

Dispositions révisées sur les services autres que d'assurance du Code

Orientations pour les experts-comptables exerçant en cabinet relatives aux audits des états financiers des entités d'intérêt public

Interdictions générales et application du cadre conceptuel aux services autres que d'assurance

Q1. La section 600 (révisée) comprend des dispositions (c'est-à-dire, des exigences et du matériel d'application) qui abordent spécifiquement des considérations de déontologie et d'indépendance lors de la prestation de services autres que d'assurance aux clients d'audit. Le Code comprend-il d'autres dispositions applicables dans ces circonstances ?

R. La conformité aux normes internationales d'indépendance lors de la prestation de services autres que d'assurance¹ aux clients d'audit exige la connaissance, la compréhension et l'application de toutes les dispositions pertinentes applicables à tous les experts-comptables dans la partie 1 du Code, ainsi que les dispositions supplémentaires relatives aux experts-comptables exerçant en cabinet (ECC) dans la partie 3 du Code et les dispositions relatives à l'indépendance dans la partie 4A du Code portant sur les missions d'audit et d'examen. Cela signifie que les cabinets et les cabinets de réseau qui fournissent des services autres que d'assurance aux clients d'audit doivent se conformer aux points suivants :

- Les exigences fondées sur les principes généraux contenus dans le Code². Celles-ci interdisent, notamment, la fourniture de :
 - (a) Les services autres que l'assurance qui impliquent l'exercice d'une responsabilité de gestion (paragraphe R400.13) ; ou
 - (b) Les services autres que l'assurance qui créent une menace à l'égard de l'indépendance³ qui n'est pas à un niveau acceptable et ne peut pas être traité par :⁴
 - L'élimination des circonstances qui donnent lieu à la menace (parexemple, le service proposé ne peut pas être restructuré et sa portée ne peut pas être non plus révisée) ; (voir la question Q7) ou
 - L'application de sauvegardes (c'est-à-dire, avoir recours à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit pour réaliser un service autre que d'assurance), lorsqu'elles sont disponibles et peuvent être appliquées, afin de réduire les menaces pesant sur l'indépendance à un niveau acceptable.
- Les exigences (y compris les interdictions) applicables à la fourniture du service autre que d'assurance sont définies dans la section 600 et, en ce qui concerne des types spécifiques de services autres que d'assurance, dans les sous-sections 601 à 610.

En outre, il est rappelé aux cabinets que la partie 2 du Code est applicable dans certaines circonstances, par exemple, dans le cas de pressions pour enfreindre les principes fondamentaux (voir les paragraphes R120.4 et R300.5).

TABLE DES MATIÈRES

- 01** Interdictions générales et application du cadre conceptuel aux services autres que d'assurance
- 06** Application des dispositions relatives à la menace à l'indépendance liée à l'autoévaluation, y compris lors de la fourniture de conseils et de recommandations à un client d'audit
- 11** Dispositions relatives à des types spécifiques de services autres que d'assurance
- 14** Communication du cabinet avec les responsables de la gouvernance au sujet des services autres que d'assurance
- 16** Questions diverses

Cette publication de questions-réponses (Q&R) est publiée par le personnel du Conseil des normes internationales de déontologie comptable® (IESBA®). Elle est destinée à aider les responsables de la normalisation nationale, les organisations comptables professionnelles et les experts-comptables exerçant en cabinet (y compris les cabinets) à adopter et à mettre en œuvre les révisions des dispositions relatives aux services autres que d'assurance, du Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les Normes internationales d'indépendance) de l'IESBA (le Code). L'IESBA a publié sa Déclaration relative aux services autres que d'assurance en avril 2021.

Cette publication est destinée à souligner, illustrer ou expliquer certains aspects des dispositions révisées du Code relatives aux services autres que d'assurance applicables aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public (EIP) afin de favoriser leur bonne application. À la suite de la finalisation des révisions relatives à la technologie du Code, le personnel de l'IESBA devra examiner la nécessité de développer des orientations supplémentaires relatives aux services autres que d'assurance.

Cette publication ne modifie ni remplace le Code, dont le texte seul fait autorité. La lecture des questions-réponses ne remplace pas celle du Code. Les questions-réponses n'ont pas vocation à être exhaustives et il convient de toujours se référer au Code lui-même. Cette publication ne constitue pas une déclaration officielle ou faisant autorité de l'IESBA.

¹ Les dispositions révisées relatives aux services autres que d'assurance deviendront applicables aux audits des états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022. Elles remplacent la section 600, *Prestation de services autres que d'assurance* à un client d'audit et comprennent, entre autres, des révisions subséquentes apportées à la section 400, *Application du cadre conceptuel à l'indépendance des missions d'audit et d'examen* et à la section 525, *Affectations de personnel temporaire*.

² Une vue d'ensemble de haut niveau des interdictions figurant dans le Code, Résumé des interdictions applicables aux audits des entités d'intérêt public, est disponible sur le site web de l'IESBA.

³ Les catégories de menaces à la conformité aux principes fondamentaux du paragraphe 120.6 A3 sont également des catégories de menaces pesant sur l'indépendance.

⁴ Voir les paragraphes R120.10 à 120.10 A2 et 600.18 A1 à 600.18 A4.

Q2. La section 400 du Code interdit aux cabinets et aux cabinets de réseau d'assumer des responsabilités de gestion pour un client d'audit. Quelles sont les orientations spécifiques fournies par le Code en ce qui concerne l'exercice de responsabilités de gestion lors de la prestation de services autres que d'assurance à un client d'audit ?

R. Il est interdit à un cabinet ou un cabinet de réseau d'assumer une responsabilité de gestion pour le compte d'un client d'audit (paragraphe R400.13). Le Code précise que les responsabilités de gestion impliquent le contrôle, la direction et la gestion d'une entité, y compris la prise de décisions concernant l'acquisition, le déploiement et le contrôle des ressources humaines, financières, technologiques, physiques et immatérielles (paragraphe 400.13 A1). L'IESBA a déplacé l'interdiction de la section 600 à la section 400 afin qu'il soit clair que l'interdiction d'assumer des responsabilités de gestion s'applique à tous les aspects de la relation entre un cabinet ou un cabinet de réseau et un client d'audit, et pas uniquement dans le cas de la fourniture d'un service autre que d'assurance. Les cabinets et les cabinets de réseau doivent être particulièrement vigilants lorsqu'ils présentent de l'aide et des conseils aux clients d'audit afin d'éviter toute situation impliquant l'exercice d'une responsabilité de gestion. Pour aider les cabinets, le Code identifie :

- Les activités générales qui peuvent être considérées comme une responsabilité de gestion et interdites pour tous les clients d'audit (voir le paragraphe 400.13 A3).
- Des types spécifiques de services autres que d'assurance qui comportent ou peuvent entraîner l'exercice d'une responsabilité de gestion (voir, par exemple, les paragraphes 605.3 A2 et 608.5 A3, respectivement).
- Des types spécifiques de services autres que d'assurance qui ne constituent généralement pas une menace à l'égard de l'indépendance tant que les personnes travaillant au sein du cabinet ou du cabinet de réseau n'assument pas une responsabilité de gestion (voir les paragraphes 602.3 A1, 604.6 A1, 606.4 A2 et 609.4 A2).

Q3. Le cadre conceptuel du Code spécifie, dans la section 120, l'approche à adopter lors de l'identification, de l'évaluation et du traitement des menaces à l'égard de (i) la conformité aux principes fondamentaux et (ii) dans le cas d'audits, d'exams et d'autres missions d'assurance, la conformité aux


normes internationales d'indépendance. Les cabinets et les cabinets de réseau doivent-ils toujours appliquer le cadre conceptuel lors de la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public ?

R. Oui. Après avoir déterminé qu'une mission visant à fournir un service autre que d'assurance n'est pas strictement interdite en vertu des dispositions révisées relatives aux services autres que d'assurance, un cabinet ou un cabinet de réseau est toujours tenu d'appliquer le cadre conceptuel, indépendamment du fait que le client d'audit soit une entité d'intérêt public ou non (paragraphe R600.8). Cela est dû au fait que la disposition relative aux services autres que d'assurance est susceptible de créer une menace à l'égard de la conformité aux principes fondamentaux et des menaces à l'égard de l'indépendance qui nécessiteront une évaluation et un traitement. L'application du cadre conceptuel, qui implique la possession d'un esprit curieux, l'exercice du jugement professionnel et l'utilisation du test du tiers raisonnable et informé, permet de déterminer si une menace se situe ou non à un niveau acceptable.

Le cadre conceptuel



Les dispositions révisées relatives aux services autres que d'assurance mettent l'accent sur la poursuite de l'applicabilité des principes généraux du cadre conceptuel du Code. Par exemple, conformément au paragraphe R120.10, les dispositions révisées relatives aux services autres que d'assurance soulignent qu'il est **possible que des sauvegardes ne soient pas disponibles pour réduire à un niveau acceptable les menaces pesant sur l'indépendance découlant de la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit** (paragraphe 600.18 A4).

 Il est interdit aux cabinets et cabinets de réseau d'assumer une responsabilité de gestion pour le compte d'un client d'audit. Dans le cas des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, il leur est interdit de fournir un service autre que d'assurance qui soit susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation (voir la question Q9).

Lors de l'exécution d'une activité professionnelle pour le compte d'un client d'audit, le cabinet devra s'assurer que la direction du client porte tous les jugements et prend toutes les décisions qui relèvent de la responsabilité de la direction (paragraphe R400.14). Le Code souligne l'importance de cette exigence lors de la fourniture d'un audit interne, de systèmes informatiques et de services de recrutement aux clients d'audit (voir R605.3, R606.3 et R609.3).

Q4 : Quelles sont les orientations particulières actuellement fournies par le Code afin d'aider les cabinets à identifier et évaluer les menaces à l'indépendance liées aux services autres que d'assurance qui sont fournis aux clients d'audit ?

R. L'IESBA a introduit de nouvelles dispositions pour aider les cabinets et les cabinets membres d'un réseau à identifier et à évaluer de manière cohérente les menaces pesant sur l'indépendance qui pourraient être créées par la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit. En particulier, le Code fournit actuellement des exemples des éléments suivants :

- Les facteurs pertinents à l'identification des différentes menaces pesant sur l'indépendance qui pourraient découler de la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit et à l'évaluation du niveau de ces menaces (paragraphe 600.9 A2) (voir la question Q5).
- Les facteurs permettant d'identifier les menaces pesant sur l'indépendance découlant de la fourniture de types spécifiques de services, et d'évaluer le niveau de ces menaces (sous-sections 603 à 610)⁵.
- Des facteurs supplémentaires pertinents lors de l'évaluation des menaces découlant de la fourniture de plusieurs services autres que d'assurance au même client d'audit (paragraphe 600.12 A1 ; voir aussi la question Q8).

En ce qui concerne l'interdiction de fournir un service autre que d'assurance susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation dans le cas des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, l'IESBA a fourni des orientations afin d'aider les cabinets à déterminer si une menace à l'égard de l'indépendance est liée à l'auto-évaluation (voir la question Q9).

Q5. Le Code fournit des exemples des facteurs pertinents à l'identification des différentes menaces pesant sur l'indépendance qui pourraient découler de la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit et à l'évaluation du niveau de ces menaces. Tous les facteurs revêtent-ils la même importance ?

R. Non. Compte tenu des faits et des circonstances spécifiques, certains facteurs peuvent se voir accorder plus d'importance que d'autres ou ne pas être applicables. Par exemple, si le client d'audit est une entité d'intérêt public, la mesure dans laquelle le résultat du service autre que d'assurance aura une incidence importante sur les états financiers *ne serait pas* un facteur pertinent dans l'évaluation du niveau d'une menace liée à l'auto-évaluation. Cela est dû au fait que dans le cas d'un client d'audit d'une entité d'intérêt public, une fois que le cabinet a déterminé qu'un service autre que d'assurance est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation (en appliquant le paragraphe R600.14), ce service serait interdit (paragraphe R600.16).

Q6. Existe-t-il des exemples de mesures de sauvegardes pour traiter les menaces créées par la prestation de services autres que d'assurance à un client d'audit ?



R. Oui. Les dispositions générales du Code relatives aux services autres que d'assurance fournissent des exemples de sauvegardes et d'autres mesures pouvant être appliquées afin de traiter les différentes menaces pesant sur l'indépendance qui pourraient être créées lors de la fourniture d'un service autre que d'assurance à un client d'audit (paragraphe 600.18 A3 et 600.18 A4).

Le paragraphe 600.18 A3 fournit des exemples de mesures pouvant constituer des sauvegardes pour faire face aux menaces pesant sur l'indépendance d'une manière plus générale. Les sous-sections 601 à 610 comportent des exemples de mesures pouvant constituer des sauvegardes afin de traiter les menaces découlant de la fourniture de certains types particuliers de services.

Il est rappelé aux cabinets et cabinets de réseau qui fournissent des services autres que d'assurance aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public de prêter particulièrement attention à l'apparence d'indépendance. Le test du tiers raisonnable et informé (paragraphe 120.5 A6) est particulièrement pertinent lorsqu'il s'agit d'examiner les attentes élevées des parties prenantes en matière d'indépendance de l'auditeur en ce qui concerne les clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public.

Q7. Le Code fournit-il des exemples de mesures autres que des sauvegardes pour traiter les menaces créées par la prestation de services autres que d'assurance à un client d'audit ?

R. Oui. Dans certaines situations, le Code prévoit la possibilité pour un cabinet ou un cabinet de réseau de modifier le champ d'application d'un service proposé qui n'est pas un service d'assurance afin d'éliminer les circonstances qui créent la menace (sous-paragraphe 600.18 A4 (a)) ou de supprimer les éléments interdits.

Cependant, l'IESBA a indiqué que la modification d'un service autre que d'assurance d'une manière qui ne représente pas la vraie substance de la mission, par exemple, en nommant une autre entité comme étant la partie qui emploie le cabinet d'audit, serait en violation des principes fondamentaux d'intégrité et du comportement professionnel.

⁵ Voir les paragraphes 603.3 A2 pour les services d'évaluation ; 604.3 A2, 604.12 A3, 604.18 A2, 604.22 A1 pour les services fiscaux ; 605.4 A3 pour les services d'audit interne ; 606.4 A3 pour les services de systèmes informatiques ; 607.4 A1 pour les services d'assistance aux litiges ; 608.5 A1 pour les services juridiques ; 609.4 A3 pour les services de recrutement ; et 610.4 A1 pour les services financiers aux entreprises.

Q8. Si un cabinet fournit plusieurs services autres que d'assurance au même client d'audit, faudra-t-il tenir compte d'autres considérations relatives aux menaces ?



R. En vertu du Code, un cabinet ou un cabinet de réseau doit déterminer si l'effet combiné de la fourniture de plusieurs services au même client d'audit crée ou affecte les menaces pesant sur l'indépendance (en plus des menaces créées individuellement par chaque service autre que d'assurance) (paragraphe R600.12). Le Code fournit d'autres exemples de facteurs pertinents à l'évaluation du niveau de ces menaces (paragraphe 600.12 A1).

La fourniture par un cabinet de plusieurs services autres que d'assurance à un client d'audit peut entraîner la création de menaces liées à l'indépendance. Par exemple :

- Une menace liée à la familiarité peut découler de l'interaction accrue entre le cabinet et les responsables de l'information financière du client d'audit.
- Une menace liée à l'intérêt personnel pourrait survenir en raison de l'importance du revenu d'honoraires perçus pour les divers services autres que d'assurance fournis au client d'audit.

En outre, il peut exister une interaction entre les différents services fournis autres que d'assurance, ce qui pourrait avoir une incidence sur l'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance précédemment identifiées. Par exemple, le premier service autre que d'assurance d'un cabinet à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, concernait la conception de systèmes pour gérer la quantité de pièces détachées de produits fabriquées par une unité commerciale. Si ce service autre que d'assurance était étendu par la suite pour inclure la conception de systèmes de gestion de la qualité pour toutes les unités commerciales du client d'audit, la fourniture de ces services supplémentaire à ce client d'audit obligerait le cabinet ou le cabinet de réseau à réévaluer les menaces susceptibles de découler de la fourniture des deux missions de services autres que d'assurance. Ces menaces pesant sur l'indépendance peuvent être liées à l'intérêt personnel (par exemple, en raison du niveau d'honoraires en question), à l'auto-évaluation et à la familiarité (voir également les questions Q7 à Q10 de la publication Questions fréquentes sur les honoraires).

Dans ces circonstances, il serait important que les cabinets et les cabinets de réseau tiennent compte des menaces liées à l'indépendance d'esprit et à l'apparence d'indépendance.

Application des dispositions relatives à la menace à l'indépendance liée à l'autoévaluation, y compris lors de la fourniture de conseils et de recommandations à un client d'audit

Q9. La section 600, paragraphe R600.14, précise comment les cabinets et cabinets de réseau doivent déterminer si la fourniture d'un service autre que d'assurance est susceptible de créer une menace à l'indépendance liée à l'auto-évaluation (« test à double approche »). En particulier, elle indique qu'un cabinet ou un cabinet de réseau, avant de fournir un service autre que d'assurance à un client d'audit, doit déterminer si la fourniture de ce service autre que d'assurance est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation en évaluant l'existence des risques suivants :

- Les résultats du service autre que d'assurance feront partie des registres comptables, des contrôles internes sur l'information financière ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion, ou les affecteront ;
- Au cours de l'audit sur les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion, une équipe d'audit devra évaluer ou s'appuyer sur des jugements portés ou des activités réalisées par le cabinet ou le cabinet de réseau lors de la fourniture du service autre que d'assurance.

Les cabinets doivent-ils appliquer les deux éléments du test « à double approche » susmentionné pour déterminer si une menace liée à l'auto-évaluation est susceptible d'être créée ? Comment un cabinet ou un cabinet de réseau doit-il interpréter les termes « faire partie de » et « affecter » du sous-paragraphe R600.14(a) ?

R. Le « test à double approche » prévu dans le paragraphe R600.14 du Code fournit des orientations supplémentaires destinées à aider les cabinets et les cabinets de réseau à déterminer si une menace à l'indépendance liée à l'auto-évaluation pourrait découler de la prestation d'un service autre que d'assurance à un client d'audit.

- Susceptible de créer vs Va créer.*

L'expression « ...si la prestation de ce service **est susceptible de créer** une menace liée à l'auto-

évaluation... » de l'introduction du paragraphe R600.14 est destinée à établir un seuil clair. Les mots « ...s'il **existe un risque de...** » expliquent la signification du seuil et la manière de l'appliquer. En déterminant **si** le service proposé qui n'est pas un service d'assurance *est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation* à l'égard de l'indépendance, le cabinet ou le cabinet de réseau devra examiner s'il existe une possibilité que les circonstances définies dans chaque sous-paragraphe surviennent. L'IESBA a décidé d'utiliser le seuil représenté par « susceptible de créer » afin de réduire la possibilité qu'un cabinet ou cabinet de réseau puisse enfreindre l'interdiction relative à la menace liée à l'évaluation des services autres que d'assurance prévue au paragraphe R600.16 en raison d'une conclusion incorrecte du cabinet selon laquelle le service proposé qui n'est pas un service d'assurance ne créera pas une menace liée à l'auto-évaluation, alors qu'en fait, son évaluation aurait dû l'amener à conclure l'existence d'un tel risque, même si le risque est faible (voir le paragraphe 47(a) de la base de conclusions relative aux services autres que d'assurance).

- Bonne application du test à double approche.*

Pour déterminer si un service proposé qui n'est pas un service d'assurance est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation, il convient d'évaluer s'il existe un risque qu'il donne lieu aux circonstances indiquées dans les sous-paragraphe R600.14 (a) et (b) [*soulignement ajouté*]. Dans le cas des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, s'il existe un risque que les circonstances citées dans chacun des sous-paragraphe surviennent, le paragraphe R600.16 est alors appliqué et la prestation du service autre que d'assurance proposée est interdite.

En outre, en vertu des conventions de rédaction du Code, l'utilisation d'une liste alphabétique au paragraphe R600.14 signifie que les considérations des sous-paragraphe (a) et (b) s'appliquent et doivent être satisfaites ensemble (voir le paragraphe 47(b) de la base de conclusions relative aux services autres que d'assurance).



Un cabinet ou cabinet de réseau peut donner des conseils et des recommandations à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public si ces conseils et recommandations :

- n'impliquent pas l'exercice d'une responsabilité de gestion ; et (paragraphe R400.13)
- ne donnent pas lieu à un risque de menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe R600.14 et R600.16).

Toutefois, le cabinet ou cabinet de réseau est toujours tenu d'appliquer le cadre conceptuel afin d'identifier, d'évaluer et de traiter les menaces autres que celles qui sont liées à l'auto-évaluation.

- *Signification de « faire partie de » et « affecter »*

Les mots « ...**font partie de**... » et « **affectent** » sont suffisamment explicites, leur signification étant dérivée du dictionnaire. En particulier, la définition du dictionnaire du mot « affecter » est « avoir un effet sur » ou « faire une différence », ce qui était l'intention de l'IESBA lors de l'utilisation de ce terme.

Lorsqu'un cabinet propose de fournir un service autre que d'assurance à un client d'audit, il examine le potentiel d'interaction entre le travail requis pour réaliser le service proposé qui n'est pas un service d'assurance, et qui peut inclure des conseils et des recommandations, et l'information qu'il peut prévoir d'examiner au cours de l'audit, notamment ce qui concerne les registres comptables, les contrôles internes sur l'information financière et les états financiers.

Ce faisant, le cabinet est supposé appliquer le cadre conceptuel et les dispositions de la section 600 afin de déterminer, selon son jugement professionnel, s'il existe un risque que les résultats du service proposé qui n'est pas un service d'assurance **fassent partie ou affectent** les registres comptables, les contrôles internes sur l'information financière ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

Il est important que les équipes concernées fassent preuve d'un jugement professionnel approprié en déterminant : (i) s'il existe un risque que les résultats d'un service autre que d'assurance fassent partie des registres comptables, des contrôles internes sur l'information financière ou des états financiers ou qu'ils les affectent, et (ii) au cours de l'audit, s'il existe un risque que l'équipe d'audit évalue ou s'appuie sur des jugements portés ou des activités réalisées par le cabinet ou le cabinet de réseau lors de la prestation du service autre que d'assurance. En conséquence, les cabinets et cabinets de réseau peuvent souhaiter de mettre en place des politiques, des procédures et des programmes de formation afin de contribuer à favoriser une application cohérente du sous-paragraphe R600.14(a) ainsi que du paragraphe R600.14 dans son ensemble. De ce fait, les considérations définies ci-dessus revêtent une importance particulière. Voir aussi la question Q10-Q14.

Q10. La section 400, paragraphe 400.13 A4, précise que, sous réserve de la conformité au paragraphe R400.14, la fourniture de conseils et de recommandations pour aider la direction d'un client d'audit à s'acquitter de ses responsabilités ne constitue pas l'exercice d'une responsabilité de la direction. La section 600 indique que l'interdiction relative à la menace liée à l'auto-évaluation s'applique dans le cas des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, sauf dans des circonstances limitées. La fourniture de conseils et de recommandations à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public donne-t-elle toujours lieu à un risque de menace liée à l'auto-évaluation, avec la conséquence que les conseils et les recommandations ne doivent pas être fournis aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public ?

R. Non. Le paragraphe 600.11 A1 établit que la fourniture de conseils et recommandations aux clients d'audit est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation. Toutefois, comme ceux-ci peuvent prendre plusieurs formes différentes, cela ne signifie pas que la fourniture de conseils et de recommandations aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public est interdite dans toutes les circonstances.

Lors de la finalisation des dispositions révisées relatives au service autre que d'assurance, l'IESBA a reconnu que les conseils et recommandations pourraient représenter :

- La participation dans des discussions avec la direction ou avec les personnes chargées de la gouvernance sur des approches possibles pour résoudre un problème particulier.
- La recommandation d'une ligne de conduite spécifique basée sur un examen ou une analyse d'un ensemble particulier de circonstances.
- L'analyse comparative ou la confirmation qu'un nombre d'approches différentes répondrait à un objectif particulier (par exemple, la conformité à l'information financière ou aux exigences réglementaires).

La probabilité que la fourniture de conseils et de recommandations soit susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation dépendra de l'application du « test à double approche » au paragraphe R600.14.



Une compréhension des faits et circonstances spécifiques, y compris la nature de l'assistance ou des conseils à fournir, est importante pour déterminer s'il existe un risque que :

- Le conseil fasse partie des questions prises en compte par la direction et affecte le résultat de la planification et de la prise de décision de la direction en ce qui concerne les registres comptables, les contrôles internes sur l'information financière ou les états financiers (à savoir, le sous-paragraphe R600.14(a)) ; et
- L'équipe d'audit réalise une évaluation ou s'appuie sur les conseils donnés par le cabinet ou le cabinet de réseau en envisageant les décisions et les mesures à prendre par la direction durant l'audit des états financiers de l'entité (à savoir, le sous-paragraphe R600.14(b)).

Pour ce faire, il convient de déterminer (a) s'il existe un risque que le résultat des conseils et des recommandations fasse partie des registres comptables, des contrôles internes sur l'information financière ou des états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion, ou qu'il les affecte, et (b) s'il existe un risque que l'équipe d'audit évalue ou s'appuie sur des jugements ou des activités réalisés par le cabinet ou le cabinet du réseau lors de la fourniture de conseils et de recommandations.

La fourniture de conseils à la direction au sujet de questions générales ou de haut niveau qui nécessitent que celle-ci développe ses propres plans de mise en œuvre et comptabilité est moins susceptible de donner lieu à une menace liée à l'auto-évaluation. En revanche, plus le conseil donné est détaillé, avec des recommandations sur la manière de le mettre en œuvre, par exemple, plus le risque s'accroît que le cabinet exerce des responsabilités de gestion ou qu'une menace liée à l'auto-évaluation n'en découle.

Ces concepts sont illustrés dans les exemples suivants :

- Le fait de conseiller la direction sur la manière de réaliser des économies en fermant une usine ou en licenciant du personnel ne constitue généralement pas une menace liée à l'auto-évaluation. Cependant, si ces conseils comprennent également une estimation des provisions à comptabiliser, une menace liée à l'auto-évaluation serait créée ; ou
- Le fait de conseiller la direction sur la manière d'assurer la conformité à une loi ou un règlement applicable ne constitue généralement pas une menace liée à l'auto-évaluation. Cependant, des conseils détaillés sur la conception et la mise en place de processus pour assurer la conformité aux lois et règlements peuvent générer une menace liée à l'auto-évaluation si ce conseil est susceptible d'être examiné au cours de l'audit.

Si un cabinet ou un cabinet de réseau détermine que la proposition de conseils ou de recommandations est susceptible d'engendrer une menace liée à l'auto-évaluation (en application du paragraphe R600.14), la fourniture de ces conseils ou recommandations est interdite sauf si elle est expressément autorisée par le Code.

Q11. Le paragraphe R600.17 prévoit que, par exception à l'interdiction relative à la menace liée à l'auto-évaluation, un cabinet ou un cabinet de réseau peut donner des conseils et des recommandations à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public en ce qui concerne l'information ou les questions soulevées au cours de l'audit à condition que le cabinet :

- n'assume pas une responsabilité de gestion (Réf. : paragraphe R400.13 et R400.14) ; et**
- applique le cadre conceptuel pour identifier, évaluer et traiter les menaces pesant sur l'indépendance, autres que les menaces liées à l'auto-évaluation, qui sont susceptibles de découler de la fourniture de ce conseil.**

Le Code donne-t-il des exemples de conseils et de recommandations pouvant être fournis en ce qui concerne l'information ou les questions survenant pendant le déroulement d'un audit ?



R. Oui. L'IESBA a déterminé que les exemples d'activités suivantes, qui sont généralement considérées comme un élément normal du processus d'audit, devraient être admissibles, si les conditions spécifiées au paragraphe R600.17 sont remplies : (paragraphe 600.17 A1)

- Conseils sur les normes de comptabilité et d'information financière ou sur les conventions comptables et les exigences en matière de divulgation des états financiers.
- Conseils sur la pertinence du contrôle financier et comptable et sur les méthodes utilisées pour déterminer les montants déclarés dans les états financiers et publications associées.
- Proposition d'ajuster les écritures de journal découlant des constatations de l'audit.
- Discussion sur les résultats des contrôles internes sur l'information financière et les processus et recommandation d'améliorations.
- Discussion sur la manière de résoudre les problèmes de rapprochement de comptes.
- Conseils sur la conformité avec les méthodes comptables du groupe.

Q12. Un cabinet ou un cabinet de réseau peut-il contourner le sous-paragraphe R600.14(b) parce que, à son avis, les résultats du service proposé qui est autre qu'un service d'assurance ne seraient pas significatifs pour les états financiers du client d'audit d'une entité d'intérêt public sur lesquels le cabinet exprimera une opinion ?

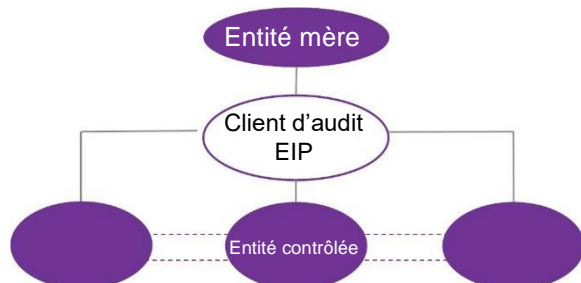
R. Non. Pour déterminer si un service autre que d'assurance est susceptible de créer une menace à l'indépendance liée à l'auto-évaluation en vertu du paragraphe R600.14, et si l'interdiction relative à la menace liée à l'auto-évaluation en vertu du paragraphe R600.16 s'applique, le caractère significatif ne représente pas une considération pertinente.

En effet, il ne serait pas approprié que le cabinet anticipe ou détermine à l'avance que les résultats du service autre que d'assurance ne seront pas pris en compte au cours de l'audit. Une fois que les résultats du service autre que d'assurance font partie ou affectent les registres comptables, les contrôles internes sur l'information

financière ou les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion, l'équipe d'audit pourrait évaluer ou s'appuyer sur les jugements portés ou sur les activités réalisées pour obtenir ces résultats afin de former ses propres jugements dans le cadre de l'audit. Ainsi, l'audit doit être planifié et exécuté indépendamment du service autre que d'assurance, que celui-ci soit fourni ou non.

Par conséquent, dans le cas d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, le caractère significatif n'est pas pertinent pour déterminer si les résultats du service autre que d'assurance peuvent faire l'objet de procédures d'audit et créer donc une menace liée à l'auto-évaluation.

Q13. En vertu de la section 400, un client d'audit qui est une entité cotée comprend toutes ses entités associées. Pour toutes les autres entités, y compris les entités d'intérêt public, le terme « client d'audit » comprend les entités associées sur lesquelles le client exerce un contrôle direct ou indirect. Quelles entités sont-elles concernées par l'interdiction relative à la menace liée à l'auto-évaluation ?



A. L'interdiction relative à la menace liée à l'auto-évaluation est toujours applicable aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public. Toutefois, l'application de l'interdiction varie pour les entités associées⁶, selon que l'entité d'intérêt public soit cotée ou non. Le Code identifie les entités associées des entités d'intérêt public cotées et non cotées au paragraphe R400.22⁷. Sous réserve de l'exception soulignée ci-dessous, dans les cas suivants :

- Pour un client d'audit qui est une entité d'intérêt public cotée, l'interdiction relative à l'auto-évaluation s'étendra aux services autres que d'assurance fournis à toutes ses entités associées.
- Pour un client d'audit qui est une entité d'intérêt public non cotée, l'interdiction relative à l'auto-évaluation s'étendra aux services autres que d'assurance fournis aux entités associées sur lesquelles il exerce un contrôle direct ou indirect. Toutefois, lors de l'identification, de l'évaluation et du traitement des menaces pesant sur l'indépendance découlant de la fourniture proposée d'un service autre que d'assurance à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public non cotée,

le cabinet devra inclure d'autres entités associées *s'il a connaissance ou a des raisons de croire qu'une relation ou une circonstance impliquant cette entité associée est pertinente à l'évaluation de l'indépendance du cabinet* (paragraphe R400.22).

Le Code prévoit une exception aux exigences qui interdisent aux cabinets et aux cabinets de réseau de fournir certains types de services autres que d'assurance aux clients d'audit sous réserve de l'imposition de conditions strictes (voir le paragraphe R600.26). L'une des conditions est que le service autre que d'assurance ne crée pas une menace liée à l'auto-évaluation en ce qui concerne les états financiers du client sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

Q14. Quels sont des exemples de services autres que d'assurance susceptibles de créer une menace liée à l'auto-évaluation et qui ne peuvent donc pas être fournis aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public ?

R. Les exemples présentés ci-dessous ne sont pas exhaustifs. Ils sont fournis pour faciliter l'application des dispositions révisées du Code relatives aux services autres que d'assurance. Chaque exemple est basé sur un ensemble particulier de faits et de circonstances. Des faits et circonstances différents peuvent donner lieu à des résultats différents dans l'application du Code.

- *Conseiller un client d'audit qui est une entité d'intérêt public sur des questions liées à la comptabilité et à la tenue de comptes survenant en dehors du déroulement de l'audit.*

Le fait de conseiller un client d'audit qui est une entité d'intérêt public sur une question liée à la comptabilité et la tenue de comptes, comme les implications du passage d'un cadre d'information financière à un autre, est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe R600.14) si le conseil comprend la fourniture d'estimations de l'impact du changement de comptabilité pour des postes spécifiques des états financiers. Les jugements impliqués dans l'établissement de ces estimations pourraient être revus ultérieurement par l'équipe d'audit afin de porter des jugements dans le cadre de l'audit des états financiers préparés selon le nouveau cadre d'information financière.

- *Évaluation⁸ d'un actif ou d'un passif pour un client d'audit d'une entité d'intérêt public, qui est ultérieurement intégré par la direction dans les registres comptables et les états financiers de l'entité.*

⁶ Les catégories d'entités qui sont des entités associées aux fins du Code sont définies dans le glossaire du Code.

⁷ Le paragraphe R400.22 a été modifié en R400.20 dans la déclaration finale des services autres que d'assurance. Son numéro a été modifié à la suite de la déclaration finale liée aux définitions révisées des entités cotées et des entités d'intérêt public dans le Code. Il énonce que « tel qu'il est défini, un client d'audit qui est une entité cotée comprend toutes les entités qui lui sont associées. Pour toutes les autres entités, les références à un client d'audit dans la [Partie 4A] incluent des entités associées sur lesquelles le client exerce un contrôle direct ou indirect. Lorsque l'équipe d'audit a connaissance, ou a des raisons de croire, qu'une relation ou une circonstance impliquant une autre entité associée au client est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet vis-à-vis du client, l'équipe d'audit doit inclure cette entité associée lors de l'identification, de l'évaluation et du traitement des menaces pesant sur l'indépendance. »

⁸ Le paragraphe 603.2 A1 du Code précise qu'une évaluation consiste à formuler des hypothèses concernant des développements futurs, à appliquer des méthodologies et des techniques appropriées et à combiner les deux pour calculer une certaine valeur ou fourchette de valeurs pour un actif, un passif ou pour une entité, partiellement ou dans son intégralité.

Une telle évaluation fera partie des registres comptables et des états financiers, et présentera un risque que l'équipe d'audit évalue ou s'appuie sur les jugements et hypothèses liés à cette évaluation dans le cadre de l'audit.

Par conséquent, indépendamment du caractère significatif ou de la signification de l'évaluation, la fourniture de ce service à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public est interdite par le Code (paragraphe R600.14, R600.16, R603.5).

Le même principe s'applique à la fourniture des services suivants :

- Un service d'évaluation dont le résultat est susceptible d'affecter les registres comptables ou les états financiers de manières non limitées aux écritures comptables liées à la fiscalité, par exemple, si l'évaluation entraîne une réévaluation des actifs (paragraphe 604.17 A2(b)).
- Un service d'assistance aux litiges qui implique une estimation ou qui pourrait avoir une incidence sur l'estimation de dommages ou d'autres montants pouvant affecter les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion (voir le paragraphe 607.4 A2).
- *Services financiers aux entreprises⁹ qui impliquent la fourniture de conseils à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public sur des décisions d'acquisition ou de cession ou sur des options relatives à la structuration de capital.*

La fourniture de conseils à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public portant sur des décisions d'acquisition ou de cession ou sur des options relatives à la structuration de capital n'est pas admissible en vertu du Code si le résultat de ces conseils est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe R610.8).

Les conseils ne sont pas admissibles dans le cas où il existe un risque que l'équipe d'audit évalue ou s'appuie sur les jugements formulés dans le cadre de ce conseil. Par exemple, pour déterminer si les mesures prises répondent aux exigences de la directive juridique ou réglementaire qui a entraîné la cession ou la structure de capital.

Les conseils et les recommandations qui impliquent l'analyse des mérites relatifs des options présentées

sont généralement liés à des questions complexes ou inhabituelles et plus difficiles à mettre en œuvre. Lors de l'évaluation du cabinet pour déterminer s'il a assumé une responsabilité de gestion pour le client d'audit, il sera pertinent de déterminer si le client d'audit a désigné une personne possédant les compétences, connaissances et expériences nécessaires pour évaluer les options et déterminer la manière de procéder. Voir aussi les questions Q10 et Q17.

Dispositions relatives à des types spécifiques de services autres que d'assurance

Services de comptabilité et de tenue de comptes (section 601)

Q15. Dans certains codes de niveau juridictionnel, des cabinets peuvent préparer les états financiers prévus par la loi pour les entités associées de leur client d'audit qui est une entité d'intérêt public, dans des conditions limitées. Le Code comporte-t-il une disposition similaire ?

R. Oui. Le Code interdit la prestation de services de comptabilité et de tenue de comptes à des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public (paragraphe R601.6).

Cependant, une exception à ce problème est prévue dans le paragraphe R601.7 selon laquelle un cabinet ou un cabinet de réseau peut préparer les états financiers prévus par la loi pour certaines entités associées¹⁰ d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, à condition de satisfaire aux conditions suivantes :

- (a) Le rapport d'audit sur les états financiers de groupe de l'entité d'intérêt public a été publié ;
- (b) Le cabinet ou cabinet de réseau n'assume pas de responsabilité de gestion et applique le cadre conceptuel afin d'identifier, d'évaluer et de traiter les menaces pour l'indépendance ;
- (c) Le cabinet ou cabinet de réseau ne prépare pas les registres comptables sous-jacents aux états financiers prévus par la loi de l'entité associée et ces états financiers sont basés sur l'information approuvée par le client ; et
- (d) Les états financiers prévus par la loi de l'entité associée ne formeront pas la base des états financiers de groupe futurs de l'entité d'intérêt public concernée.

⁹ Le paragraphe 610.2 A1 présente les exemples de services financiers aux entreprises suivants :

- Assistance à un client d'audit dans l'élaboration de stratégies d'entreprise.
- Identification de cibles d'acquisition possibles pour le client d'audit.
- Conseils sur le prix potentiel d'acquisition ou de cession d'un actif.
- Assistance aux opérations de levée de fonds.
- Fourniture de conseils liés à la structuration.
- Fourniture de conseils sur la structuration d'une opération financière d'entreprise ou sur des accords de financement.

¹⁰ Les entités associées sont celles qui sont définies dans les sous-paragraphe (c) ou (d) de la définition du glossaire d'une entité associée indiquée ci-dessous :

« Une entité qui entretient l'une des relations suivantes avec le client :

- (a) Une entité qui exerce un contrôle direct ou indirect sur le client si celui-ci est important pour cette entité ;
- (b) Une entité ayant une participation financière directe chez le client si cette entité a une influence notable sur le client et que la participation chez le client est importante pour l'entité ;
- (c) Une entité sur laquelle le client exerce un contrôle direct ou indirect ;
- (d) Une entité dans laquelle le client, ou une entité liée au client en vertu du point (c) ci-dessus, a une participation financière directe qui lui confère une influence notable sur cette entité et cette participation est importante pour le client et son entité associée comme en (c) ; et
- (e) Une entité qui est sous contrôle commun avec le client (une « entité sœur ») si celle-ci et le client sont tous deux importants pour l'entité qui les contrôle. »

Cette exception est destinée à assurer une adaptation aux situations dans lesquelles un client d'audit qui est une entité d'intérêt public a des entités associées partout dans le monde¹¹ et une autorité de réglementation locale exige la publication d'états financiers pour ces entités associées, préparés conformément à la loi ou à la réglementation locale.

Services fiscaux (sous-section 604)

Q16. Le Code interdit de fournir des services de conseil fiscal et de planification fiscale aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public si la prestation de ces services est susceptible de créer une menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe R604.15). Il précise également les circonstances susceptibles de créer une menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe 604.12 A1) et celles qui ne créent pas une menace liée à l'auto-évaluation (paragraphe 604.12 A2). Comment l'approche adoptée dans le code en ce qui concerne la fourniture de services de conseil fiscal et de planification fiscale aux clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public est-elle justifiée ?



R. L'IESBA admet que la prestation de services de conseil fiscal et de planification fiscale par des experts-comptables à des clients, y compris les clients d'audit, est perçue dans de nombreuses juridictions comme étant dans l'intérêt général.

Toutefois, l'approche adoptée lors de la prestation de services de conseil fiscal et de planification fiscale peut varier d'une application établie et acceptée du droit fiscal et des pratiques fiscales à des interprétations innovantes, et éventuellement non éprouvées, du droit fiscal et des pratiques fiscales.

Le Code définit les services de conseil fiscal et de planification fiscale qui sont interdits (paragraphe R604.4) ainsi que ceux qui sont autorisés (paragraphe 604.12 A2 et 604.17 A3). En particulier :

- Il est interdit à un cabinet ou un cabinet de réseau de fournir un service fiscal ou de recommander une opération fiscale à un client d'audit si ce service ou cette opération concerne la commercialisation, la planification ou la formulation d'un avis en faveur d'un traitement fiscal qui a été initialement recommandé, directement ou indirectement, par le cabinet ou le cabinet de réseau, et si l'un des objectifs importants du traitement fiscal ou de l'opération concerne l'évasion fiscale, à moins que le cabinet ne soit convaincu que le traitement proposé est fondé sur la législation ou la réglementation fiscale en vigueur qui est susceptible de prévaloir (paragraphe R604.4)¹².
- Le Code admet que, dans de nombreux cas, la fourniture de services de conseil fiscal et de planification fiscale aux clients d'audit implique l'application du droit fiscal et des pratiques fiscales bien établis et acceptés. En tant que tels, les éléments de conseil relatifs aux services fournis ne portent pas sur l'interprétation ou la construction des dispositions fiscales pertinentes, mais sur l'application de ces dispositions aux circonstances particulières du client d'audit.

De ce fait, l'IESBA a déterminé qu'une menace à l'indépendance liée à l'auto-évaluation ne sera pas créée lorsqu'un cabinet ou un cabinet de réseau fournit des services de conseil fiscal ou de planification fiscale à un client d'audit (y compris les clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public) si ces services : (paragraphe 604.12 A2) :

- (a) sont étayés par une autorité fiscale ou un autre précédent ;
- (b) sont fondés sur une pratique établie (c'est-à-dire une pratique couramment utilisée et qui n'a pas été remise en cause par l'autorité fiscale compétente) ; ou
- (c) sont fondés sur le droit fiscal et le cabinet est convaincu qu'ils ont toutes les chances de prévaloir.

- L'IESBA a déterminé que, pour que le sous-paragraphe 604.12 A2 (c) s'applique, le cabinet doit avoir un niveau de confiance élevé dans le fait que la base du droit fiscal est « susceptible de prévaloir ». L'IESBA a donc ajouté la phrase « *le cabinet est confiant* » pour clarifier le fait que le cabinet doit disposer d'une justification solide pour étayer le traitement fiscal proposé.
- Le Code adopte une approche similaire aux évaluations fiscales (à savoir, une menace liée à l'auto-évaluation ne sera pas créée) : (paragraphe 604.17 A3)

¹¹ L'exception prévue au paragraphe R601.7 présente une approche similaire aux critères d'indépendance de la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis, qui comportent une exemption comparable au Bulletin sur l'adoption de l'US SEC Règle 2-01 du règlement S-X, SEC Release (2003) – *Renforcement des critères de la commission relatifs à l'indépendance de l'auditeur*. L'exemption de l'US SEC autorise la préparation des états financiers prévus par la loi des sociétés étrangères affiliées tant que l'indépendance de l'auditeur n'est pas mise en cause et que ces états ne forment pas la base des états financiers déposés auprès de la SEC.

¹² L'IESBA considère que les conseils spécifiques sur l'« évasion fiscale » doivent être fournis par les autorités fiscales locales, les institutions professionnelles comptables et les responsables de la normalisation nationale, en fonction de la législation et de la réglementation fiscales locales.

- (a) si les hypothèses sous-jacentes sont établies par le droit ou la réglementation ou sont largement acceptées, ou
- (b) si les techniques et méthodologies à utiliser sont fondées sur des normes généralement acceptées ou prescrites par la loi ou la réglementation, et l'évaluation est soumise à un examen externe par une autorité fiscale ou une autre autorité réglementaire similaire.

Services financiers aux entreprises

Q17. Le Code interdit la prestation de services financiers aux entreprises qui comprennent la promotion, la négociation ou la souscription d'actions, de titres de créance ou d'autres instruments financiers émis par le client d'audit, ou la fourniture de conseils sur l'investissement dans ces actions, titres de créance ou autres instruments financiers (paragraphe R610.5). Pour quelle raison l'interdiction prévue dans le Code actuel a-t-elle été étendue pour inclure « ... la fourniture de conseils relatifs à l'investissement dans ces actions, titres de créance ou autres instruments financiers... » ?

R. Les cabinets peuvent fournir des services financiers aux entreprises (tels que les conseils relatifs aux acquisitions et cessions proposées et la diligence raisonnable) à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public à condition que ces services ne soient pas interdits par les paragraphes R610.6 et R610.8, et que le cabinet identifie, évalue et traite toute menace pesant sur l'indépendance au-delà de la menace liée à l'auto-évaluation.

Toutefois, le paragraphe R610.5 interdit aux cabinets et cabinets de réseau :

- (a) la promotion, la négociation ou la souscription d'actions, de titres de créance ou d'autres instruments financiers émis par le client d'audit, ou
- (b) la fourniture de conseils sur l'investissement dans des actions, titres de créance ou autres instruments financiers émis par le client d'audit.

L'interdiction de fournir des conseils en matière d'investissement dans des actions, titres de créances ou autres instruments financiers (paragraphe R610.5 (b)) :

- s'applique indépendamment du fait que les conseils soient fournis à des entités ou à des personnes liées ou non au client d'audit.

La fourniture de ces conseils d'investissement à des tiers est interdite parce que toute recommandation ou tout conseil par le cabinet ou par un cabinet de réseau au client d'audit relatif à un tel investissement constituerait un conflit d'intérêts et ces circonstances peuvent engendrer une menace pour le principe fondamental d'objectivité.

En conséquence, le cabinet ne serait pas considéré comme indépendant d'esprit ni ne présentera une apparence d'indépendance.

- Ne s'applique pas à la fourniture de services de financement d'entreprises (tels que des conseils sur les acquisitions ou les cessions proposées et la diligence raisonnable) à des tiers lorsque l'objet de ces services concerne un client d'audit.

Communication du cabinet avec les responsables de la gouvernance au sujet des services autres que d'assurance

Q18. Un cabinet est-il tenu d'obtenir l'accord des responsables de la gouvernance d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public avant de pouvoir fournir un service autre que d'assurance au client d'audit et à ses entités associées ?

R. Oui. Une supervision efficace par les responsables de la gouvernance, notamment les comités d'audit, contribue à renforcer la qualité de l'audit et à augmenter la confiance du marché dans la qualité de l'information financière. Les normes internationales du Conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB) exigent une communication de l'auditeur sur certaines questions d'indépendance dans le cas des entités cotées¹³.

À partir de cette exigence, l'IESBA a décidé que les communications des cabinets avec les responsables de la gouvernance des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public au sujet de l'indépendance doivent inclure une discussion sur les questions propres aux services autres que d'assurance. Cela englobe l'obtention de l'accord des responsables de la gouvernance en ce qui concerne les services autres que d'assurance à réaliser, dans une approche qui existe déjà dans certaines juridictions. Les cabinets sont également tenus de communiquer aux responsables de la gouvernance les honoraires à facturer pour la prestation de ces services (paragraphes R410.25 et 600.21 A1). L'IESBA estime que l'amélioration de la communication du cabinet avec les responsables de la gouvernance concernant le service autre que d'assurance garantit une meilleure transparence. Cela permettra de soutenir, à son tour, la pratique de la bonne gouvernance d'entreprise et de fournir des informations pour aider les responsables de la gouvernance à mieux évaluer l'indépendance du cabinet (voir aussi les questions Q21 et Q22 de la publication [Questions fréquentes sur les honoraires](#), pour retrouver des conseils supplémentaires relatifs à la communication avec les responsables de la gouvernance à propos des honoraires).

De ce fait, le Code précise qu'avant toute acceptation par un cabinet ou un cabinet de réseau d'une mission visant

¹³ Le paragraphe 17 de la norme ISA 260 exige que, dans le cas des entités cotées, l'auditeur communique avec les responsables de la gouvernance à propos des questions de déontologie et d'indépendance liées à l'équipe en charge de la mission et à d'autres personnes du cabinet et du cabinet de réseau, le cas échéant. Cette communication doit inclure une déclaration portant sur :

(a) Toutes les relations et autres questions existant entre le cabinet, les cabinets de réseau et l'entité qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, peuvent raisonnablement être considérées comme ayant une incidence sur l'indépendance, notamment le total des honoraires perçus au cours de la période couverte par les états financiers pour les services d'audit et autres que d'audit fournis par le cabinet et les cabinets de réseau à l'entité et aux filiales contrôlées par l'entité. Ces honoraires doivent être répartis entre les catégories appropriées pour aider les responsables de la gouvernance à évaluer l'incidence des services sur l'indépendance de l'auditeur ; et
 (b) Les sauvegardes liées qui ont été appliquées pour éliminer les menaces identifiées pesant sur l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable.

à fournir un service autre que d'assurance à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, à toute entité qui contrôle directement ou indirectement cette entité d'intérêt public (c'est-à-dire une entité « mère »), ou à toute entité contrôlée directement ou indirectement par cette entité d'intérêt public (c'est-à-dire ses entités contrôlées en aval), le cabinet doit : (paragraphe R600.21)

- (a) informer les responsables de la gouvernance que le cabinet a déterminé que la fourniture du service autre que d'assurance n'est pas interdite et ne créera pas une menace à l'indépendance du cabinet, ou que toute menace est à un niveau acceptable sinon elle sera éliminée ou réduite à un niveau acceptable ; et
- (b) fournir aux responsables de la gouvernance les informations nécessaires pour leur permettre de mener une évaluation éclairée sur l'impact du service autre que d'assurance sur l'indépendance du cabinet.

En outre, avant de débiter la mission, les responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public doivent avoir approuvé (i) la conclusion du cabinet selon laquelle la prestation du service proposé qui est autre que d'assurance ne créera pas une menace à l'indépendance du cabinet en tant qu'auditeur de l'entité d'intérêt public, ou que toute menace est à un niveau acceptable sinon sera éliminée ou réduite à un niveau acceptable et (ii) la prestation du service proposé qui est autre que d'assurance (paragraphe R600.22).

À fins de l'application des dispositions relatives à l'obtention de l'accord des responsables de la gouvernance pour la prestation d'un service autre que d'assurance à une entité mère du client d'audit qui est une entité d'intérêt public, le paragraphe R400.22¹⁴ et la définition d'une entité associée dans le glossaire ne sont pas pertinents. Il en ressort qu'il est nécessaire de respecter les exigences prévues dans les paragraphes R600.21 et R600.22 même (i) si l'entité d'intérêt public objet de l'audit n'est pas importante par rapport à l'entité mère ; ou (ii) si le client d'audit qui est une entité d'intérêt public n'est pas une entité cotée.

Q19. Le Code précise-t-il le comment et quand la communication avec les responsables de la gouvernance doit avoir lieu ?

R. Oui. Le Code reconnaît que les entités présentent des structures d'entreprise et de gouvernance différentes et, pour faciliter la conformité au critère d'obtention de l'accord des responsables de la gouvernance avant de fournir le service proposé qui est autre qu'un service d'assurance, il permet une certaine flexibilité au cabinet et aux responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public afin de convenir sur un processus qui détermine quand et avec lesquels des responsables de la gouvernance le cabinet doit communiquer.

Cette approche permet aux responsables de la gouvernance de mettre en place un processus adapté à

leurs circonstances particulières (paragraphe 600.20 A2). Par exemple, le processus convenu entre le cabinet et les responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public pourrait :

- déterminer les services pouvant être fournis sans requérir une approbation à chaque fois, si les responsables de la gouvernance conviennent qu'en règle générale, ces services ne porteront pas atteinte à l'indépendance du cabinet. Par exemple, une politique peut comporter une liste de services « préapprouvés » qui ont été préalablement analysés par le cabinet et les responsables de la gouvernance, qui ont déterminé qu'ils ne créeront pas de menace à l'égard de l'indépendance du cabinet et, en cas de la création de telles menaces, celles-ci seraient à un niveau acceptable. Le fait de disposer d'une telle liste pourrait présenter au cabinet et aux responsables de la gouvernance une manière pratique d'éviter d'examiner chaque proposition de service autre que d'assurance sur une base de mission individuelle.
- Indiquer la procédure convenue à suivre par le cabinet s'il n'est pas en mesure de divulguer des informations sur un service proposé qui n'est pas un service d'assurance, mais qui doit être fourni à une autre entité au sein du même groupe que le client d'audit qui est une entité d'intérêt public.

Une telle procédure sera probablement utile à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, à savoir :

- Un membre d'un groupe important et diversifié (par exemple, avec des sous-groupes d'entités d'intérêt public dont les activités sont soumises à des régimes réglementaires différents), lorsqu'un processus permet de normaliser les dispositions en vertu desquelles un cabinet d'audit peut fournir des services autres que d'assurance au sein du groupe.
- Un membre d'un groupe comportant plusieurs entités d'intérêt public (tel qu'un groupe de services financiers), lorsqu'un processus peut spécifier comment et selon les décisions des responsables de la gouvernance de quelle entité d'intérêt public les décisions doivent être prises en ce qui concerne la prestation d'un service autre que d'assurance qui pourrait affecter plusieurs entités d'intérêt public au sein du groupe (voir la question Q20).

Q20. Comment un cabinet doit-il procéder s'il se trouve dans une situation où, pour des raisons juridiques, professionnelles ou commerciales, il n'est pas autorisé à divulguer des informations à propos d'un service proposé qui est autre que d'assurance aux responsables de la gouvernance d'un client d'audit ?

R. Un cabinet peut ne pas être autorisé à fournir des informations aux responsables de la gouvernance d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public à propos d'un service autre que d'assurance qu'il lui a été demandé de fournir à une autre entité au sein du groupe et ce, pour l'une des raisons suivantes : (paragraphe R600.23)

¹⁴ Voir la note de bas de page 7.

- La fourniture d'informations sur cette autre entité et sur ses activités est interdite par la loi, la réglementation, ou les normes professionnelles.



- L'entité à laquelle le service autre que d'assurance proposé doit être fourni a refusé d'autoriser le cabinet à fournir des informations sur le service autre que d'assurance proposé aux responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public (par exemple, lorsque l'information est sensible ou confidentielle).

Dans ces cas, et sous réserve que les circonstances aient été traitées dans le cadre d'une procédure convenue entre le cabinet et les responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public, le cabinet pourra fournir le service proposé : (paragraphe R600.23)

- (a) s'il fournit les informations d'une manière qui lui est possible sans manquer à ses obligations juridiques ou professionnelles ;
- (b) s'il informe les responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public que la prestation du service autre que d'assurance proposé ne nuira pas à l'indépendance du cabinet en tant qu'auditeur de l'entité d'intérêt public et
- (c) si les responsables de la gouvernance ne contestent pas cette conclusion.

Bien que les responsables de la gouvernance du client d'audit qui est une entité d'intérêt public puissent être préoccupés en raison de l'indisponibilité de l'information requise en vertu du paragraphe R600.21, leur approche pourrait être influencée par plusieurs facteurs, notamment :

- L'étendue et la pertinence de l'information que le cabinet est actuellement capable de fournir sur le service autre que d'assurance proposé et sur les raisons pour lesquelles il est satisfait que son indépendance ne sera pas mise en cause par la prestation du service autre que d'assurance.
- La mesure dans laquelle le cabinet est capable d'expliquer les raisons pour lesquelles l'information ne peut pas être fournie, par exemple, si les services sont liés à des informations sensibles concernant une opération proposée¹⁵.
- Si les responsables de la gouvernance sont disposés à se fier au jugement du cabinet.

Si le cabinet est incapable de fournir des informations sur le service autre que d'assurance proposé ou si les responsables de la gouvernance ne s'accordent pas avec

les conclusions du cabinet selon lesquelles la prestation du service autre que d'assurance proposé ne créera pas une menace à l'indépendance, le cabinet devra : (i) soit refuser le service autre que d'assurance, soit (ii) mettre fin à la mission d'audit (paragraphe R600.24).

Questions diverses

Disposition transitoire

Q21. Dans quelles circonstances un cabinet faisant l'audit des états financiers d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public pour une période débutant le 1er juillet 2023 ou ultérieurement peut-il fournir un service autre que d'assurance qui est interdit dans le cadre des dispositions révisées ?

R. Lorsqu'un cabinet doit réaliser l'audit des états financiers d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public pour la période du 1er juillet 2023 au 30 juin 2024, et qu'il est engagé pour fournir un service autre que d'assurance qui est autorisé en vertu des dispositions actuelles relatives aux services autres que d'assurance, mais interdit dans le cadre des dispositions révisées relatives aux services autres que d'assurance :

- Le cabinet peut fournir ce service autre que d'assurance en vertu de la disposition transitoire sous réserve que la mission ait débuté avant le 15 décembre 2022 et nonobstant le fait qu'elle ne sera achevée qu'après le 30 juin 2023.
- Le cabinet peut fournir ce service autre que d'assurance si la mission a débuté après le 15 décembre 2022, sous réserve qu'elle soit achevée au plus tard le 30 juin 2023.
- Le cabinet peut ne pas fournir le service autre que d'assurance si la mission a débuté après le 15 décembre 2022 et ne sera pas achevée au plus tard le 30 juin 2023.

Q22. Existe-t-il des circonstances dans lesquelles un cabinet qui a débuté la fourniture d'un service autre que d'assurance avant le 15 décembre 2022 serait par la suite tenu d'obtenir l'accord des responsables de la gouvernance pour continuer à exécuter le service concerné ?

R. Les dispositions révisées relatives au service autre que d'assurance sont valables pour les audits des états financiers pour les périodes à compter du 15 décembre 2022.

Toutefois, le Code prévoit une disposition transitoire applicable aux missions des services autres que d'assurance ayant débuté avant la date d'entrée en vigueur de décembre 2022. Par conséquent, le début du service autre que d'assurance avant le 15 décembre 2022 constitue le point de référence, quelle que soit la période à laquelle la mission d'audit recommence ou débute.

¹⁵ Par exemple, un cabinet donne des conseils sur la manière d'améliorer le traitement des plaintes (par exemple, en ce qui concerne les retards dans les calendriers d'un hôpital ou d'une autre entité de soins de santé) et l'entité d'intérêt public est une société de finances qui fournit des conseils en matière de prêts hypothécaires.

La disposition transitoire prévoit que si un cabinet ou un cabinet de réseau s'est engagé dans une mission pour fournir un service autre que d'assurance à un client d'audit et a commencé à travailler sur cette mission avant le 15 décembre 2022, les dispositions qui étaient applicables lorsque le cabinet a débuté le service autre que d'assurance doivent régir la fourniture de ce service jusqu'à son achèvement.

Si un service autre que d'assurance est fourni de manière récurrente, l'accord des responsables de la gouvernance doit être obtenu conformément aux dispositions révisées gouvernant le service autre que d'assurance avant la première occasion de reprise de ce service. Ce consentement sera pertinent pour l'indépendance d'un cabinet procédant à l'audit d'états financiers pour une période commençant le 15 décembre 2022 ou ultérieurement.

Documentation

Q23. Un cabinet est-il tenu de documenter la manière dont il s'est conformé aux dispositions révisées du service autre que d'assurance ?

R. Oui. Les exigences actuelles du Code restent les mêmes en ce qui concerne la documentation. Un cabinet est tenu de documenter ses conclusions relatives au respect des Normes internationales d'indépendance (y compris la section 600), ainsi que le contenu de toute discussion pertinente qui étaye ces conclusions (paragraphe R400.60 à 400.60 A1).

Le Code fournit des documents d'application avec des exemples de ce qu'un cabinet peut documenter au sujet de sa conclusion de fournir un service autre que d'assurance (paragraphe 600.27 A1).

À propos de l'IESBA

L'IESBA est un organisme indépendant de normalisation au niveau mondial. La mission de l'IESBA est de servir l'intérêt général en établissant des normes déontologiques, y compris des exigences en matière d'indépendance des auditeurs, qui visent à relever le niveau de la conduite et de la pratique déontologique pour toutes les exigences grâce à un *Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)* (le Code) solide et opérationnel à l'échelle mondiale.

L'IESBA estime qu'un ensemble unique de normes déontologiques de haute qualité améliore la qualité et la cohérence des services fournis par les experts-comptables, ce qui contribue à la confiance du public dans la profession comptable. L'IESBA établit ses normes dans l'intérêt général, sur les conseils du groupe consultatif de l'IESBA (CAG) et sous la supervision du Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB).

Contacts clés

James Gunn, directeur général, normes professionnelles
(jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, directeur de programmes et directeur principal
(kensiong@ethicsboard.org)

Diane Jules, directrice
(dianejules@ethicsboard.org)

Le *Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)*, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IESBA sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

L'IESBA et l'IFAC n'acceptent aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base des informations contenues dans cette publication, que ces pertes soient dues à la négligence ou à d'autres causes.

Le « Conseil international de déontologie des professionnels comptables », le « Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance) », la « Fédération internationale des comptables », l'« IESBA », l'« IFAC », le logo de l'IESBA et le logo de l'IFAC sont des marques commerciales de l'IFAC, ou des marques déposées et des marques



www.ifac.org | @ifac | company/ifac



www.ethicsboard.org | @ethics_board | company/iesba

Publié par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Copyright © Juillet 2022 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour la reproduction, le stockage, la transmission ou toute autre utilisation similaire de ce document, sauf dans le cas où le document est utilisé à des fins personnelles uniquement et non commerciales. Contacter permissions@ifac.org.