

DISPOSITIONS REVISEES DU CODE RELATIVES AUX HONORAIRES***Orientations pour les experts-comptables exerçant en cabinet***

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 organismes membres de l'IFAC et les experts-comptables exerçant en cabinet (y compris les cabinets) à adopter et à mettre en œuvre les révisions des dispositions relatives aux honoraires 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 honoraires](#) en avril 2021.

Cette publication est destinée à souligner, illustrer ou expliquer certains aspects des dispositions révisées du Code relatives aux honoraires afin de favoriser leur bonne application.

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.

TABLE DES MATIERES

I. Questions-Réponses appropriées aux entités qui ne sont pas d'intérêt public et aux entités d'intérêt public (EIP)	3
Généralités.....	3
Menaces créées par les honoraires versés par un client d'audit.....	3
Proportion des honoraires.....	9
Dépendance à l'égard des honoraires.....	10
Questions diverses	12
II. Questions-Réponses appropriées aux entités d'intérêt public uniquement	12
Dépendance à l'égard des honoraires.....	12
Transparence améliorée en ce qui concerne les clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public.....	14
<i>Communication avec les responsables de la gouvernance</i>	14
<i>Divulgence d'informations au public</i>	15

I. Questions-Réponses appropriées aux entités qui ne sont pas d'intérêt public et aux entités d'intérêt public (EIP)

Généralités

Q1. La section 410 comporte des dispositions relatives aux *honoraires et autres types de rémunération* reçus d'un client d'audit. Un cabinet ¹ doit-il appliquer une méthode particulière pour déterminer le montant des honoraires relatifs à un service spécifique (par exemple, honoraires proposés, facturés ou réglés) qu'il doit prendre en considération pour évaluer le niveau des menaces pour l'indépendance créées par la fourniture de ce service au client d'audit ?

R. Dans la mesure où les accords d'honoraires et les modes de paiement varient considérablement dans la pratique, l'IESBA estime qu'il ne serait pas approprié que le Code soit trop contraignant en ce qui concerne la méthode à employer par un cabinet pour déterminer les honoraires et autres types de rémunération (par exemple, les honoraires proposés, facturés ou réglés) qui doivent être pris en considération afin d'identifier, d'évaluer et de traiter les menaces pesant sur l'indépendance.

Un cabinet doit examiner tous les types de paiement reçus d'un client d'audit afin d'évaluer et de traiter le niveau de menaces créées. Le cabinet doit se conformer au cadre conceptuel du Code et exercer son jugement professionnel afin de déterminer le montant des honoraires et d'autres types de rémunération reçus pour la fourniture d'audits ou de tout autre service au client d'audit, y compris tout paiement en nature. Pour évaluer le niveau de menaces créé par les honoraires générés par un client d'audit, le cabinet peut se fonder sur les honoraires proposés, facturés ou effectivement payés pour le service en question, en fonction du moment et des circonstances de l'évaluation.

Q2. La section 410 fait référence à plusieurs reprises aux « honoraires d'audit » et aux « honoraires pour l'audit des états financiers ». Est-ce la même chose ?

R. Non, il ne s'agit pas de la même chose. Le paragraphe 410.3 A3 prévoit que, aux fins de la section 410, les honoraires d'audit comprennent les honoraires ou autres types de rémunération pour un audit ou un examen des états financiers. Cette disposition est conforme à la convention générale de rédaction établie au paragraphe 400.2 dans la partie 4A, selon laquelle le terme « audit » s'applique de manière égale au terme « examen ». Toutefois, lorsque les paragraphes R410.23(a), 410.25 A1 et R410.31(a) font spécifiquement référence aux « honoraires pour l'audit des états financiers » cela n'inclut pas les honoraires d'un audit des états financiers à usage spécifique ou un examen des états financiers.

Menaces créées par les honoraires versés par un client d'audit

Q3. Dans quelle mesure un système de gestion de la qualité conçu, mis en place et exploité par un cabinet conformément aux normes de gestion de la qualité du Conseil international des normes d'audit et d'assurance (IESBA) est-il pertinent au niveau de la menace liée à l'intérêt personnel créée par les honoraires versés par un client d'audit ?

R. Le paragraphe 120.15 A3 prévoit que, dans le contexte des audits, des examens et autres missions d'assurance, un système de gestion de la qualité conçu, mis en place et exploité par un cabinet conformément aux normes de gestion de la qualité publiées par l'IAASB représente un exemple des conditions, politiques et procédures qui pourraient permettre d'identifier et d'évaluer

¹ Dans le présent document, le terme « cabinet » est utilisé conformément à sa définition dans le glossaire du Code.

les menaces pesant sur l'indépendance. Le paragraphe 410.4 A4 fait particulièrement référence à cette disposition à la section 120 dans le contexte des honoraires.

En vue de déterminer si les menaces sur l'indépendance créées par les honoraires proposés à un client d'audit sont à un niveau acceptable conformément au paragraphe 410.4 A2, un système de gestion de la qualité efficace pourrait indiquer que les menaces sont susceptibles d'être évaluées comme étant à un niveau acceptable.

Q4. L'application du cadre conceptuel exige qu'un cabinet ou cabinet de réseau détermine si les menaces pesant sur l'indépendance créées par les honoraires proposés au client se situent à un niveau acceptable, et ce, avant d'accepter une mission d'audit, d'assurance ou toute autre mission pour un client d'audit ou d'assurance. Comment un cabinet peut-il démontrer sa conformité à cette nouvelle exigence et la documenter ?

R. L'IESBA prévoit que les dispositions révisées influenceront les politiques ou procédures des cabinets relatives à la fixation des honoraires pour les services d'audit ou autres services fournis à un client d'audit, et que les associés responsables de missions s'assureront que lesdites politiques et procédures, qui font partie du système de gestion de la qualité, sont efficaces.

Le paragraphe 410.4 A1 indique que lors de la négociation et le règlement d'honoraires (pour un audit ou d'autres services) par un client d'audit,² une menace liée à l'intérêt personnel est créée et peut entraîner la création d'une menace à l'indépendance liée à l'intimidation. Cependant, si un cabinet a conçu et mis en place un système de gestion de la qualité conformément aux normes de gestion de la qualité, telle que la norme ISQM 1³ et le fait fonctionner de manière efficace, cela lui permettrait d'évaluer ces menaces comme étant à un niveau acceptable. Cette évaluation n'est pas uniquement liée à l'acceptation préalable à la mission, mais s'applique également au cours de la mission en cas de changement des faits et circonstances. (Voir également la question Q3)

Par exemple, les politiques ou procédures prévues dans le système de gestion de la qualité du cabinet peuvent être conçues pour garantir que les honoraires fixés tiennent entièrement compte des ressources adéquates pour la réalisation d'une mission d'audit. Dans ce cas, quand un associé de la mission se conforme à ces politiques ou procédures lors de l'audit des états financiers d'un client, il peut souvent conclure que les menaces créées par les honoraires de l'audit versés par le client d'audit sont à un niveau acceptable et que, par conséquent, aucune documentation ultérieure n'est requise au niveau de la mission.

D'autre part, ces politiques ou procédures, fondées sur les dispositions du Code relatives aux honoraires, peuvent nécessiter une analyse des menaces et l'application de sauvegardes dans des situations particulières, comme lors de la fourniture à un client d'audit de plusieurs services non liés à l'assurance par un cabinet ou des cabinets de réseau. Dans ce cas, un associé de la mission pourra suivre ces politiques ou procédures et constituer une documentation sur l'analyse des menaces, sur les sauvegardes appliquées et sur les conclusions tirées, conformément à la disposition générale relative à la documentation prévue au paragraphe R400.60.

Q5. Le paragraphe 410.4 A3 définit divers facteurs liés à l'évaluation du niveau des menaces posées par les honoraires versés par un client d'audit. Quel serait l'impact de chacun de ces facteurs sur l'évaluation du niveau des menaces ?

R. Le tableau suivant explique l'effet des divers facteurs sur l'évaluation du niveau des menaces.

² L'IESBA reconnaît que cette pratique est généralement reconnue et acceptée par les utilisateurs des états financiers visés.

³ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM 1) *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*

Facteur	Effet sur le niveau des menaces
<p>Le niveau des honoraires et la mesure dans laquelle ils prennent en considération les ressources nécessaires, en tenant compte des priorités du cabinet sur le plan commercial et du marché.</p>	<p>Il n'est pas réaliste que le Code impose le niveau d'honoraires à facturer par un cabinet pour les services fournis à un client d'audit. Il s'agit d'une décision commerciale prise par le cabinet en tenant compte des faits et circonstances de la mission spécifique, y compris les exigences relatives aux normes techniques et professionnelles.</p> <p>Par exemple, un cabinet peut décider de facturer des honoraires moins importants pour une mission particulière dans le but d'établir ou élargir sa part dans un nouveau marché. Si le cabinet, lors de la fixation de ces honoraires, ne tient pas suffisamment compte des ressources nécessaires pour l'exécution de cette mission, cela pourrait accroître du niveau des menaces.</p>
<p>Tout lien entre les honoraires d'un audit et ceux de services autres qu'un audit et la taille relative des deux éléments.</p>	<p>Une grande part des honoraires perçus pour des services autres qu'un audit ainsi que des honoraires d'audit peuvent avoir une incidence négative sur le niveau des menaces, notamment du point de vue de la perception. Voir les paragraphes 410.11 A1 à A3.</p> <p>Si un cabinet facture des honoraires d'audit inférieurs en raison de la possibilité de facturer des honoraires considérablement supérieurs pour d'autres services pour le même client d'audit, cela serait interdit en vertu du paragraphe R410.6 (soumis à l'exception du paragraphe R410.7).</p>
<p>L'importance de la dépendance entre le niveau des honoraires du service et ses résultats.</p>	<p>Si des honoraires sont calculés sur une base prédéterminée en fonction des résultats d'une transaction ou des résultats des services rendus (par exemple, des honoraires sous condition de résultat), le cabinet peut être perçu comme n'étant plus objectif, car il pourrait influencer les résultats afin de maximiser le montant de ses honoraires. Par conséquent, cela pourrait entraîner une augmentation du niveau des menaces, particulièrement la menace liée à l'intérêt personnel.</p> <p>La section 410 interdit le versement d'honoraires conditionnels pour une mission d'audit. Ces honoraires conditionnels sont susceptibles de nuire à l'objectivité et à</p>

Facteur	Effet sur le niveau des menaces
	<p>l'indépendance de l'auditeur, car ils pourraient l'inciter à produire un rapport non modifié, quelles que soient les circonstances de la mission.</p> <p>Voir également les paragraphes 410.8 A1 à 410.10 A3.</p>
<p>Si les honoraires sont perçus pour des services à fournir par un cabinet ou un cabinet de réseau.</p>	<p>Un cabinet de réseau qui fournit à un client d'audit des services autres que des audits peut ne pas être étroitement impliqué dans la mission d'audit exécutée par le cabinet qui exprime son opinion sur les états financiers. Par conséquent, le niveau de menaces pesant sur l'indépendance créées par les honoraires facturés par un tel cabinet de réseau est généralement prévu être inférieur au niveau des menaces présenté dans un cas d'honoraires facturés par le cabinet qui exprime son opinion sur les audits financiers.</p>
<p>Le niveau des honoraires perçus dans le contexte de services à fournir par un cabinet ou un cabinet de réseau.</p>	<p>Le niveau de menace liée à l'intérêt personnel créé par le paiement d'honoraires par le client d'audit ne dépend pas du type de service fourni, qu'il soit de type assurance ou non-assurance. Toutefois, le <i>contexte</i> du service représente un facteur pertinent lors de l'examen du niveau des honoraires pour un service particulier. Par exemple, si les honoraires pour un service complexe exigeant une expertise et une expérience considérables sont anormalement bas, le niveau de menace liée à l'intérêt personnel serait plus élevé par rapport au même niveau d'honoraires payés pour un service non complexe.</p> <p>L'environnement de réglementation dans lequel le service est exécuté représente également un exemple de facteur contextuel pertinent. La supervision réglementaire est susceptible en elle-même d'augmenter le travail requis et, par conséquent, le niveau des honoraires perçus.</p> <p>De ce fait, le niveau des honoraires doit être examiné dans le contexte de l'environnement et des exigences spécifiques du service à fournir, car il peut avoir une incidence sur le niveau des menaces créées.</p>

Facteur	Effet sur le niveau des menaces
<p>La structure opérationnelle et les accords de rémunération du cabinet et des cabinets de réseau.</p>	<p>La structure opérationnelle et les accords de rémunération d'un cabinet et de ses cabinets de réseau peuvent avoir une incidence négative sur le niveau des menaces si, par exemple, la rémunération des membres de l'équipe d'audit dépend des services qu'ils ont vendus à un client d'audit ou envoyé à des cabinets de réseau.</p> <p>Voir également la section 411, <i>Mode de rémunération et d'évaluation</i>.</p>
<p>L'importance du client, ou d'un tiers référant le client, pour le cabinet, le cabinet de réseau, l'associé ou le bureau.</p>	<p>L'importance du client pour le cabinet, le cabinet de réseau, l'associé ou le bureau désigne l'importance du client d'audit de leurs points de vue respectifs. Par exemple, le niveau des menaces par rapport aux honoraires payés par le client est d'autant plus élevé que l'importance du client est grande pour le cabinet.</p> <p>Un exemple de cas où un tiers recommandant le client au cabinet, au cabinet du réseau, à l'associé ou au bureau peut être considéré comme important, est lorsqu'il s'agit d'un tiers qui est à l'origine de ce client d'audit ainsi que de plusieurs autres clients d'audit et dont les honoraires totaux représentent une part importante des honoraires totaux du cabinet, du cabinet de réseau, de l'associé ou du bureau.</p>
<p>La nature du client, par exemple, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public.</p>	<p>La nature d'un client d'audit peut avoir une incidence sur l'évaluation par le cabinet du niveau de menaces créées par les honoraires versés par le client. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lorsque le client d'audit est une entité d'intérêt public, les parties prenantes ont des attentes élevées à l'égard de l'indépendance du cabinet. • Si un client d'audit a recours au cabinet pour la fourniture de plusieurs services autres que l'assurance, le niveau de menaces peut être plus élevé pour un client d'audit qui a recours à un cabinet dans une moindre mesure pour les services autres que l'assurance.
<p>La relation du client aux entités apparentées auxquels les services autres que l'audit sont</p>	<p>En général, plus l'entité apparentée est éloignée du client dans la structure de groupe du client (c'est-à-dire, une entité sœur</p>

Facteur	Effet sur le niveau des menaces
fournis, par exemple, lorsque l'entité apparentée est une entité sœur.	comparée à une filiale), moins le client est susceptible d'avoir une influence sur la commande de services autres que l'audit par l'entité apparentée, et, par conséquent, un niveau de menace lié à l'intérêt personnel plus faible en ce qui concerne le travail d'audit.
La participation des responsables de la gouvernance à la nomination de l'auditeur et à l'accord sur les honoraires et l'accent apparent qu'ils placent, ainsi que la direction du client, sur la qualité de l'audit et le niveau global des honoraires.	Le rôle des responsables de la gouvernance dans la nomination des auditeurs et la négociation des honoraires constitue un mécanisme indépendant de « contrôle et d'équilibre » au modèle de payeur du client d'audit et atténue la menace liée à l'intérêt personnel. En outre, un engagement clair de leur part et de la part de la direction envers la qualité de l'audit et envers le règlement d'un niveau d'honoraires qui soutiennent une telle qualité.
Le fait que le niveau des honoraires soit fixé par un tiers indépendant tel qu'un organisme de réglementation.	Si, dans une juridiction spécifique, c'est l'organisme de réglementation qui détermine la nomination du cabinet ou le niveau des honoraires pour l'audit des états financiers, le niveau de menaces sera généralement moins élevé que dans le cas où le cabinet doit négocier les honoraires avec le client d'audit afin de garantir sa nomination.
Si la qualité du travail d'audit du cabinet est soumise à l'examen d'un tiers indépendant tel qu'un organe de supervision.	Les inspections du système de gestion de la qualité du cabinet par un organe de supervision indépendant fournissent une protection contre la menace liée à l'intérêt personnel créé par les honoraires payés par un client d'audit de telle manière que le niveau de menaces créées par les honoraires payés par le client d'audit est prévu être plus faible.

- Q6.** Le paragraphe 410.4 A3 indique que l'un des facteurs pertinents à l'évaluation du *niveau de menace créé par les honoraires payés par un client d'audit* est le niveau des honoraires et la mesure dans laquelle ils prennent en considération les ressources nécessaires, en tenant compte des « priorités du cabinet sur le plan commercial et du marché ». Le paragraphe 410.5 A2 indique que l'un des facteurs pertinents à l'évaluation du *niveau de menace créé par les honoraires de l'audit* payés par le client d'audit est la « justification commerciale des honoraires de l'audit ». Comment ces facteurs sont-ils différents ?
- R.** La différence réside dans les objectifs des deux facteurs. Les « priorités du cabinet sur le plan commercial et du marché » pointent vers une perspective plus stratégique et exigent une prise en compte plus élargie des stratégies du cabinet relatives aux honoraires et des politiques et pratiques associées dans le contexte de sa position globale sur le marché. Au contraire, la

« justification commerciale des honoraires d'audit » du cabinet se concentre uniquement au niveau des honoraires de la mission d'audit spécifique et ne tient compte que des faits et circonstances propres à la mission d'audit.

Proportion des honoraires

Q7. Le niveau de la menace liée à l'intérêt personnel peut être affecté lorsqu'une grande part des honoraires facturés à un client d'audit par le cabinet ou par ses cabinets de réseau est générée par la fourniture de services autres que l'audit au client. Qu'est-ce qui représenterait une « grande proportion » ?

R. Lors de l'élaboration des révisions aux dispositions relatives aux honoraires, l'IESBA a conclu que la fixation d'un seuil ou d'un plafond pour la proportion des honoraires relatifs aux services autres que l'audit par rapport aux honoraires d'audit ne serait pas appropriée dans le contexte d'un code applicable à l'échelle mondiale. En général, plus la proportion est grande, plus le niveau des menaces est élevé. Il est nécessaire de faire preuve d'un jugement professionnel et d'examiner les faits et les circonstances de la perspective d'un tiers raisonnable et informé. Ces faits et circonstances comprennent, par exemple, le fait de déterminer si les services autres que l'audit sont des services ponctuels ou récurrents ; s'il est probable que les honoraires d'audit augmentent de manière considérable en raison d'une acquisition imminente par le client ; ou si l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou des règlements de fournir certains services autres que l'audit.

Dans certaines juridictions, des dispositions relatives à l'indépendance peuvent préciser un seuil ou un plafond pour la proportion des honoraires pour les services autres que l'audit par rapport aux honoraires de l'audit. Ces dispositions sont souvent appliquées dans le contexte des honoraires reçus uniquement par le cabinet. En revanche, l'orientation du Code relative à la proportion des honoraires sont applicables au niveau du réseau. Par conséquent, il ne serait pas approprié de tenir compte uniquement des dispositions juridictionnelles en raison du caractère plus élargi de l'orientation du Code.

Q8. Lors de la détermination de la proportion des honoraires pour des services autres que l'audit par rapport aux honoraires d'audit, quelle période doit être appliquée par le cabinet pour déterminer les honoraires facturés pour les services autres que l'audit fournis par le cabinet et les cabinets de réseau au client ? Les faits pertinents se résument-ils à ceux qui sont facturés au cours de la période couverte par les états financiers ?

R. Les honoraires facturés pour la période ultérieure à celle qui est couverte par les états financiers, mais antérieure à la publication par le cabinet du rapport d'audit sont toujours susceptibles d'influencer les jugements du cabinet et de créer une menace pour l'indépendance. Par conséquent, lors de l'évaluation du niveau des menaces créées par la proportion d'honoraires, un cabinet est tenu de prendre en considération tous les honoraires proposés ou facturés ou effectivement payés pour des services autres que l'audit au cours de la période pendant laquelle l'indépendance est requise, tel qu'elle est définie au paragraphe R400.30 du Code.

Q9. Quels sont les frais à prendre en compte par le cabinet lors de la détermination de la proportion des honoraires pour des services autres que l'audit par rapport aux honoraires d'audit, comme défini au paragraphe 410.11 A1 ? Certaines juridictions utilisent le terme « services connexes à l'audit ». Comment faut-il traiter les honoraires pour les « services connexes à l'audit » ?

R. Conformément au paragraphe 400.2, les honoraires de l'audit comprennent les honoraires d'un audit des états financiers (qu'il s'agisse d'états financiers généraux ou à usage spécifique) et les honoraires pour un examen des états financiers. Les honoraires perçus pour des services autres

que l'audit couvrent les honoraires de tout autre service professionnel fourni au client d'audit, y compris les honoraires de tout « service connexe à l'audit ».

Q10. Le Code comporte-t-il des attentes selon lesquelles un cabinet doit divulguer la proportion (c'est-à-dire ratio) des honoraires des services autres que l'audit par rapport aux honoraires d'audit (tel que défini au paragraphe 410.11 A1) aux responsables de la gouvernance et au public ?

R. Il n'existe aucune exigence selon laquelle un cabinet doit divulguer la proportion des honoraires perçus pour les services autres que l'audit par rapport aux honoraires d'audit aux responsables de la gouvernance et au public.

Toutefois, dans le cas d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, lorsque le cabinet a identifié l'existence d'une incidence sur le niveau de la menace liée à l'intérêt personnel ou l'existence d'une menace liée à l'intimidation pesant sur l'indépendance créée par la proportion des honoraires pour des services autres que l'audit par rapport aux honoraires de l'audit, le paragraphe R410.25(b) du Code exige que le cabinet informe les responsables de la gouvernance :

- (a) si ces menaces sont à un niveau acceptable ;
- (b) sinon, quelles mesures ont été prises ou proposées par le cabinet afin de réduire ces menaces à un niveau acceptable.

Le cabinet peut communiquer la proportion de ces honoraires aux responsables de la gouvernance s'il estime que ces informations leur permettent de mieux comprendre le contexte en portant un jugement sur l'indépendance du cabinet.

Dépendance à l'égard des honoraires

Q11. Le paragraphe 410.14 A1 fait référence au « total des honoraires générés par un client d'audit du cabinet ». Les paragraphes R410.15 et R410.18 font référence au « total des honoraires perçus auprès d'un client d'audit ». Comment ces honoraires doivent-ils être déterminés ?

R. La détermination du total des honoraires « perçus auprès d'un client d'audit » ou « générés par un client d'audit » couvre la même catégorie d'honoraires, c'est-à-dire tous les honoraires, notamment les honoraires de l'audit des états financiers et des services autres que l'audit, qui sont reçus d'un client d'audit et de ses entités associées. La portée des entités associées concernées (c'est-à-dire, quelles entités associées sont incluses) sera déterminée conformément au paragraphe R400.20 du Code.

Q12. Les paragraphes R410.15 et R410.18 exigent qu'un cabinet détermine si une revue préalable réalisée par un expert-comptable externe au cabinet peut représenter une sauvegarde visant à réduire les menaces créées par la dépendance à l'égard des honoraires à un niveau acceptable. L'examineur peut-il être un expert-comptable d'un cabinet de réseau ?

R. L'IESBA a convenu qu'une revue préalable réalisée par un expert-comptable d'un cabinet de réseau peut également représenter une mesure de sauvegarde, car cette personne n'est pas membre du cabinet et serait un examinateur approprié conforme à la description du paragraphe 300.8 A4 du Code.

Dans le cadre des conventions de rédaction de la structure⁴ du Code, le terme « cabinet » ne se réfère pas aussi aux cabinets de réseau. Par conséquent, sans le mentionner de façon explicite, le Code autorise l'expert-comptable externe au cabinet qui réalise la revue d'être membre d'un

⁴ Les « Directives pour la rédaction du Code restructuré de l'IESBA » ont été finalisées en décembre 2017 dans le cadre de la restructuration du Code.

cabinet de réseau, à condition que le comptable respecte les dispositions du Code relatives aux examinateurs appropriés. (Voir également la question Q13)

Q13. Qui serait qualifié pour réaliser une revue préalable ou postérieure conformément aux paragraphes R410.15 et R410.18 ?

R. L'examineur cité aux paragraphes R410.15 et R410.18 est un exemple d'examineur approprié, car le Code n'envisage d'avoir recours aux examinateurs comme des mesures de sauvegarde que lorsqu'il s'agit d'« examinateurs appropriés » (voir le paragraphe 300.8 A2). Le paragraphe 300.8 A4 décrit un examineur approprié comme une personne qui (i) dispose de l'autorité et (ii) des connaissances, compétences et expérience nécessaires pour examiner le travail effectué d'une manière *objective*. Le Code ne limite pas les examinateurs appropriés aux personnes qui travaillent uniquement dans un cabinet.

Les orientations de l'IESBA, [Révisions du Code portant sur l'objectivité du responsable de la revue de la qualité de la mission et d'autres examinateurs appropriés](#), publiées en janvier 2021,⁵ doivent être prises en compte lors de l'évaluation d'un expert-comptable externe au cabinet auquel il est envisagé de faire appel pour servir d'examineur aux fins de la mise en œuvre d'une sauvegarde en vertu des paragraphes R410.15 et R410.18.

Q14. Outre les exemples de mesures susceptibles de constituer des sauvegardes telles que spécifiées au paragraphe R410.15 pour les clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public et au paragraphe R410.18 pour les clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, existe-t-il d'autres sauvegardes pour faire face aux menaces créées par la dépendance continue à l'égard des honoraires ?

R. Non. L'IESBA estime que pour un tel niveau de dépendance à l'égard des honoraires, seule une revue préalable ou postérieure réalisée par un examineur externe au cabinet peut réduire les menaces à un niveau acceptable.

Les paragraphes R410.15 et R410.18 exigent qu'un cabinet détermine si l'une des mesures spécifiées peut constituer une sauvegarde pour réduire les menaces à un niveau acceptable et, s'il y a lieu, l'applique. Dans le cadre des exigences relatives à l'application du cadre conceptuel⁶, si le cabinet estime qu'aucune des mesures ne constituerait une sauvegarde, il sera obligé de cesser d'être l'auditeur. Par conséquent, la mise en œuvre de toute autre action pour faire face aux menaces créées par la dépendance à l'égard des honoraires dans les circonstances décrites aux paragraphes R410.15 et R410.18 ne serait pas conforme au Code.

Q15. Le paragraphe 410.14 A4 indique que l'une des éventuelles sauvegardes dans le cas de dépendance d'un cabinet à l'égard des honoraires d'un client d'audit réside à faire examiner le travail d'audit par un examineur approprié non membre du cabinet. Le paragraphe 410.14 A7 indique que l'une des éventuelles sauvegardes dans le cas de dépendance d'un associé ou d'un bureau du cabinet à l'égard des honoraires d'un client d'audit réside à faire examiner le travail d'audit par un examineur approprié qui n'a pas participé à la mission d'audit. Pourquoi ces éventuelles sauvegardes ne sont-elles pas similaires pour les deux cas ?

R. Dans le cas de dépendance à l'égard des honoraires d'un cabinet (paragraphe 410.14 A1), l'IESBA estime que la seule sauvegarde capable de réduire les menaces à un niveau acceptable réside dans la revue réalisée par un examineur approprié qui n'est pas membre du cabinet. Cela est dû au fait qu'un membre du cabinet est susceptible d'avoir un intérêt personnel dans la

⁵ Les révisions pertinentes aux audits et aux examens des états financiers sont applicables aux périodes d'états financiers commençant le 15 décembre 2022 ou ultérieurement.

⁶ Veuillez vous référer au paragraphe R120.10.

situation financière du cabinet. Toutefois, dans le cas de la dépendance à l'égard des honoraires d'un associé ou d'un bureau du cabinet, l'examineur peut être un membre du cabinet, à condition qu'il n'ait pas participé à la même mission d'audit. En effet, le niveau d'intérêt personnel dans la situation financière d'un associé ou d'un bureau peut varier d'un membre à l'autre. L'IESBA estime que les menaces relatives au cabinet sont à un niveau plus systémique et que, par conséquent, la sauvegarde possible est plus exigeante.

Dans tous les cas, que la dépendance à l'égard des honoraires soit au niveau du cabinet, du bureau ou de l'associé, il est nécessaire d'évaluer les menaces à l'objectivité de la personne à nommer en tant qu'examineur approprié. Les orientations de l'IESBA, [Révisions du Code portant sur l'objectivité du responsable de la revue de la qualité de la mission et d'autres examinateurs appropriés](#), sont pertinentes dans ces circonstances.

Questions diverses

- Q16.** La section 410 fait référence au concept d'« importance » dans divers endroits, par exemple, dans les paragraphes 410.4 A3, R410.10(b), 410.12 A3, R410.13 et 410.26 A1. Comment faut-il interpréter ce concept ?
- R.** Le concept d'« importance » est utilisé dans l'ensemble du Code, puisque celui-ci est fondé sur des principes. Il s'agit donc d'un concept établi dans le Code qui exige l'exercice d'un jugement professionnel approprié (tel que décrit aux paragraphes 120.5 A4 et A5 du Code, en vigueur à compter du 31 décembre 2021) en ce qui concerne les faits et circonstances spécifiques.

II. Questions-Réponses appropriées aux entités d'intérêt public uniquement

Dépendance à l'égard des honoraires

- Q17.** Une revue de la qualité des missions conformément aux normes ISQM 1 et ISQM 2⁷ répondrait-elle à l'exigence du paragraphe R410.18 en cas de dépendance à l'égard des honoraires d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public ?

- R.** Pas nécessairement. La revue préalable prévue au paragraphe R410.18, si le cabinet détermine qu'il s'agit d'une sauvegarde, est destinée à inspirer confiance dans le cabinet qui, quel que soit le niveau de dépendance à l'égard des honoraires, a conservé son objectivité en réalisant le travail d'audit et que le travail a été réalisé d'une manière satisfaisante. La portée de la revue doit être déterminée par l'examineur en fonction de son jugement professionnel et des faits et circonstances, en tenant compte de cet objectif.

L'exécution d'une revue de la qualité des missions conformément aux normes ISQM 1 et ISQM 2 et d'une revue conformément au paragraphe R410.18 du Code ont des objectifs différents. Par conséquent, une revue de la qualité des missions ne va pas nécessairement satisfaire l'exigence du Code prévue au paragraphe R410.18.

En outre, bien que le paragraphe R410.18 prévoit que l'examineur effectuant la revue préalable soit un expert-comptable externe au cabinet, il ne s'agit pas d'une exigence explicite dans le cas des examinateurs de la qualité des missions nommés conformément aux normes ISQM 1 et ISQM 2.

- Q18.** Selon les dispositions révisées relatives à la dépendance à l'égard des honoraires, il est possible d'envisager tous les ans un audit conjoint en tant que mesure équivalente à la revue préalable, conformément au paragraphe R410.18. L'audit conjoint fournirait-il aussi une exception à l'exigence prévue au paragraphe R410.20 selon laquelle un cabinet doit cesser d'être l'auditeur

⁷ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*

d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public si la dépendance à l'égard des honoraires se poursuit pendant plus de cinq années consécutives ?

- R. Non. Dans le cas d'un audit conjoint, le Code prévoit la possibilité qu'un cabinet ne fasse pas réaliser une revue préalable en tant que sauvegarde si les circonstances de l'audit conjoint satisfont aux critères définis dans le paragraphe R410.19. Cependant, même dans le cas d'un audit conjoint, si la dépendance à l'égard des honoraires se poursuit pendant cinq années consécutives, le cabinet devra toujours cesser d'être l'auditeur.⁸

Q19. Dans certaines juridictions, il existe des dispositions légales qui interdisent à un cabinet de démissionner en tant qu'auditeur même si la dépendance en termes d'honoraires d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public s'est poursuivie pendant plus de cinq années consécutives. Le cabinet doit-il se conformer aux autres exigences pertinentes de la section 410 et cesser d'être l'auditeur dès que les lois et réglementations nationales l'autorisent ?

- R. Le paragraphe R100.7 révisé du Code prévoit l'existence de certaines circonstances dans lesquelles les lois ou réglementations empêchent un expert-comptable de se conformer à certaines parties du Code. Dans ces cas, ces lois et règlements prévalent et l'expert-comptable est tenu de se conformer à toutes les autres parties du Code.

Par conséquent, si la législation ou la réglementation interdit à un cabinet de démissionner de son rôle d'auditeur après cinq années consécutives de dépendance à l'égard des honoraires, celui-ci devra respecter les lois ou réglementations pertinentes et poursuivre sa mission. Dans tous les cas, le cabinet devra toujours se conformer au reste de la section 410. Cela signifie que le cabinet devra avoir une revue préalable tous les ans tant que la dépendance à l'égard des honoraires se poursuit, conformément au paragraphe R410.21(b).

En outre, dès que les lois et réglementations nationales le permettent, le cabinet devra cesser d'être l'auditeur et mettre fin à la mission d'audit.

Q20. À titre d'exception à l'exigence du paragraphe R410.20 selon laquelle un cabinet doit cesser d'être l'auditeur d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public si la dépendance à l'égard des honoraires se poursuit pendant cinq années consécutives, le paragraphe R410.21 prévoit la possibilité que le cabinet demeure l'auditeur au-delà de ces cinq années s'il consulte un organisme professionnel ou de réglementation dans la juridiction concernée et que cet organisme convient que la poursuite de la mission d'audit du cabinet serait dans l'intérêt général. Quel processus le cabinet doit-il suivre afin d'initier une telle consultation et obtenir un accord entre les parties ?

- R. Il ne relève pas de la compétence du Code de prescrire le processus de consultation de l'organisme professionnel ou de réglementation compétent au niveau juridictionnel, ni la manière d'obtenir l'accord de ce dernier. L'organisme professionnel ou de réglementation peut posséder ses propres règlements ou statuts qui recommandent la marche à suivre.

L'IESBA considère que les juridictions peuvent décider d'un processus approprié pour mener la consultation et déterminer les conditions dans lesquelles l'accord sera donné, par exemple, si l'organisme professionnel ou de réglementation autorisait la prolongation de la mission pour une année supplémentaire ou pour une certaine période. En outre, l'organisme professionnel ou de réglementation peut préciser les raisons qu'il considère impératives afin de justifier l'autorisation du cabinet à poursuivre la mission d'audit, en tenant compte des particularités du marché local.

⁸ Conformément au paragraphe R410.21, le cabinet peut poursuivre son rôle d'auditeur après les cinq années consécutives s'il existe des raisons impératives de le faire, en tenant compte de l'intérêt général.

Transparence améliorée en ce qui concerne les clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

Communication avec les responsables de la gouvernance

Q21. Les paragraphes R410.23 et R410.25 exigent qu'un cabinet communique certaines informations relatives aux honoraires aux responsables de la gouvernance en temps opportun. Cela signifie-t-il que le cabinet doit divulguer cette information avant d'accepter un audit ou une toute autre mission ? Le Code fournit-il des indications relatives à ce qui est considéré « un temps opportun » ?

R. En ce qui concerne la communication des informations relatives aux honoraires aux responsables de la gouvernance, les exigences laissent une certaine flexibilité aux cabinets, ce pour quoi l'IESBA n'a volontairement pas inclus d'orientation ou d'exemple spécifique. Lorsque les cabinets déterminent le délai approprié de la communication avec les responsables de la gouvernance, ils doivent tenir compte de l'objectif général des exigences, qui est de permettre aux responsables de la gouvernance de porter un jugement éclairé sur l'indépendance du cabinet.

Le délai approprié de la communication peut varier en fonction des circonstances, par exemple, la nature des services, s'il s'agit d'une mission ponctuelle ou récurrente, les modifications de l'étendue de la mission ou l'apparition de problèmes imprévus, les dispositions relatives à la gouvernance du client d'audit, etc. Les cabinets peuvent également adopter des approches différentes pour déterminer les honoraires. Pour ces raisons, l'IESBA n'a pas estimé qu'il est possible ou nécessaire de prescrire des délais précis pour une telle communication.

Par conséquent, les cabinets doivent faire preuve d'un jugement professionnel pour déterminer le temps opportun pour la communication en fonction des circonstances particulières tout en suivant les orientations des principes relatifs aux délais. Ainsi, un cabinet peut considérer que la communication avec les responsables de la gouvernance sur les informations relatives aux honoraires ne doit pas seulement avoir lieu avant d'accepter la mission, mais également en cas de changement important des circonstances de la mission.

Q22. Le paragraphe R410.28 exige qu'un cabinet informe les responsables de la gouvernance si le total des honoraires d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public représente ou est susceptible de représenter plus de 15 % du total des honoraires perçus par le cabinet. Le Code exige-t-il que la communication avec les responsables de la gouvernance se produise seulement durant la deuxième année de la dépendance à l'égard des honoraires ?

R. Non, le Code exige qu'un cabinet informe les responsables de la gouvernance si le total des honoraires d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public représente ou est susceptible de représenter plus de 15 % du total des honoraires perçus par le cabinet, même au cours de la *première année* de dépendance à l'égard des honoraires, et durant toutes les années suivantes jusqu'à la fin de la dépendance à l'égard des honoraires. En outre, le cabinet doit également révéler toute sauvegarde⁹ appliquée au cours de la première année pour faire face aux menaces créées par la dépendance à l'égard des honoraires.

L'IESBA estime qu'un tel niveau de dépendance en terme d'honoraires d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public est une information essentielle pour les responsables de la gouvernance qui leur permettrait de porter un jugement éclairé au sujet de l'indépendance du cabinet. En plus, cette communication présente une opportunité aux responsables de la gouvernance pour envisager les éventuelles mesures à prendre afin de réduire le niveau de

⁹ Cette sauvegarde ne doit pas nécessairement être une revue préalable telle que définie dans le paragraphe R410.18 pour la deuxième année de la mission d'audit.

dépendance à l'égard des honoraires, qui peuvent inclure l'arrêt d'autres services fournis par le cabinet en les confiant à d'autres cabinets.

Toutefois, si la dépendance à l'égard des honoraires se poursuit pendant deux années consécutives, le cabinet devra toujours déterminer si la revue préalable décrite au paragraphe R410.18 serait une mesure appropriée afin de réduire les menaces à un niveau acceptable durant la deuxième année de la mission.

Divulgence d'informations au public

Q23. En supposant qu'une juridiction possède des lois relatives à la confidentialité qui empêchent les cabinets de divulguer les informations relatives aux honoraires facturés au client. Cela signifie-t-il que l'applicabilité et la pertinence des dispositions de la section 410 concernant la divulgation d'informations au public sont limitées dans la juridiction concernée ?

R. En premier lieu, le paragraphe R410.30 exige qu'un cabinet aborde avec les responsables de la gouvernance d'un client d'audit les avantages pour le client d'une telle communication pour les parties prenantes de ce client. Si le client ne divulgue pas l'information liée aux honoraires et que les lois relatives à la confidentialité empêchent le cabinet de révéler cette information, les exigences prévues dans le Code en matière de divulgation d'informations au public ne seront pas applicables dans la juridiction concernée.

En se basant sur les principes généraux définis dans le paragraphe R100.7 révisé du Code, dans lesquels les lois et règlements empêchent un cabinet de se conformer à certaines parties du Code, ces lois et règlements prévalent. Dans ces circonstances, le cabinet devra se conformer à toutes les autres parties du Code.

Q24. Un cabinet est l'auditeur d'un client d'audit A qui est une entité d'intérêt public dans la juridiction J1. Le client d'audit a une filiale B dans la juridiction J2 qui fait l'objet d'un audit par un cabinet de réseau. Les états financiers de B sont consolidés dans les états financiers de groupe de A. La juridiction J2 possède des lois de confidentialité qui empêcheraient la divulgation de l'information liée aux honoraires. L'auditeur du client d'audit A qui est une entité d'intérêt public pourra-t-il encore se conformer à l'exigence de divulgation prévue au paragraphe R410.31 ?

R. En premier lieu, en appliquant le paragraphe R410.30, le cabinet doit discuter avec les responsables de la gouvernance du client d'audit des avantages présentés au client par la divulgation de l'information liée aux honoraires aux parties prenantes de celui-ci, à condition qu'il n'existe pas de loi relative à la confidentialité dans la juridiction J1 qui interdirait une telle divulgation par le client.

Si le client ne divulgue pas l'information liée aux honoraires et qu'il n'existe aucune loi relative à la confidentialité qui interdirait la divulgation de cette information, le cabinet devra toujours se conformer au paragraphe R410.31, sauf en ce qui concerne les honoraires versés au cabinet de réseau dans J2.

Par conséquent, le cabinet communiquera toutes les informations relatives aux honoraires prévus au paragraphe R410.31 concernant le cabinet et les autres cabinets de réseau qui ont fourni des services au client d'audit qui est une entité d'intérêt public et aux entités associées consolidées contrôlées autres que la filiale B, à condition qu'il n'existe pas de loi relative à la confidentialité qui interdirait la divulgation des informations liées aux autres entités associées. Le cabinet peut mentionner dans sa communication que l'information liée aux honoraires de la filiale B n'est pas disponible pour être incluse dans la communication en raison des lois de confidentialité existant dans la juridiction J2.

Q25. Le contrat de mission comprend une clause négociée qui exige qu'un cabinet préserve la confidentialité des informations relatives aux honoraires d'un client d'audit à tout moment. Si le client refuse de renoncer à cette restriction de confidentialité pour que le cabinet se conforme à l'exigence de divulgation du paragraphe R410.31, que doit faire ou divulguer le cabinet d'audit ?

R. Le Code exige que les cabinets se conforment au principe de confidentialité. La confidentialité sert l'intérêt général, car elle facilite la libre circulation des informations entre le client et le cabinet, en sachant que les informations confidentielles du client ne seront pas divulguées à des tiers. Cependant, au paragraphe 114.1 A1, le Code précise des situations dans lesquelles les cabinets sont ou peuvent être obligés de divulguer des informations confidentielles, ou quand cette divulgation peut être appropriée. Ces situations sont notamment celles où il existe un devoir ou un droit professionnel de divulgation, si la loi ou la réglementation ne l'interdit pas, afin de se conformer aux normes techniques et professionnelles, y compris des exigences de déontologie. Les exigences de divulgation d'informations au public de la section 410 représentent un exemple d'une telle situation.

Ainsi, si un client entend inclure une clause de confidentialité qui empêcherait la divulgation d'informations relatives aux honoraires dans un contrat de mission conclu avec un cabinet, il serait souhaitable que ce dernier explique l'impossibilité d'inclure une telle clause dans le contrat en raison des exigences du Code. Si le client insiste sur l'inclusion de cette clause de confidentialité dans le contrat, le cabinet ne pourra pas se conformer au Code. Par conséquent, le cabinet sera exclu de la fourniture du service, sauf si le client a également accepté que les informations relatives aux honoraires soient effectivement divulguées.

Pour les contrats existants signés avant l'entrée en vigueur des dispositions relatives aux honoraires, les cabinets doivent déterminer s'il est souhaitable ou possible de les modifier. Si un cabinet envisage plutôt de déroger à la clause de confidentialité négociée contractuellement afin de se conformer à la section 410, il est recommandé qu'il demande un avis juridique approprié avant d'agir de la sorte.

Q26. Le paragraphe 410.31 A3 définit plusieurs méthodes selon lesquelles un cabinet peut divulguer publiquement des informations relatives aux honoraires pour un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, conformément au paragraphe R410.31. Le Conseil de l'IESBA privilégie-t-il une méthode plutôt qu'une autre ?

R. Le Code fournit dans le paragraphe 410.31 A3 plusieurs exemples de méthodes de divulgation des informations relatives aux honoraires si le client d'audit qui est une entité d'intérêt public ne le fait pas, en supposant qu'il n'existe pas de loi relative à la confidentialité qui interdirait une telle divulgation d'informations au public. Les cabinets peuvent également déterminer d'autres méthodes à cet effet. La méthode la plus adaptée dépend des circonstances du client et du cabinet. Par exemple, lorsque la pratique du cabinet consiste à publier une communication écrite adressée aux actionnaires, ou lorsque le cabinet publie un rapport sur la transparence ou la qualité de l'audit, le cabinet pourrait déterminer d'avoir recours à l'un de ces moyens pour faire la divulgation au lieu de l'inclure dans le rapport d'audit, par exemple. Les considérations des cabinets peuvent également être éclairées par des discussions avec leurs clients d'audit au sujet de la divulgation d'informations au public. Les considérations les plus importantes sont la rapidité et l'accessibilité des informations communiquées aux parties prenantes.

Bien qu'il n'existe aucune exigence pour qu'un cabinet se limite à un seul moyen de divulgation d'informations au public, il peut être souhaitable, pour des raisons d'efficacité et de cohérence, que les cabinets réduisent au minimum la diversité des moyens par lesquels ils procèdent à la divulgation des informations au public.

En conclusion, l'IESBA n'a aucune préférence pour une méthode spécifique de divulgation des informations relatives aux honoraires. Les cabinets doivent faire preuve d'un jugement professionnel afin de déterminer la méthode qui leur permettrait de réaliser l'objectif visé par les dispositions du Code concernant l'amélioration de la transparence.

Q27. Le paragraphe 410.31 A3 stipule que si un client d'audit qui est une entité d'intérêt public ne divulgue pas les informations relatives aux honoraires, le cabinet peut se servir du rapport de l'auditeur comme d'un moyen approprié pour procéder à cette divulgation. Dans ce cas, de quelle partie spécifique du rapport de l'auditeur le cabinet pourra-t-il se servir pour la divulgation ?

R. En se fondant sur les contributions de l'IAASB, si le cabinet décide de divulguer les informations relatives aux honoraires dans le rapport de l'auditeur, il serait approprié de le faire dans le cadre des autres responsabilités de l'auditeur en matière d'information¹⁰, conformément à la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

Q28. Outre l'exemple de l'envoi d'une lettre aux actionnaires, quelles sont les autres méthodes de divulgation d'informations au public envisagées par le Code sous « communications ciblées à des actionnaires spécifiques » du paragraphe 410.31 A3 ?

R. L'IESBA a souligné que son objectif principal consiste à faire réaliser la divulgation par le client. Dans le cas où l'information n'est pas divulguée par le client, l'IESBA estime qu'il est important que les cabinets disposent d'une certaine flexibilité afin de déterminer le meilleur moyen de communications ciblées aux actionnaires tout en tenant compte des considérations primordiales de rapidité et d'accessibilité de l'information pour les actionnaires. L'IESBA a convenu de la nécessité de laisser la pratique évoluer afin que le marché se fixe en fin de compte sur de bonnes pratiques.

Les lois et règlements nationaux ou certaines bonnes pratiques préexistantes au niveau juridictionnel peuvent également présenter des possibilités de communications ciblées aux actionnaires.

Le personnel de l'IESBA prévoit la possibilité d'entamer un dialogue entre les cabinets, les organismes de réglementation, les responsables de la normalisation nationale et les organismes professionnels au niveau juridictionnel afin d'identifier d'autres moyens de communication ciblée aux parties prenantes, qui répondraient à l'objectif de transparence accrue du Code.

Q29. Dans la juridiction X, un client d'audit qui est une entité d'intérêt public est tenu de préparer des états financiers en tant qu'entité unique (« états financiers individuels ») en plus des états financiers du groupe. Un cabinet exprime une opinion d'audit sur les états financiers du groupe et les états financiers individuels du client d'audit qui est une entité d'intérêt public. Supposons que le client d'audit qui est une entité d'intérêt public ne divulgue pas publiquement les informations pertinentes relatives aux honoraires. Le paragraphe R410.31 exige-t-il que le cabinet divulgue les honoraires de l'audit des états financiers du groupe ainsi que celui des états financiers individuels, en supposant qu'il n'existe pas de loi relative à la confidentialité qui interdise une telle divulgation ?

R. I. Divulgation des honoraires de l'audit des états financiers au niveau du groupe

Oui, au niveau du groupe, le paragraphe R410.31 exige que le cabinet divulgue les honoraires de l'audit des états financiers du groupe ainsi que celui des états financiers individuels si le client ne les rend pas publics.

¹⁰ Paragraphes 43 à 45 de la norme ISA 700 (révisée)

L'IESBA reconnaît qu'une pratique locale peut s'être développée au fil du temps concernant la méthode employée par les cabinets pour divulguer des informations sur les honoraires pour les audits des états financiers de groupe et des états financiers des entités individuelles. L'IESBA n'avait pas l'intention, par le biais des dispositions révisées, d'annuler les pratiques locales établies en matière de divulgation.

Par conséquent, si un client ne divulgue pas publiquement des informations relatives aux honoraires, le cabinet doit acquérir une compréhension de tous les faits et circonstances pertinents (y compris les lois et réglementations nationales et les pratiques relatives à la divulgation) afin de déterminer la meilleure marche à suivre pour atteindre l'objectif de transparence des informations relatives aux honoraires et se conformer aux dispositions du Code fondées sur des principes. Par exemple, le cabinet peut décider de divulguer des informations sur les honoraires des audits des états financiers du groupe et des états financiers individuels ensemble en vertu du paragraphe R410.31(a). D'autre part, suivant la pratique locale établie, le cabinet peut décider de divulguer les informations sur les honoraires de l'audit des états financiers du groupe en vertu du paragraphe R410.31(a) et les informations sur les honoraires de l'audit des états financiers individuels en vertu du paragraphe R410.31(b).

De même, le cabinet peut décider de divulguer les informations sur les honoraires d'audit au total en vertu du paragraphe R410.31(a) lorsque le cabinet fait l'audit des états financiers du groupe et des états financiers des entités associées consolidées contrôlées en tant qu'entités uniques au sein du groupe. Par ailleurs, le cabinet peut décider de divulguer l'information sur les honoraires pour l'audit des états financiers du groupe en vertu du paragraphe R410.31(a) et les honoraires des états financiers des entités associées consolidées contrôlées en vertu du paragraphe R410.31(b).

II. Divulgation des honoraires de l'audit des états financiers au niveau d'une entité unique

Comme le cabinet exprime une opinion sur les états financiers de l'entité mère en tant qu'entité unique, le paragraphe R410.31 s'applique également au cabinet en tant qu'auditeur de l'entité mère. Pour éviter la duplication des efforts de collecte et de divulgation des mêmes informations, le paragraphe R410.32(a) prévoit une exception permettant aux cabinets de ne pas divulguer les informations relatives aux honoraires pour une entité mère qui prépare des états financiers en tant qu'entité unique, étant donné que ces informations feront partie de l'information publique relative aux états financiers du groupe.¹¹

Cette exception n'est disponible que pour la divulgation au public d'informations relatives aux honoraires. En matière de communication avec les responsables de la gouvernance au sujet de l'information relative aux honoraires concernant les états financiers de groupe et les états financiers individuels, les responsables de la gouvernance de l'entité mère seront par définition les mêmes que ceux du groupe. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que le Code prévoit une exception similaire en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance.

- Q30.** Un cabinet qui est l'auditeur d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public et d'autres cabinets au sein du même réseau fournissent des services d'audit et d'autres services aux entités associées du client d'audit qui est une entité d'intérêt public. En supposant que le client d'audit qui est une entité d'intérêt public ne fait aucune divulgation publique des informations pertinentes relatives aux honoraires, et en supposant qu'il n'existe aucune loi sur la confidentialité qui

¹¹ Cette option n'est disponible que si un cabinet ou un cabinet de réseau exprime une opinion sur les états financiers du groupe.

limiterait la divulgation d'informations au public par le cabinet, ce dernier doit-il divulguer publiquement les honoraires de l'audit et d'autres services fournis :

- (a) aux filiales du client d'audit qui est une entité d'intérêt public ?
- (b) à l'entité mère du client d'audit qui est une entité d'intérêt public ?
- (c) à une entité sœur du client d'audit qui est une entité d'intérêt public ?

R. Le tableau suivant présente une vue d'ensemble des exigences relatives à la divulgation des honoraires en fonction du type de service concerné et des entités associées du client d'audit qui ont été facturées par le cabinet ou les cabinets de réseau.

	Honoraires pour l'audit d'états financiers	Honoraires pour des services autres que l'audit
(a) Filiales du client d'audit qui est une entité d'intérêt public	<p>Si les audits des états financiers des filiales sont réalisés aux fins d'audit du groupe, la divulgation se fait dans le cadre des honoraires payés ou à payer au cabinet et aux cabinets de réseau pour l'audit des états financiers du groupe (paragraphe R410.31(a))</p> <p>Si les audits des états financiers des filiales sont des audits d'entités uniques (par exemple, à des fins d'audit statutaire), la divulgation se fait en vertu du paragraphe R410.31 (a) ou (b), comme expliqué dans la question Q29.</p>	La divulgation se fait en vertu du paragraphe R410.31(b)
(b) Entité mère du client d'audit qui est une entité d'intérêt public	Aucune exigence relative à la divulgation	Aucune exigence relative à la divulgation
(c) Entité sœur du client d'audit qui est une entité d'intérêt public	Aucune exigence relative à la divulgation	Aucune exigence relative à la divulgation

Remarque pour le point (a)

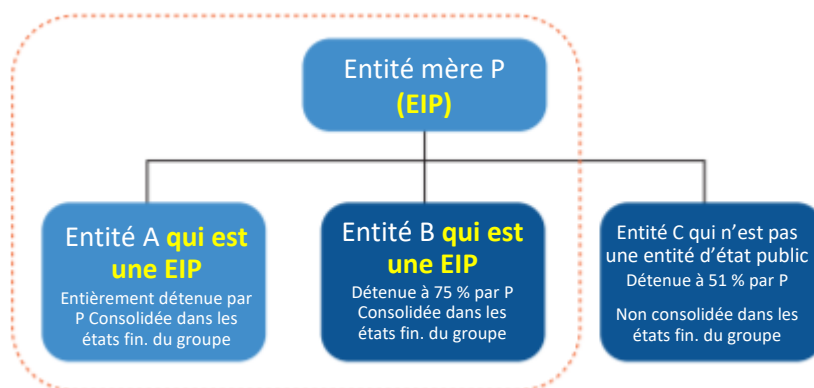
Si le client ne divulgue pas les informations relatives aux honoraires, le paragraphe R410.31(b) exige que le cabinet divulgue publiquement les informations relatives à tous les honoraires facturés au client pour la fourniture de services par le cabinet ou le cabinet de réseau durant la période couverte par les états financiers sur lesquels le cabinet a exprimé une opinion. À cet effet, ces honoraires ne comprennent que ceux qui ont été facturés au client et aux entités associées contrôlées directement ou indirectement par le client (par exemple, les filiales) qui sont consolidées dans les états financiers sur lesquels le cabinet exprimera une opinion.

Dans certaines circonstances, comme dans le cas de complexes d'investissement privé, les états financiers d'une filiale peuvent ne pas être inclus dans la consolidation. Dans ces circonstances, le paragraphe R410.31(c) exige que le cabinet divulgue publiquement tous les honoraires facturés à cette filiale lorsque le cabinet sait, ou a des raisons de croire, que ces honoraires soient

pertinents à l'évaluation de l'indépendance du cabinet. Le paragraphe 410.31 A2 fournit des indications permettant au cabinet de déterminer les honoraires pertinents pour cette évaluation, de manière individuelle ou agrégée.

- Q31.** Un cabinet est l'auditeur d'un client d'audit A qui est une entité d'intérêt public (qui est un groupe intermédiaire entièrement détenu par P), un client d'audit B qui est une entité d'intérêt public (détenu à 75 % par P) et un client d'audit C qui n'est pas une entité d'intérêt public (détenu à 51 % par P). A et B sont tous deux consolidés dans les états financiers du groupe préparés par P. Toutefois, C n'est pas consolidé dans les états financiers du groupe de P. En outre, le cabinet réalise les audits des états financiers de P et de A en tant qu'entités uniques. Certains cabinets de réseau participent à l'audit des états financiers du groupe A. Si le client décide de ne pas divulguer les informations pertinentes relatives aux honoraires, quelles sont les informations relatives à P, A, B et C que le cabinet doit divulguer publiquement pour se conformer au paragraphe R410.31, en supposant qu'il n'existe aucune loi qui interdise une telle divulgation ?

R.



Responsabilités du cabinet en matière de divulgation en tant qu'auditeur de l'entité P

En ce qui concerne les états financiers du groupe, le cabinet est tenu, en vertu du paragraphe R410.31(a) de divulguer les honoraires payés ou à payer au cabinet et aux cabinets de réseau pour l'audit des états financiers du groupe. (Voir également la question Q29)

Le paragraphe R410.31(b) exige la divulgation des honoraires, autres que ceux qui sont divulgués en vertu du paragraphe R410.31(a), qui sont facturés au client pour la fourniture de services par le cabinet ou par un cabinet de réseau au cours de la période couverte par les états financiers. À cet effet, ces honoraires ne comprennent que ceux qui ont été facturés au client et à ses entités associées contrôlées directement ou indirectement par le client qui sont consolidées dans les états financiers. Le paragraphe R410.31(c) exige la divulgation des honoraires facturés aux entités associées qui ne sont pas incluses dans la consolidation si le cabinet sait ou a des raisons de croire, que ces honoraires sont pertinents à l'évaluation de l'indépendance du cabinet.

En conséquence, le cabinet devra divulguer publiquement les informations suivantes :

- Les honoraires payés ou à payer au cabinet et aux cabinets de réseau pour l'audit des états financiers du groupe de l'entité P.
- Les honoraires autres que ceux qui sont divulgués en vertu du paragraphe R410.31(a) pour les services fournis par le cabinet ou le cabinet de réseau aux entités P, A et B.
- Les honoraires autres que ceux qui sont divulgués en vertu des paragraphes R410.31(a) et (b) pour les services fournis par le cabinet ou le cabinet de réseau à l'entité C si le cabinet

sait, ou a des raisons de croire, que ces honoraires sont pertinents à l'évaluation de l'indépendance du cabinet.

Les exigences relatives à la divulgation du paragraphe R410.31 sont également applicables au cabinet en tant qu'auditeur des états financiers de l'entité P en tant qu'entité unique. Toutefois, pour éviter la duplication des efforts en matière de divulgation, le paragraphe R410.32(a) prévoit une exception pour le cabinet afin de ne pas divulguer séparément les honoraires liés à l'audit des états financiers de l'entité P en tant qu'entité unique, étant donné qu'ils sont déjà inclus dans la divulgation liée aux états financiers du groupe. (Voir également la question Q29)

Responsabilités du cabinet en matière de divulgation en tant qu'auditeur de l'entité A

Comme le cabinet réalise également les audits des états financiers de groupe de l'entité A, le paragraphe R410.31 s'applique également à cet audit, car l'entité A est une entité d'intérêt public. Mais comme l'entité A est une filiale à propriété exclusive, le paragraphe R410.32(b) prévoit une exception afin d'éviter la duplication de la divulgation des mêmes informations dans les états financiers de groupe des entités P et A.

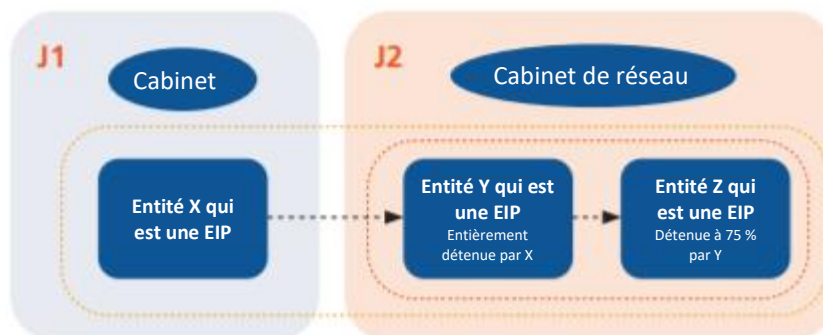
Responsabilités du cabinet en matière de divulgation en tant qu'auditeur de l'entité B

Étant donné que le cabinet réalise également les audits des états financiers de l'entité B, le paragraphe R410.31 s'applique également à cet audit, car l'entité B est une entité d'intérêt public. Toutefois, comme l'entité B n'est pas une filiale à propriété exclusive, l'exception prévue au paragraphe R410.32 (b) n'est pas applicable. Étant donné que l'entité B possède d'autres actionnaires, il ne serait pas approprié de leur dissimuler les informations relatives aux honoraires. Par conséquent, le cabinet est tenu de se conformer complètement au paragraphe R410.31.

Responsabilités du cabinet en matière de divulgation en tant qu'auditeur de l'entité C

Étant donné que l'entité C n'est pas une entité d'intérêt public, elle n'est pas soumise aux dispositions du paragraphe R410.31. Ainsi, en ce qui concerne l'audit des états financiers de l'entité C, il n'existe aucune exigence de divulgation au public relative aux honoraires payés ou payables par l'entité C pour des services fournis par le cabinet ou par un cabinet de réseau.

- Q32.** Un cabinet est l'auditeur d'un client d'audit X qui est une entité d'intérêt public dans la juridiction J1. Un cabinet de réseau est l'auditeur d'un autre client d'audit Y qui est une entité d'intérêt public dans la juridiction J2. Y est entièrement détenue par X. Le même cabinet de réseau est l'auditeur d'un client d'audit Z qui est une entité d'intérêt public dans la juridiction J2. Z est détenue à 75 % par Y et est consolidée dans les états financiers du groupe de l'entité Y. À son tour, l'entité Y est consolidée dans les états financiers de groupe de l'entité X. Si X, Y et Z ne divulguent pas les informations pertinentes relatives aux honoraires, quelles sont les informations relatives aux entités X, Y et Z que le cabinet et le cabinet de réseau doivent divulguer publiquement pour se conformer au paragraphe R410.31 ?



R. (a) Divulgarion par le cabinet

En vertu du paragraphe R410.31(a), le cabinet est tenu de divulguer les honoraires payés ou à payer pour l'audit des états financiers du groupe préparés par l'entité X. (Voir également la question Q29.)

Le paragraphe R410.31(b) exige la divulgation des honoraires, autres que ceux qui sont divulgués en vertu du paragraphe R410.31(a), qui sont facturés au client pour la fourniture de services par le cabinet ou par *un cabinet de réseau* au cours de la période couverte par les états financiers. À cet effet, ces honoraires ne comprennent que ceux qui ont été facturés au client et à ses entités associées contrôlées directement ou indirectement par le client qui sont consolidées dans les états financiers.

Les entités Y et Z sont des entités contrôlées par le client d'audit X qui est une entité d'intérêt public et sont incluses dans les états financiers consolidés de l'entité X. Par conséquent, le cabinet se doit de divulguer les honoraires des services fournis aux entités X, Y et Z par le cabinet le cabinet de réseau qui sont autres que l'audit des états financiers du groupe de l'entité X. Cela inclut :

- Les honoraires payés au cabinet de réseau pour l'audit des états financiers de groupe préparés par l'entité Y.
- Les honoraires payés au cabinet de réseau pour les audits des états financiers individuels préparés des entités Y ou Z en tant qu'entités uniques.
- Les honoraires pour tous les autres services fournis aux entités X, Y ou Z par le cabinet ou le cabinet de réseau.

(b) Divulgarion par le cabinet de réseau

Pour éviter la duplication des efforts en matière de divulgation, le paragraphe R410.32(b) prévoit une exception relative aux exigences de divulgation publique pour les cabinets si l'entité est entièrement détenue par une autre entité d'intérêt public, aux conditions suivantes :

- L'entité est consolidée dans les états financiers de groupe préparés par l'autre entité d'intérêt public ;
- Le cabinet ou le cabinet de réseau exprime une opinion sur les états financiers du groupe concernés.

Une entité Y est une entité à propriété exclusive et consolidée dans les états financiers de groupe préparés par l'entité X, et un cabinet du même réseau exprime une opinion sur ces états financiers du groupe, le cabinet de réseau peut avoir recours à l'exception prévue dans le paragraphe R410.32(b). Dans ce cas, il n'est pas nécessaire que le cabinet de réseau divulgue les informations relatives aux honoraires requises par le paragraphe R410.31 en ce qui concerne

l'audit des états financiers de groupe de l'entité Y (y compris tous les honoraires facturés pour l'audit de l'entité Z en tant que filiale) et tous les honoraires agrégés pour les autres services fournis aux entités Y et Z. Cette information, telle que décrite ci-dessus, sera mise à disposition par le cabinet en ce qui concerne les états financiers de groupe préparés par l'entité X.

Toutefois, le paragraphe R410.32(b) ne prévoit pas d'exception pour les cabinets si la filiale n'est pas une entité en propriété exclusive, et ce, en raison de la présence d'actionnaires minoritaires (se reporter à la question Q31). Comme l'entité Z n'est pas entièrement détenue par l'entité Y, le cabinet de réseau est tenu de divulguer les informations relatives aux honoraires définis au paragraphe R410.31 par rapport à l'entité Z de manière séparée à un niveau d'entité unique.

Q33. Le paragraphe R410.27 prévoit une exception à la communication des informations relatives aux honoraires aux responsables de la gouvernance pour une entité d'intérêt public (par exemple, l'entité B) entièrement détenue par une autre entité d'intérêt public (par exemple, l'entité A), à condition que (i) l'entité soit consolidée dans les états financiers de groupe préparés par cette autre entité d'intérêt public, et (ii) le cabinet ou un cabinet de réseau exprime une opinion sur ces états financiers de groupe. Quelle est la raison pour laquelle l'IESBA a prévu une exception à la divulgation d'informations relatives aux honoraires aux responsables de la gouvernance d'une entité d'intérêt public si celle-ci est entièrement détenue par une autre entité d'intérêt public ?

R. En établissant cette exception, l'IESBA a cherché à éviter de donner un caractère obligatoire à la divulgation aux responsables de la gouvernance de plusieurs informations relatives aux honoraires dans les cas où un groupe comporte plusieurs entités d'intérêt public et où une entité d'intérêt public est entièrement détenue par une autre entité d'intérêt public au sein du groupe. Dans ce cadre, les références à une « *autre* » entité d'intérêt public et « *cette autre* » entité d'intérêt public du paragraphe R410.27 se rapportent à l'entité mère (entité A) qui est une entité d'intérêt public.

Si l'entité B et l'entité A sont toutes deux des entités d'intérêt public, l'exigence de communiquer les informations relatives aux honoraires aux responsables de la gouvernance s'applique au cabinet (ou à un cabinet de réseau) en sa qualité d'auditeur des états financiers de l'entité B. Si l'entité B est entièrement détenue par l'entité A, les responsables de la gouvernance de l'entité A disposent de l'autorité nécessaire pour exercer une gouvernance appropriée sur l'entité B, y compris pour chercher à obtenir les informations relatives aux honoraires pour l'entité B, afin de remplir leurs obligations de gouvernance. En conséquence, le paragraphe R410.27 exempte la divulgation des informations relatives aux honoraires de l'entité B aux responsables de la gouvernance de l'entité B, sauf si le cabinet reçoit la demande explicite de cette dernière de le faire.

Cependant, si l'entité B n'est pas une propriété exclusive de l'entité A, il ne sera pas approprié de supposer que les responsables de la gouvernance de l'entité A peuvent ou doivent représenter les intérêts des actionnaires minoritaires de l'entité B. Par conséquent, l'exception prévue au R410.27 n'est pas applicable aux entités d'intérêt public qui ne sont pas des propriétés exclusives.

Points de contact principaux

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)

Szilvia Sramko, responsable sénior (szilviasramko@ethicsboard.org)

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).

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 des normes internationales de déontologie comptable », le « *Code international de déontologie pour les experts-comptables* » (y compris les *Normes internationales d'indépendance*), la « Fédération internationale des experts-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 de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Copyright © Janvier 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.

Publié par :

