

RÉPONDRE À LA NON-CONFORMITÉ AUX LOIS ET RÈGLEMENTS

Experts-comptables exerçant en cabinet

(Mise à jour pour le Code remanié et restructuré de l'IESBA)

Cette publication de questions-réponses (Q&R) est publiée par le personnel du Conseil des normes internationales de déontologie pour les experts-comptables[®] (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 dispositions de la section 360¹ du *Code international de déontologie pour les experts-comptables*[™] (y compris les *Normes internationales d'indépendance*[™]) de l'IESBA (le Code) relatives à la responsabilité des experts-comptables de répondre au cas de non-conformité aux lois et règlements (NOCLAR). L'IESBA a publié sa [prise de position sur la non-conformité aux lois et règlements](#) en juillet 2016 et une version actualisée basée sur les conventions de rédaction du [Code remanié et restructuré](#) en avril 2018.

Cette publication est destinée à souligner, illustrer ou expliquer certains aspects des dispositions du Code relatives à la non-conformité aux lois et règlements (non-conformité) afin de favoriser leur bonne application. Ces dispositions visent à encourager une réponse à une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements dans l'intérêt général.

Les questions-réponses de la section II de la présente publication s'adressent aux auditeurs. Bien que la section III comprenne des questions-réponses destinées à d'autres experts-comptables exerçant en cabinet, il serait utile à ces derniers d'examiner également les questions-réponses de la section II lorsqu'elles peuvent s'appliquer à leur situation particulière.

Cette publication ne modifie ni ne remplace le Code, dont seul le texte fait foi. La lecture des questions-réponses ne remplace pas celle du Code. Les questions-réponses n'ont pas vocation d'être exhaustives et il convient de toujours se référer au Code lui-même². Cette publication ne constitue pas une déclaration officielle ou faisant autorité de l'IESBA.

Une publication connexe de l'IESBA, intitulée *Répondre à la non-conformité aux lois et règlements – Experts-comptables salariés*, couvre les dispositions de non-conformité aux lois et règlements de la section 260³ du Code applicables aux experts-comptables salariés (ECS).

¹ Section 360, Répondre à la non-conformité aux lois et règlements.

² Les références au Code dans cette publication concernent le Code remanié et restructuré publié en avril 2018.

³ Section 260, Répondre à la non-conformité aux lois et règlements.

TABLE DES MATIÈRES

	Page
I. Généralités	3
Nature de la section 360	3
Applicabilité dans les cabinets	3
Interaction avec les lois et règlements	3
Clause de confidentialité négociée contractuellement	4
Mise en œuvre dans les politiques et méthodologies du cabinet	5
Champ d'application	6
Responsabilité de l'identification des cas de non-conformité aux lois et règlements	7
Date d'entrée en vigueur	9
II. Audits d'états financiers	10
Lien avec la norme ISA 250 (révisée)	10
Audits d'états financiers à des fins autres que réglementaires	11
Calendrier des informations de non-conformité aux lois et règlements	11
Obtenir une compréhension de la situation	11
Gérer la situation	12
Divulguer d'une non-conformité aux lois et règlements à une autorité compétente	14
Documentation	15
Changement de nomination de l'audit	16
III. Services professionnels autres que les audits d'états financiers	17
Des responsabilités différentes de celles des auditeurs	17
Audits d'éléments spécifiques d'un état financier	17
Filiale d'un client d'audit d'un cabinet de réseau	17
Missions judiciaires	18
Documentation	18
Point de contact principal	20
À propos de l'IESBA	20

I. Généralités

Nature de la section 360

- Q1.** La section 360 n'est-elle qu'une orientation générale ou impose-t-elle une obligation à l'expert-comptable dans les cas où il a connaissance d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements ?
- R.** La section 360 comporte un certain nombre d'obligations auxquelles l'expert-comptable est tenu de se conformer. Ces obligations (désignées par le mot « doit ») varient selon que l'expert-comptable effectue un audit d'états financiers ou fournit un autre service professionnel. Lorsque la question relève du champ d'application de la section 360, une obligation primordiale prévue par le Code est que l'expert-comptable y réponde.

Applicabilité dans les cabinets

- Q2.** La section 360 s'applique-t-elle aux personnes fournissant des services professionnels dans des cabinets qui ne sont pas des experts-comptables au sens du Code, par exemple des consultants, des avocats, d'autres comptables, etc. qui ne sont pas eux-mêmes membres d'un organisme membre de l'IFAC ?
- R.** Oui. Le Code s'applique à tous les experts-comptables exerçant en cabinet, ce qui, selon la définition du Code, inclut les cabinets. Les cabinets comptables doivent s'assurer que toutes les personnes qui y travaillent et fournissent des services professionnels à leurs clients se conforment aux dispositions applicables du Code, y compris en ce qui concerne la non-conformité aux lois et règlements, que ces personnes soient ou non des experts-comptables.
- Q3.** La section 360 s'applique-t-elle aux personnes qui travaillent dans des cabinets, qui ne sont pas des experts-comptables et qui ne fournissent pas de services professionnels aux clients, par exemple, le personnel travaillant dans l'assistance informatique, l'assistance administrative et la gestion des infrastructures ?
- R.** Non. Comme ces personnes ne sont pas des experts-comptables exerçant en cabinet au sens du Code et qu'elles n'ont pas de responsabilités vis-à-vis des clients ni de contact direct avec eux, la section 360 ne leur est pas applicable. (Ces personnes n'étant pas non plus des ECS au sens du Code, la section 260 ne leur est pas non plus applicable).

Interaction avec les lois et règlements

- Q4.** La juridiction X prévoit des dispositions légales régissant la manière dont les experts-comptables doivent traiter certains types de non-conformité, y compris l'obligation de signaler les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements aux autorités publiques désignées. Si un expert-comptable s'est conformé à ces dispositions en ce qui concerne les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements relevant du champ d'application de la section 360, cela signifie-t-il qu'il n'est pas tenu de se conformer au reste de la section 360 ?

- R.** Non. La divulgation d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements à une autorité compétente ne représente que l'un des aspects de la section 360, et elle est soumise aux lois relatives à la confidentialité qui peuvent exister dans la juridiction concernée (voir le paragraphe 360.25 A1 du Code). La section 360 comporte d'autres dispositions qui seraient applicables si elles n'étaient pas déjà exigées en vertu des lois ou réglementations, ou si les lois ou réglementations ne les interdisaient pas. Il s'agit, par exemple, de dispositions relatives à la remontée de la question au sein de l'entité ; dans le cas d'un audit d'états financiers de groupe, de communication avec les experts-comptables concernés participant à l'audit de groupe ; aux conseils à la direction ou aux personnes chargées de la gouvernance concernant des mesures correctives ou d'atténuation des conséquences d'un cas de non-conformité, ou la dissuasion de non-conformité aux lois et règlements ; et à la détermination de la nécessité de la prise d'autres mesures (y compris le retrait de la relation avec le client) en fonction des circonstances appropriées.

En outre, le paragraphe 100.3 A1 du Code indique que certaines juridictions peuvent avoir des dispositions différentes ou supérieures à celles énoncées dans le Code. Il souligne que les experts-comptables exerçant dans ces juridictions doivent être conscients de ces différences et se conformer aux dispositions les plus strictes, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise.

- Q5.** La juridiction X dispose de lois sur la confidentialité qui interdisent aux cabinets de divulguer des cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements à une autorité compétente. Cela signifie-t-il que les dispositions du Code relatives aux cas de non-conformité aux lois et règlements ont une applicabilité ou une pertinence limitée dans cette juridiction ?

- R.** Les cabinets se doivent avant tout de respecter toutes les lois et réglementations applicables, y compris celles qui interdisent la divulgation d'informations confidentielles. Le paragraphe R100.3 du Code précise que si des lois ou des réglementations empêchent un expert-comptable de se conformer à certaines parties du Code, celui-ci doit se conformer à toutes les autres parties du Code. Par conséquent, toutes les autres dispositions relatives à la non-conformité aux lois et règlements de la section 360 s'appliqueraient toujours dans la mesure où leur respect n'est pas interdit par la loi ou la réglementation. Voir aussi la question Q4.

En outre, dans le cas de groupes ayant des filiales dans d'autres parties du monde, l'application des dispositions de non-conformité aux lois et règlements du Code dans les juridictions où ces filiales sont basées pourrait avoir des implications et une pertinence dans la juridiction X. Par exemple, la divulgation d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements par l'auditeur d'une filiale à une autorité publique d'une autre juridiction peut avoir des conséquences pour l'entité mère. Voir également les questions Q29 à 34 qui portent sur la communication en regard des groupes.

Clause de confidentialité négociée contractuellement

- Q6.** Comment les experts-comptables doivent-ils résoudre les interactions entre une clause de confidentialité négociée contractuellement dans les contrats de services professionnels et les clauses de ces contrats qui exigent le respect des lois et règlements applicables et des normes professionnelles lors de la prestation des services ? En particulier, y aurait-il une protection juridique dans le cas où un expert-comptable passerait outre une clause de confidentialité négociée

contractuellement afin de divulguer un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements à une autorité compétente en vertu de la section 360 ?

- R. Lorsque les experts-comptables sont tenus de respecter la confidentialité en vertu des lois ou réglementations, ils doivent se conformer à l'obligation légale ou réglementaire. Un expert-comptable peut décider d'enfreindre une clause de confidentialité négociée contractuellement afin de procéder à une divulgation en vertu de l'article 360 pour satisfaire aux normes professionnelles applicables, y compris les règles d'éthique concernées qui pourraient s'appliquer à la mission en question⁴. Toutefois, la question de savoir s'il existe une protection juridique dans le cas où un expert-comptable passerait outre une clause de confidentialité négociée contractuellement dans de telles circonstances est une question de droit dans la juridiction concernée. L'expert-comptable doit demander un conseil juridique approprié avant d'agir de la sorte.

Les experts-comptables doivent en tout état de cause discuter avec leurs clients de leur obligation professionnelle de respecter le Code, y compris celle de répondre aux cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements. S'il existe une clause de confidentialité négociée contractuellement (par opposition à la confidentialité imposée par la loi ou la réglementation), il serait souhaitable d'inclure une clause indiquant clairement que la clause de confidentialité serait soumise à l'obligation de l'expert-comptable de se conformer au Code. Pour les contrats existants signés avant l'entrée en vigueur des dispositions relatives à la non-conformité aux lois et règlements, les experts-comptables doivent déterminer s'il est souhaitable ou possible de les modifier.

Mise en œuvre dans les politiques et méthodologies du cabinet

- Q7. Dans quelle mesure le processus de réponse à un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements en vertu de la section 360 devrait-il être explicitement abordé dans les politiques et méthodologies du cabinet plutôt que dans les orientations ?
- R. Les approches de mise en œuvre du Code (et des modifications qui y sont apportées) varient d'un cabinet à l'autre et aucune prescription unique ne conviendra à tous les cabinets de la même manière. Toutefois, dans un souci de clarté et de cohérence, les cabinets peuvent juger utile d'articuler dans leurs politiques et méthodologies l'approche d'éléments spécifiques du processus de réponse aux cas de non-conformité, tels que :
- Le respect des lois et règlements applicables, y compris les lois interdisant les « tuyaux ».
 - Le processus de remontée au sein de l'équipe de mission et du cabinet, y compris le moment où la question doit être remontée et à quel niveau au sein de l'équipe de mission et du cabinet.
 - Le moment où il convient de consulter un conseiller juridique ou d'autres parties externes.
 - La ou les personnes qui, au sein du cabinet, doivent participer aux discussions avec la direction et les responsables de la gouvernance.

⁴ Le paragraphe A1 de la Norme internationale d'audit (ISA) 210, « *Accord sur les termes des missions d'audit* », indique, par exemple, que les missions d'assurance, qui incluent les missions d'audit, ne peuvent être acceptées que dans le cas où le professionnel considère que les règles d'éthique concernées sont satisfaites.

- Les protocoles de communication au sein d'une équipe de mission du groupe, avec un cabinet du réseau et, si ce n'est pas au sein du cabinet ou d'un réseau, avec l'auditeur externe d'un client.
- La détermination de la nécessité de prendre d'autres mesures, y compris la divulgation à une autorité compétente et le retrait de la mission et la cessation de la relation avec le client.

Quelle que soit l'approche ou la mesure dans laquelle le processus de réponse à un cas de non-conformité est intégré dans les politiques et méthodologies du cabinet, celui-ci est tenu d'appliquer des obligations au moins aussi strictes que celles énoncées dans le Code.

Champ d'application

Lois et règlements concernés

- Q8.** Quelle est la relation entre les lois et règlements concernés par la section 360 du Code et les lois et règlements concernés par les normes ISA et autres normes professionnelles ?
- R.** Les missions régies par les normes ISA ou d'autres normes professionnelles peuvent définir les types de lois et règlements dont l'expert-comptable doit avoir connaissance afin de réaliser la mission. Par exemple, une mission visant à fournir une assurance sur le respect par une entité de ses obligations en matière d'information environnementale ne peut être réalisée que si les réglementations spécifiques en matière d'environnement sont identifiées. Aucune disposition de la section 360 du Code n'élargit la portée des lois et règlements dont un expert-comptable doit avoir connaissance pour réaliser la mission. Toutefois, si un expert-comptable a connaissance d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements entrant dans le champ d'application des lois et règlements concernés par la section 360, le Code exige qu'il y réponde conformément à la section 360, que la question soit incluse ou non dans le champ d'application des lois et règlements concernés par les normes professionnelles applicables.

Acte de non-conformité aux lois et règlements commis par des parties autres que le client ou les employés du client

- Q9.** Un expert-comptable a connaissance d'une violation de la loi par une entité qui n'est pas son client. L'expert-comptable est-il tenu de répondre à cette question en vertu de la section 360 du Code ?
- R.** Non. Comme l'expert-comptable n'entretient pas de relation professionnelle avec l'entité, la section 360 ne s'applique pas. L'expert-comptable serait dans la même situation qu'un bon citoyen ordinaire dans ces circonstances.
- Q10.** Le Code exige-t-il que les experts-comptables répondent aux actes de non-conformité commis par des sous-traitants ou des agents travaillant pour le client, ou par des administrateurs non-exécutifs du client ?
- R.** Oui. Le paragraphe 360.5 A1 du Code définit la non-conformité aux lois et règlements comme incluant les actes commis par des personnes travaillant pour ou sous la supervision d'un client et qui sont contraires aux lois ou réglementations en vigueur. Les sous-traitants, les agents et les directeurs non-exécutifs sont des exemples de parties qui travaillent pour ou sous la supervision d'un client. Dans le contexte d'une réponse à une non-conformité en vertu du Code, il n'est pas

nécessaire qu'il existe une relation de travail formelle entre la partie qui a commis l'acte non conforme aux lois et règlements et le client, telle qu'elle pourrait être établie par un contrat de travail.

Questions manifestement sans conséquence

- Q11.** Pourquoi le paragraphe 360.7 A2 exclut-il des questions clairement sans conséquence tandis que le paragraphe 360.3 indique déjà que les lois et règlements couverts sont ceux qui affectent directement la détermination de montants et d'informations *significatifs* figurant dans les états financiers, et ceux dont le respect pourrait être *fondamental* pour les activités du client ?
- R.** Les expressions « montants et informations *significatifs* » et « *fondamentaux* pour les aspects opérationnels de l'entreprise » utilisées pour décrire les lois et règlements relevant de la section 360 font référence au type de lois et règlements visés dans cette section (voir des exemples au paragraphe 360.5 A2). Ces expressions ne font pas référence à des cas réels de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements. Par exemple, les lois et règlements relatifs à l'impôt sur les sociétés entrent dans le champ d'application de la section 360. Toutefois, si une entité devait manquer de peu la date limite de dépôt de sa déclaration fiscale, il pourrait s'agir d'une question manifestement sans conséquence que l'expert-comptable n'aurait pas à examiner en vertu du Code.

Responsabilité de l'identification des cas de non-conformité aux lois et règlements

- Q12.** Le Code exige-t-il que les experts-comptables détectent les actes de non-conformité aux lois et règlements de leurs clients ?
- R.** Non. Le Code n'exige pas que les experts-comptables mettent en œuvre des procédures visant à identifier les actes de non-conformité aux lois et règlements chez leurs clients lorsqu'ils fournissent des services professionnels à ces derniers. Le Code exige plutôt que les experts-comptables réagissent conformément aux dispositions relatives à la non-conformité aux lois et règlements lorsqu'ils ont connaissance d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée chez leurs clients. Toutefois, les experts-comptables qui réalisent des audits d'états financiers sont tenus, en vertu de la norme ISA 250 (révisée)⁵, de (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des lois et règlements généralement reconnus comme ayant une incidence directe sur la détermination des montants et informations significatifs dans les états financiers ; et (b) de mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques pour permettre d'identifier les cas de non-respect d'autres lois et règlements susceptibles d'avoir une incidence importante sur les états financiers.
- Q13.** Le paragraphe 360.3 indique qu'un expert-comptable peut rencontrer ou avoir connaissance d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée aux lois et règlements lorsqu'il fournit un service professionnel à un client. Quelle est l'importance de la distinction entre le fait de rencontrer une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements et le fait d'en avoir connaissance ?
- R.** Le Code reconnaît qu'un expert-comptable peut rencontrer (c'est-à-dire être confronté de façon inattendue) une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements lors de

⁵ Norme ISA 250 (Révisée), Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers, paragraphe 11(a) et (b)

l'exécution d'une mission d'audit ou la prestation d'un service professionnel. Il reconnaît également qu'une autre partie pourrait porter la question à l'attention de l'expert-comptable, par exemple un autre expert-comptable ou un employé du client. La section 360 couvre ces deux circonstances.

Q14. Le Code prévoit-il que l'expert-comptable soit en mesure d'identifier les cas de non-conformité aux lois et règlements qui n'ont pas d'effet direct sur la détermination des montants et des informations à fournir dans les états financiers, par exemple en ce qui concerne la sécurité alimentaire ou les exigences en matière d'émissions des véhicules ?

R. Le Code n'attend pas que l'expert-comptable possède un niveau de connaissances des lois et règlements supérieur à celui qui est nécessaire pour mener à bien une mission donnée. Les experts-comptables qui se spécialisent dans un domaine particulier (par exemple, la fiscalité des entreprises ou les émissions de gaz à effet de serre) doivent posséder des connaissances sur les lois et règlements relatifs à ce domaine particulier qui soient suffisantes pour leur permettre de réaliser avec compétence des missions portant sur des sujets relevant de ce domaine. Dans ces circonstances, les experts-comptables sont censés être en mesure de reconnaître une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements liée à leur domaine d'expertise si des informations concernant le sujet sont portées à leur connaissance. Par exemple, si un expert-comptable a été engagé pour fournir un rapport d'assurance concernant les contrôles d'un fabricant de produits alimentaires relatifs à la conformité aux réglementations en matière de licences, celui-ci est censé être en mesure de déterminer la non-conformité avec ces réglementations. L'expert-comptable n'est pas censé reconnaître les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements dans des domaines autres que ceux pour lesquels il est formé ou pour lesquels il a été engagé pour mettre en œuvre des compétences spécialisées. Voir également les questions Q15 et Q16.

Cependant, les actes de non-conformité aux lois et règlements peuvent être dissimulés. Le Code n'exige pas que les experts-comptables recherchent les actes de non-conformité.

Q15. Le paragraphe 360.3(b) indique que l'expert-comptable doit se conformer aux dispositions de la section 360 lors de l'évaluation des implications et des lignes de conduite possibles lorsqu'il est confronté ou a connaissance d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée aux lois et règlements qui n'a pas d'incidence directe sur la détermination des montants et des informations à fournir dans les états financiers du client, mais dont le respect peut être fondamental pour les aspects opérationnels des activités du client, pour sa capacité à poursuivre ses activités, ou pour éviter des pénalités lourdes. Quels sont les types de non-conformité envisagés à cet égard ?

R. Certaines lois et réglementations de cette catégorie peuvent être fondamentales pour les activités de toutes ou presque toutes les entités d'une juridiction donnée, même si elles n'ont pas d'effet direct sur la détermination des montants et informations significatifs dans les états financiers des entités. Il peut s'agir, par exemple, de lois contre la fraude, la corruption et les pots-de-vin. En vertu de leur formation professionnelle et de leur expertise, ainsi que de leur connaissance et de leur expérience de l'entité dans le cadre de la prestation de services professionnels, les experts-comptables sont censés reconnaître les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée en rapport avec ces lois et règlements et y répondre s'ils en ont connaissance.

D'autres lois et règlements de cette catégorie pourraient ne concerner que certains types d'entités en raison de la nature de leurs activités. Il peut s'agir, par exemple, de réglementations relatives à

la protection de l'environnement pour une entité opérant dans l'industrie minière, d'exigences réglementaires en matière de fonds propres pour une banque, de lois et règlements contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme pour une institution financière, de réglementations relatives aux émissions des véhicules pour un constructeur automobile, ou encore de réglementations en matière de licences pour une entreprise pharmaceutique ou un fabricant de denrées alimentaires. Les experts-comptables qui fournissent des services professionnels nécessitant une compréhension de ces lois et règlements dans une mesure suffisante pour réaliser les missions avec compétence sont censés être capables de reconnaître un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée en rapport avec ces lois et règlements, et de répondre à la situation en conséquence. Voir aussi la question Q14.

- Q16.** Un expert-comptable a été engagé pour réaliser une mission d'assurance conformément à la Norme internationale sur les missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée)⁶ en ce qui concerne les informations sur un sujet qui ne sont pas des informations financières historiques. L'expert-comptable est-il susceptible de reconnaître un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements ayant une incidence directe sur les états financiers de l'entité dans la même mesure qu'un expert-comptable engagé pour réaliser un audit des états financiers de l'entité ?
- R.** Dans la plupart des cas, non. La probabilité que l'expert-comptable reconnaisse une non-conformité ayant une incidence directe sur les états financiers de l'entité dépend de la proximité de l'objet de la mission d'assurance par rapport aux états financiers. Certains sujets (par exemple, les contrôles sur l'information financière) peuvent être plus proches des états financiers que d'autres (par exemple, les données sur le développement durable).
- Q17.** Le Code prévoit-il qu'un expert-comptable possède des connaissances et des compétences juridiques spécialisées sans rapport avec la mission ?
- R.** Non. En vertu du Code, un expert-comptable est supposé posséder seulement un niveau de connaissance des lois et règlements nécessaire à la prestation du service professionnel pour lequel il a été engagé.

Date d'entrée en vigueur

- Q18.** Les dispositions du Code relatives à la non-conformité aux lois et règlements sont entrées en vigueur le 15 juillet 2017. Si un expert-comptable avait déjà connaissance d'un acte de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements avant cette date, a-t-il l'obligation, en vertu du Code, d'y répondre ?
- R.** Non. L'expert-comptable n'est pas tenu de répondre, conformément à la section 360, à un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements dont il a eu connaissance avant le 15 juillet 2017, voire plus tard. Toutefois, l'adoption anticipée étant autorisée, les dispositions peuvent être appliquées à tous les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements dont l'expert-comptable avait connaissance avant cette date.
- Q19.** Les dispositions du Code relatives à la non-conformité aux lois et règlements sont entrées en vigueur le 15 juillet 2017. Si un client a commis un acte de non-conformité aux lois et règlements

⁶ Norme ISAE 3000 (Révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou revues d'informations financières historiques*

avant cette date et que l'expert-comptable n'en a eu connaissance que le 15 novembre 2017, le Code oblige-t-il l'expert-comptable à y répondre ?

R. Oui. Le Code exige que l'expert-comptable réponde à toute non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements dont il a pris connaissance le 15 juillet 2017 ou après cette date. Par conséquent, dans ce cas, l'expert-comptable est tenu de répondre à la situation conformément à la section 360.

Q20. Les dispositions du Code relatives à la non-conformité aux lois et règlements sont entrées en vigueur le 15 juillet 2017. Cependant, les modifications de la norme ISA 250 (révisée) relatives à la non-conformité aux lois et règlements sont entrées en vigueur pour les audits d'états financiers pour les périodes commençant le 15 décembre 2017 ou après cette date. Pourquoi les dates d'entrée en vigueur sont-elles différentes et quelles sont les implications de cette différence ?

R. L'IAASB a déterminé que la date d'entrée en vigueur la plus appropriée pour les modifications de la norme ISA 250 serait pour les audits d'états financiers pour les périodes commençant le ou après le 15 décembre 2017, avec une adoption anticipée autorisée. L'IAASB a noté que les modifications de la norme ISA 250 (révisée) ne modifient pas l'effort de travail de l'auditeur dans le cadre de la norme ISA 250 existante, étant donné que celui-ci aurait toujours l'obligation d'examiner les mesures appropriées à prendre conformément aux règles de déontologie concernées. En conséquence, l'absence d'alignement entre les deux dates d'entrée en vigueur n'aurait aucun effet dans la pratique. Voir les paragraphes 80 à 84 de la [Base des conclusions](#) préparée par le personnel de l'IAASB, qui explique plus en détail le raisonnement de l'IAASB concernant la date d'entrée en vigueur de la norme ISA 250 (révisée) et son lien avec la date d'entrée en vigueur des dispositions relatives à la non-conformité aux lois et règlements du Code.

II. Audits d'états financiers

Lien avec la norme ISA 250 (révisée)

Q21. La section 360 du Code étend-elle d'une manière ou d'une autre les obligations des auditeurs *en vertu* de la norme ISA en ce qui concerne la réalisation de l'audit ?

R. Non. Aucune disposition de la section 360 n'est destinée à modifier ou à interpréter la norme ISA 250 (révisée) ou d'autres normes ISA. Toutefois, la section 360 impose aux auditeurs des exigences qui vont *au-delà* des normes ISA, afin qu'ils puissent remplir leurs *obligations déontologiques* en vertu du Code. Voir la réponse à la question Q22.

Q22. Un auditeur a été engagé pour effectuer un audit des états financiers d'une entité. S'il a connaissance, au cours de l'audit, d'un acte de non-conformité commis par l'entité, le respect de la norme ISA 250 (révisée) lui suffira-t-il pour remplir les obligations qui lui incombent en vertu de la section 360 du Code dans ces circonstances ?

R. Non. Si le champ d'application des lois et règlements couvert par la section 360 est le même que celui de la norme ISA 250 (révisée), l'application de la section 360 diffère de celle de la norme ISA 250 (révisée) en raison des objectifs différents du Code et des normes ISA. En particulier, la norme ISA 250 (révisée) prévoit que les auditeurs s'intéressent aux conséquences d'une non-conformité identifiée ou présumée aux lois et règlements, en déterminant si elle a une incidence significative sur les états financiers. Cette préoccupation s'appliquera également aux fins du Code,

étant donné que les auditeurs doivent tenir compte des conséquences pour l'entité. Toutefois, la section 360 va plus loin que la norme ISA 250 (révisée) en demandant aux auditeurs de tenir compte des *implications plus larges de la question pour l'intérêt général*, en termes de préjudice potentiellement important pour les parties prenantes, que ce soit sur les aspects financiers ou non financiers. Il s'agit notamment de déterminer s'il est nécessaire de prendre des mesures supplémentaires que celles requises par la norme ISA 250 (révisée) aux fins de l'audit. Cette prise en compte plus étendue est conforme à la responsabilité des auditeurs d'agir dans l'intérêt général, telle que définie dans le Code. Le paragraphe 360.5 A3 explique cette importante distinction et fournit des exemples de non-conformité aux lois et règlements qui illustrent ce point.

En outre, dans son ensemble, la norme ISA 250 (révisée) met l'accent sur le fait qu'un auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément à la loi, aux règlements ou aux règles de déontologie pertinentes à l'égard de la non-conformité aux lois et règlements, qui peuvent être différentes ou supérieures aux exigences des normes ISA⁷.

Audits d'états financiers à des fins autres que réglementaires

- Q23.** Les différentes circonstances qui donnent lieu à un audit d'états financiers (par exemple, volontaire, contractuel ou pour répondre à une exigence légale) ont-elles une incidence sur les responsabilités d'un expert-comptable chargé d'effectuer un tel audit en vertu de la section 360 ?
- R.** Non. Les dispositions de la section 360 concernant les audits d'états financiers sont applicables, quelles que soient les circonstances donnant lieu à la mission d'audit. La section 360 est principalement axée sur les éventuelles conséquences négatives d'une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements pouvant affecter non seulement l'entité, mais aussi ses parties prenantes (y compris le grand public), et non sur la nature ou le nombre d'utilisateurs du rapport de l'auditeur.

Calendrier des informations de non-conformité aux lois et règlements

- Q24.** Un auditeur prend connaissance d'une instance de non-conformité peu avant la date prévue pour la signature du rapport d'audit des états financiers de l'entité. Quelle est l'incidence de la date de finalisation du rapport de l'auditeur sur ses responsabilités en vertu de la section 360 ?
- R.** Les responsabilités de l'auditeur en vertu de la section 360 sont séparées et distinctes de ses responsabilités en vertu des normes d'audit applicables, car celles-ci concernent la réalisation d'un audit. Par conséquent, les responsabilités de l'auditeur en vertu de la section 360 ne sont pas affectées par la date de finalisation de son rapport. L'auditeur doit toujours répondre à une non-conformité aux lois et règlements conformément aux dispositions de la section 360. Il s'agit notamment de se conformer aux normes d'audit applicables, qui peuvent stipuler des procédures d'audit particulières relatives à la finalisation du rapport de l'auditeur dans ces circonstances. Les normes d'audit applicables peuvent, en particulier, exiger que l'auditeur examine toutes les conséquences sur les états financiers ou sur le rapport de l'auditeur.

Obtenir une compréhension de la situation

- Q25.** Si un auditeur prend connaissance d'une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements commise par un client dans des circonstances autres que la mise en œuvre de

⁷ Voir, par exemple, les paragraphes 9, 29 et A8 de la norme ISA 250 (révisée).

procédures d'audit dans le cadre de la mission (par exemple, en découvrant cette information sur internet ou en entendant parler lors d'un événement social), doit-il discuter de cette question avec la direction ou avec les responsables de la gouvernance ?

R. Oui. Le paragraphe R360.10 du Code exige que l'auditeur acquière une compréhension de la question (en supposant qu'elle ne soit pas clairement sans conséquence) et en discute avec la direction et, s'il y a lieu, avec les responsables de la gouvernance, quelle que soit la source de l'information ou la manière dont il en a eu connaissance. Toutefois, la section 360 rappelle à l'auditeur qu'il doit avoir conscience des dispositions légales ou réglementaires existantes relatives au « tuyau » et s'y conformer.

Q26. Au cours de l'audit des états financiers d'une entité, un auditeur prend connaissance d'une non-conformité présumée aux lois et règlements commise par l'entité. Cependant, la direction n'est pas d'accord avec l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants relatifs à cette question. Cela signifie-t-il que l'auditeur ne doit pas approfondir cette question en vertu du Code ?

R. Non. Le fait que la direction est en désaccord avec l'auditeur en ce qui concerne les éléments probants relatifs à cette question ne constitue pas un motif suffisant pour que celui-ci cesse automatiquement d'examiner cette question. L'auditeur doit s'assurer que les explications de la direction permettent de dissiper ses soupçons de manière adéquate. Si ce n'est pas le cas, il peut envisager d'avoir recours à d'autres mesures, en fonction de la complexité de la question et de l'étendue du jugement en cause. Ces mesures comprennent, par exemple, la consultation d'autres personnes au sein du cabinet, le recours au conseil juridique de l'auditeur, la consultation sur une base confidentielle d'un régulateur ou d'un organisme professionnel, ou la remontée de la question aux personnes chargées de la gouvernance.

Gérer la situation

Q27. Si la direction et les responsables de la gouvernance sont réticents à aborder la non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements, cela signifie-t-il que l'expert-comptable n'a plus aucune responsabilité à l'égard de l'affaire en vertu du Code ?

R. Non. Une partie du cadre de réponse de la section 360 implique l'évaluation de la pertinence de la réponse de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, à la situation. Si la direction et les responsables de la gouvernance ne traitent pas la question, cela amènerait l'auditeur à conclure que leur réponse n'est pas appropriée. Dans ces circonstances, le paragraphe R360.20 exige que l'auditeur détermine si des mesures supplémentaires sont nécessaires dans l'intérêt général. Le paragraphe 360.20 A1 énonce divers facteurs à prendre en compte par un auditeur lors de cette détermination, y compris la nature et l'étendue de toute mesure supplémentaire.

Q28. Le Code impose-t-il à l'auditeur des responsabilités pour rectifier, corriger ou atténuer les conséquences préjudiciables d'une non-conformité ou non-conformité présumée ou de dissuader la perpétration d'une non-conformité aux lois et règlements ?

R. Non. La rectification, la correction ou l'atténuation des conséquences préjudiciables d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée ou la prévention de la perpétration d'une non-conformité relèvent de la seule responsabilité de la direction, sous la supervision des responsables

de la gouvernance. Le paragraphe R360.13 du Code exige seulement que l'auditeur leur conseille de prendre les mesures appropriées et dans les délais, si ce n'est déjà fait.

Communication vis-à-vis des groupes

- Q29.** L'associé responsable de la mission de groupe est-il requis, en vertu du Code, de toujours prendre des mesures pour gérer les cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements qui lui sont communiqués par les personnes qui travaillent sur les filiales à des fins d'audit des états financiers du groupe, y compris dans les circonstances où celles-ci sont basées dans une autre juridiction ?
- R.** Oui. La section 360 exige que l'associé responsable de la mission de groupe réponde d'une manière cohérente avec le concept de ne pas « fermer les yeux » sur une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements. Cette réponse comprend au moins l'acquisition d'une compréhension de la situation. Toutefois, si la question est clairement limitée à une ou plusieurs filiales particulières, est déjà en cours d'examen et n'a pas d'autre incidence sur le groupe et ses parties prenantes, l'associé responsable de la mission de groupe n'a pas besoin de prendre des mesures supplémentaires.
- Q30.** Un expert-comptable qui travaille dans une filiale doit-il, en vertu du Code, prendre des mesures pour gérer une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements qui lui a été communiquée par l'associé responsable de la mission de groupe, y compris dans les circonstances où celui-ci est basé dans une autre juridiction ?
- R.** La section 360 exige toujours une réponse de l'expert-comptable qui travaille à la filiale. Cette réponse comprend au moins l'acquisition d'une compréhension de la situation. Toutefois, si la situation n'a clairement aucune incidence sur la filiale et ses parties prenantes, l'expert-comptable n'est pas obligé de prendre des mesures supplémentaires pour la gérer.
- Q31.** Un expert-comptable a été engagé pour réaliser un audit d'états financiers d'une filiale à des fins statutaires, mais n'a pas été engagé pour réaliser des travaux aux fins de l'audit de groupe. Durant l'exécution de l'audit statutaire, l'expert-comptable prend conscience d'une non-conformité aux lois et règlements au niveau de la filiale. Le paragraphe R360.16 du code exige que l'expert-comptable informe l'associé responsable de la mission de groupe de la situation dans ces circonstances, sauf si cela est interdit par la loi ou le règlement. Qu'est-il attendu de l'expert-comptable en vertu du Code si l'identité de l'associé responsable de la mission de groupe n'est pas connue par l'expert-comptable ?
- R.** L'expert-comptable pourrait obtenir des informations sur l'identité de l'associé responsable de la mission au sein du groupe auprès de la direction de la filiale ou en demandant à celle-ci d'obtenir l'information auprès de la direction du groupe. Des enquêtes appropriées peuvent également être menées auprès des sources d'informations disponibles au public.
- Q32.** Un expert-comptable travaillant dans une filiale aux fins de l'audit des états financiers du groupe prend conscience d'une instance de non-conformité aux lois et règlements au niveau de la filiale. Le Code exige-t-il que l'expert-comptable qui effectue le travail à la filiale informe l'associé responsable de la mission de groupe de la situation en premier lieu avant de pouvoir signaler la situation à une autorité compétente ?

- R.** Non. En supposant que l'expert-comptable détermine que la divulgation de la situation à une autorité compétente représente la marche à suivre appropriée pour la suite des opérations dans les circonstances, le Code n'exclut pas que l'expert-comptable signale cette situation à une autorité compétente en premier lieu, avant d'en informer l'associé responsable de la mission de groupe. Le fait de déterminer s'il faut signaler la question à une autorité compétente dépend d'un certain nombre de facteurs, notamment l'urgence de la situation. Par conséquent, l'expert-comptable peut déterminer la nécessité de signaler immédiatement la situation à une autorité compétente avant de prendre des mesures pour communiquer la situation à l'associé responsable de la mission de groupe. En pratique, la communication aux deux parties peut se dérouler plus ou moins en même temps.
- Q33.** Un associé responsable de la mission de groupe a eu connaissance d'une instance de non-conformité aux lois et règlements dans l'une des filiales au cours d'un audit des états financiers de groupe. En déterminant s'il convient de communiquer la question à ceux qui effectuent des travaux dans d'autres filiales où la question peut être pertinente, l'associé responsable de la mission de groupe est-il censé évaluer l'impact possible de la non-conformité aux lois et règlements sur ces filiales ?
- R.** Non. Le paragraphe R360.17 du Code exige seulement que l'associé responsable de la mission de groupe prenne des mesures afin de communiquer la question aux personnes qui effectuent des travaux dans les filiales où elle serait pertinente, sauf si la loi ou les règlements lui interdisent de le faire. La responsabilité d'évaluer l'éventuel impact de non-conformité aux lois et règlements sur les filiales est assumée par les experts-comptables qui réalisent des travaux au niveau des filiales concernées.
- Q34.** Si un expert-comptable travaillant dans une filiale aux fins de l'audit des états financiers du groupe identifie une instance de non-conformité aux lois et règlements au niveau de la filiale et que la direction de la filiale a fait remonter la question dans la structure du groupe, l'expert-comptable est-il encore censé communiquer la situation à l'associé responsable de la mission de groupe en vertu du Code ?
- R.** Oui. Le paragraphe R360.16 du Code exige que l'expert-comptable informe l'associé responsable de la mission de groupe de la situation, que la direction de la filiale l'ait remontée ou non dans la structure du groupe, sauf si la communication à l'associé responsable de la mission de groupe est interdite par la loi ou les réglementations. La communication relative à cette question par la direction de la filiale au sein du groupe ne représente pas une garantie que la situation sera apportée à l'attention de l'associé responsable de la mission de groupe.

Divulgation d'une non-conformité aux lois et règlements à une autorité compétente

- Q35.** Le Code exige-t-il qu'une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements soit divulguée à une autorité compétente si la direction et les responsables de la gouvernance n'ont pas géré la situation de manière appropriée ?
- R.** Non, le code n'exige pas la divulgation. Toutefois, le Code définit des facteurs que l'auditeur doit prendre en compte pour déterminer si la divulgation de la situation à une autorité compétente représenterait la marche à suivre appropriée pour la suite des opérations. Cette décision dépendra d'une évaluation objective des faits et circonstances à ce moment-là, en tenant compte des facteurs

définis dans les paragraphes 360.20 A1 et 360.25 A2 du Code et en appliquant le test de tiers raisonnable et informé du paragraphe R360.21. Le test de tiers raisonnable et informé est destiné à apporter un élément essentiel d'objectivité à l'auditeur lorsqu'il détermine le besoin, la nature et l'étendue de mesures supplémentaires.

Lorsque la loi ou les réglementations exigent déjà le signalement d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements à une autorité compétente, l'auditeur doit se conformer à l'obligation légale ou réglementaire.

Q36. Le Code prévoit-il que l'auditeur doit divulguer *toute* non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements à une autorité compétente si la direction et les responsables de la gouvernance n'ont pas géré la situation de manière appropriée ?

R. Non. Les dispositions du Code qui portent sur la divulgation à une autorité compétente (paragraphes 360.25 A1 – R360.26) s'appliquent aux cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements lorsqu'il existe des preuves crédibles de *préjudice substantiel*, réel ou potentiel, aux intérêts de l'entité ou de ses parties prenantes, y compris le grand public (paragraphe 360.20 A1). En d'autres termes, une telle divulgation ne doit être considérée que dans les cas qui sont déterminés par l'auditeur, en fonction de faits particuliers et de circonstances particulières à ce moment-là, et en appliquant un jugement professionnel approprié, comme étant « graves ».

Q37. Un auditeur peut-il se retirer de la mission d'audit à la suite d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée aux lois et règlements sans divulguer la situation à une autorité compétente ?

R. Il convient tout d'abord de souligner que le paragraphe 360.21 A2 explique que le retrait de la mission et la cessation de la relation professionnelle ne remplacent pas la prise d'autres mesures qui peuvent être nécessaires pour réaliser les objectifs de l'auditeur en vertu de la section 360.

Lorsque le retrait d'une mission d'audit n'est pas interdit par la loi ou les réglementations, cette mesure peut être prise indépendamment de la divulgation de la situation à une autorité compétente en vertu du paragraphe 360.21 A1 du Code. L'auditeur peut déterminer dans certaines circonstances que les deux mesures sont nécessaires.

Q38. Le paragraphe R360.27 explique que, dans des circonstances exceptionnelles, lorsqu'un auditeur a des raisons de croire qu'une infraction imminente à une loi ou à une réglementation causerait un préjudice substantiel aux investisseurs, aux créanciers, aux employés ou au grand public, il peut immédiatement divulguer la situation à une autorité compétente. L'auditeur est-il tenu de suivre le processus de réponse défini dans la section 360 jusqu'à la fin avant de décider de faire une telle divulgation ?

R. Non, l'auditeur n'est pas obligé de passer par l'intégralité du processus de réponse dans ces circonstances. Toutefois, le paragraphe R360.26 exige qu'il agisse de bonne foi.

Documentation

Q39. Quel est l'objectif de l'exigence de documentation prévue dans la section 360 ?

R. La documentation présente de nombreux avantages généraux, notamment en facilitant l'examen du travail des membres de l'équipe de mission, en améliorant la qualité des jugements professionnels prononcés à travers une documentation du processus de réflexion, et en conservant un registre des

questions d'importance continue pour les missions futures. Il est important de noter que l'exigence de documentation des questions définie dans le paragraphe R360.28 permet à l'expert-comptable de démontrer la conformité avec la section 360, notamment en conservant un registre des jugements professionnels et des mesures prises en fonction des informations disponibles pour l'expert-comptable à ce moment-là.

Changement de nomination de l'audit

Q40. Lorsqu'un auditeur cesse une relation avec un client en raison d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée aux lois et règlements, le Code prévoit-il que l'auditeur précédent identifie l'auditeur proposé afin de lui communiquer l'information relative à la non-conformité ?

R. Non, il n'est pas attendu que le prédécesseur contacte l'auditeur proposé afin de lui fournir cette information.

Q41. Lors d'un changement dans la nomination de l'audit en raison d'une question de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements, le Code exige-t-il que l'auditeur précédent obtienne le consentement du client avant de pouvoir partager des informations relatives à la non-conformité avec l'auditeur proposé ?

R. Non, dans ces circonstances, le paragraphe R360.22 autorise l'auditeur précédent à partager des informations relatives à la non-conformité aux lois et règlements avec l'auditeur proposé sans avoir besoin d'obtenir le consentement du client. Le partage de ces informations est subordonné à la divulgation d'informations client confidentielles qui ne sont pas interdites par la loi ou les réglementations. Cela n'annule pas la nécessité de l'auditeur proposé d'obtenir l'autorisation du client d'entamer une discussion avec son prédécesseur, conformément au paragraphe 320.5 A1.

Q42. Dans le cas où il y a un changement d'auditeur en raison d'un appel d'offres d'audit ou de rotation obligatoire de cabinet, mais que l'auditeur précédent a connaissance d'un acte ou d'un acte présumé de non-conformité aux lois et règlements qui n'a pas encore été traité, le Code exige-t-il que le prédécesseur communique à l'auditeur proposé la communication relative à la non-conformité ?

R. Dans cette circonstance particulière, non, car l'auditeur ne s'est pas retiré de la relation professionnelle en raison d'une non-conformité aux lois et règlements. Toutefois, en vertu du paragraphe R320.8 du Code, l'auditeur précédent peut déterminer qu'il serait approprié de partager l'information relative à la non-conformité ou la non-conformité présumée aux lois et règlements avec l'auditeur proposé si le client a donné son consentement à la communication, à condition que la divulgation d'informations client confidentielles ne soit pas interdite par la loi ou la réglementation.

Q43. Un auditeur précédent est-il toujours soumis à une obligation en vertu du Code concernant une non-conformité ou une non-conformité présumée aux lois et règlements découverte lorsqu'il était l'auditeur désigné, mais dont il n'a pas suivi le processus de réponse jusqu'à la fin en vertu de la section 360 du Code, jusqu'à ce que son successeur soit désigné ?

R. Non. Il convient toutefois de consulter le paragraphe R360.22 concernant la communication de l'information sur la situation entre un auditeur précédent et un auditeur proposé si le retrait de la relation client a eu lieu en raison de cette situation. Le consentement du client à la communication n'est pas nécessaire dans ces circonstances. Dans d'autres circonstances, le paragraphe R320.8

du Code permet la communication de l'information entre le prédécesseur et l'auditeur proposé en cas d'obtention du consentement client.

III. Services professionnels autres que les audits d'états financiers

Des responsabilités différentes de celles des auditeurs

- Q44.** Un expert-comptable engagé pour fournir un service professionnel autre qu'un audit des états financiers d'une entité doit-il assumer le même niveau de responsabilité en matière de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements en vertu du Code qu'un expert-comptable engagé pour réaliser un audit des états financiers de l'entité ?
- R.** Non. L'effort attendu d'un expert-comptable engagé pour fournir un service autre qu'un audit d'états financiers en matière de réponse à une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements est considérablement moindre que celui d'un expert-comptable engagé pour effectuer un audit d'états financiers. Par exemple, le paragraphe R360.29 n'exige de l'expert-comptable précédent que de *chercher* à acquérir une compréhension de la situation, c'est-à-dire de tenter de comprendre la situation, tout en reconnaissant que les limites relatives à l'accès à l'information peuvent l'en empêcher. En revanche, le paragraphe R360.10 exige de ce dernier qu'il *obtienne* une compréhension de la situation. La mesure différente de l'effort reconnaît que les attentes du grand public sont plus grandes en ce qui concerne les auditeurs par rapport aux non-auditeurs, car ces premiers disposent d'un accès plus important à l'information par rapport aux non-auditeurs.
- Q45.** Si un expert-comptable engagé pour fournir un service professionnel autre qu'un audit des états financiers de l'entité prend connaissance d'une non-conformité présumée aux lois et règlements au sein de l'entité sans toutefois pouvoir prouver ses doutes, cela signifie-t-il que l'expert-comptable n'a pas respecté le Code ?
- R.** Non. Le Code reconnaît que les experts-comptables qui fournissent des services autres que les audits d'états financiers peuvent être confrontés à des limitations en matière d'accès à l'information. L'expert-comptable aurait rempli ses responsabilités en vertu du Code s'il a fait une tentative d'obtenir les informations pertinentes pour prouver ses doutes.

Audits d'éléments spécifiques d'un état financier

- Q46.** Un expert-comptable a été engagé pour réaliser un audit d'éléments spécifiques d'un état financier d'une entité. L'expert-comptable est-il tenu de répondre à une non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements identifiée au cours de sa mission en vertu des exigences de la section 360 applicable aux experts-comptables qui font des audits d'états financiers ?
- R.** Non. En vertu du Code, une mission d'audit portant sur des éléments spécifiques d'un état financier est soumise à la sous-section « Services professionnels autres que les audits d'états financiers » de la section 360. Par conséquent, les dispositions de la section 360 applicables aux services professionnels autres que les audits d'états financiers (paragraphe 360.1 à R360.9 et R360.29 à 360.40 A1) s'appliquent.

Filiale d'un client d'audit d'un cabinet de réseau

- Q47.** Un expert-comptable fournit un service de type non-audit à une filiale A qui n'est pas un client d'audit du cabinet. La filiale A est une société affiliée à l'entité B, qui fait l'objet d'un audit par un

cabinet de réseau. L'entité B est elle-même une société de portefeuille intermédiaire, entièrement détenue par Ultimate Holding Company C. L'expert-comptable prend connaissance d'une instance de non-conformité aux lois et règlements dans la filiale A. Si, en vertu du paragraphe R360.32 du Code, l'expert-comptable décide de communiquer l'information relative à la non-conformité au cabinet de réseau, celui-ci est-il responsable de communiquer la situation à l'associé responsable de la mission de groupe d'Ultimate Holding Company C ?

- R. Oui. Le paragraphe R360.16 du Code exige que le cabinet de réseau communique la situation à l'associé responsable de la mission de groupe d'Ultimate Holding Company C, qu'elle soit un client d'audit d'un cabinet du réseau ou d'un autre cabinet. La communication est exclue si la loi ou la réglementation interdisent la divulgation d'informations confidentielles des clients.

Missions judiciaires

Q48. Un expert-comptable a été engagé comme expert-comptable judiciaire pour enquêter sur les irrégularités commises par un client. Si l'expert-comptable prend connaissance d'une non-conformité ou d'une non-conformité présumée aux lois et règlements au cours de la mission, devra-t-il appliquer le processus de réponse complet prévu dans la section 360 du Code ?

- R. Non, il ne sera pas nécessaire d'appliquer le processus de réponse dans son intégralité, car il est probable que l'expert-comptable effectue déjà un grand nombre de ces mesures requises en vertu de la section 360, étant donné l'objectif de sa mission. Cependant, le Code n'exclut pas la possibilité qu'une divulgation de la situation par l'expert-comptable à une autorité compétente représente la marche à suivre appropriée pour la suite des opérations *dans l'intérêt général* malgré la nature de la mission, sauf en cas de base légale ou réglementaire qui exclurait une telle divulgation, notamment :

- en cas d'exigence de confidentialité prévue par la loi ou la réglementation ;
- en cas d'existence d'un privilège légal applicable à l'expert-comptable ;
- en cas d'imposition de restrictions par une autorité de réglementation ou un procureur en relation avec l'enquête sur l'affaire en question ;

en cas d'application d'un privilège légal à l'expert-comptable dans le contexte d'autres services, la divulgation serait également exclue.

Documentation

Q49. La section 360 définit des exigences de documentation pour les experts-comptables qui effectuent des audits d'états financiers. En revanche, la section 360 encourage la documentation pour les experts-comptables qui fournissent des services autres que les audits d'états financiers. Pourquoi la section 360 fait-elle cette distinction ?

- R. La section 360 reconnaît que les auditeurs sont généralement soumis à un contrôle réglementaire plus important que d'autres experts-comptables exerçant en cabinet. Par conséquent, il est nécessaire qu'ils disposent d'une documentation qui leur permettrait de démontrer la conformité à la section 360 aux autorités réglementaires appropriées. Au contraire, les experts-comptables exerçant en cabinet ne sont pas soumis au contrôle réglementaire dans la même mesure que les auditeurs. Pour cette raison, l'IESBA a déterminé qu'il est plus approprié que la section 360 encourage seulement la documentation pour les autres experts-comptables au lieu de l'exiger

(paragraphe 360.40 A1). Cependant, l'absence de l'exigence de documentation pour les autres experts-comptables ne diminue pas la nécessité de se conformer aux dispositions de la section 360, dans la mesure où elle leur est applicable.

Point de contact principal

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

Ken Siong, directeur technique principal (kensiong@ethicsboard.org)

À propos de l'IESBA

Le [Conseil des normes internationales de déontologie comptable](#) (IESBA) est un conseil indépendant international de normalisation. L'IESBA sert l'intérêt général en établissant des normes de déontologie, y compris des exigences d'indépendance des auditeurs, qui visent à relever le niveau de la conduite et de la pratique déontologiques pour tous les experts-comptables à travers un [Code international de déontologie pour les experts-comptables \(y compris les normes internationales d'indépendance\)](#) 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).

Les structures et les processus qui soutiennent les opérations de l'IESBA sont facilités par l'IFAC. Veuillez visiter www.ethicsboard.org pour en savoir plus, et suivez-nous sur Twitter [@Ethics_Board](https://twitter.com/Ethics_Board).

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* », 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 2019 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 :





**Conseil des normes
internationales
de déontologie comptable**

529 Fifth Avenue, 6e étage, New York, NY
10017, États-Unis
Tél + 1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570
www.ethicsboard.org