

Interprétation du Conseil relative à la règle 204 – Approuvée par le Comité sur la confiance du public

Le 14 Novembre 2013

Interprétation du Conseil relative aux règles 204.1 à 204.6	Paragraphe
Introduction	1
Cadre général	17
Cabinets membres du réseau.....	25
Missions autres que d’audit ou d’examen	27
Champ d’application des règles d’indépendance suivant les différents types de missions	29
Entités liées.....	31
Associés clés de la mission d’audit.....	32
Associés à la retraite	33
Appréciation des menaces et sauvegardes	35
Menaces pour l’indépendance	39
Sauvegardes	45
Praticiens exerçant auprès de petits clients ou de clients dirigés par leur propriétaire .	52
Période visée par la mission.....	53
Émetteurs assujettis et entités cotées	56
Application du cadre général	59
A. Intérêts financiers.....	60
B. Prêts et garanties	83
C. Relations d’affaires étroites	89
D. Relations familiales et relations personnelles	94
E. Emploi auprès d’un client de services de certification.....	102
F. Exercice récent de fonctions auprès d’un client de services de certification	110
G. Exercice de fonctions de dirigeant ou d’administrateur auprès d’un client de services de certification	113
H. Organismes religieux	117
I. <i>Intentionnellement laissé en blanc</i>	
J. Association de longue date entre des membres de haut niveau du cabinet et un client de services de certification	119
K. Approbation préalable par le comité d’audit de la prestation de services à un client de services d’audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée .	123
L. Prestation de services autres que de certification à un client de services de certification.....	127
Dispositions générales	127
Exercice de fonctions de gestion.....	130
Présomption réfutable – résultats non soumis aux procédures d’audit	133
Préparation des documents comptables et des états financiers	134
Prestation de services d’évaluation	145
Prestation de services actuariels à un client de services d’audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée	152
Prestation de services d’audit interne à un client de services d’audit ou d’examen	154
Prestation de services en systèmes de technologie de l’information à un client de services d’audit ou d’examen	163
Prestation de services de soutien à un client de services d’audit ou d’examen dans le cadre d’un litige.....	172
Prestation de services juridiques à un client de services d’audit ou d’examen .	177
Prestation de services de ressources humaines à un client de services de certification	184
Prestation de services de finance d’entreprise ou de services similaires.....	186

	Prestation de services de fiscalité	188
M.	Honoraires et établissement des prix	190
N.	Évaluation et rémunération de l'équipe de mission	193
O.	Honoraires conditionnels.....	196
P.	Cadeaux et hospitalité.....	197
Q.	Litige ou menace de litige	198
R.	Fusions et acquisitions menées par le client	200

INTERPRÉTATION DU CONSEIL RELATIVE AUX RÈGLES 204.1 À 204.6

INTRODUCTION

1. L'un des principes fondamentaux de l'exercice de la profession de comptable agréé est que le membre qui fournit des services de certification puisse le faire sans entraves à son jugement professionnel et à son objectivité et soit perçu ainsi aux yeux d'un observateur raisonnable. Ce principe est le fondement de la confiance du public dans les rapports des certificateurs.
2. L'assurance que le jugement professionnel a été exercé repose sur l'impartialité et l'objectivité de l'expert-comptable consulté, réelles et apparentes. L'indépendance réside dans l'état d'esprit et dans les circonstances qui font qu'il est raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle évaluera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision ou formulera une opinion à l'appui de son rapport en ne s'appuyant que sur des critères objectifs. Le membre ou le cabinet qui ne se conforme pas aux dispositions des règles 204.1 à 204.4 n'est pas considéré comme indépendant.
3. La règle 204.1 prévoit que le membre ou le cabinet qui réalise une mission ou participe à une mission visant :
 - a) soit à délivrer une communication écrite dans le cadre d'une mission quelconque de certification,
 - b) soit à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées,doit être indépendant du client. Être indépendant implique d'éviter les situations qui portent atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre, du cabinet ou d'un membre du cabinet ou qui pourraient être interprétées, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme ayant cet effet.
4. La règle 204.2 prévoit que le membre ou le cabinet, qui est tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 à l'égard d'une mission particulière, doit se conformer aux règles 204.3 et 204.4.
5. La règle 204.3 prévoit que le membre ou le cabinet, qui est tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 à l'égard d'une mission particulière, doit identifier et apprécier les menaces pour l'indépendance et, lorsque les menaces ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener les menaces à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, le membre ou le cabinet doit soit éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, soit refuser la mission ou refuser de la poursuivre.

La règle 204.4 décrit les circonstances et les activités que les membres et les cabinets doivent éviter lorsqu'ils réalisent une mission de certification ou une mission d'application de procédures d'audit spécifiées parce qu'il n'existe pas, aux yeux d'un observateur raisonnable, de sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable qui peuvent être mises en place, comme l'exige la règle 204.3. L'obligation d'éviter ces circonstances et activités constitue une «interdiction».

6. La règle 204.5 exige du membre ou du cabinet qu'il consigne en dossier les décisions qu'il a prises en application de la règle 204.3, du paragraphe 24) et de l'alinéa 34) b) de la règle 204.4, ainsi que des paragraphes 35) et 40) de la règle 204.4.
7. La règle 204.6 prévoit que le membre ou le stagiaire doit aviser un associé désigné du cabinet de tout manquement à la règle. Elle prévoit de plus que le membre ou le stagiaire qui a été affecté à une équipe de mission doit aviser un associé désigné de tous intérêts, de toute relation ou de toute activité qui l'empêcheraient de faire partie de l'équipe de mission.

La règle 204.7 prévoit que le cabinet doit veiller à ce que ses membres se conforment à la règle 204.4. Aux termes de la règle 204.4, le cabinet ne peut pas autoriser l'un de ses membres à entretenir des relations avec un client de services de certification, à avoir des intérêts dans celui-ci ou à lui fournir un service interdit aux termes de la règle 204.

8. La présente interprétation du Conseil décrit un cadre conceptuel de principes que les membres et les cabinets doivent utiliser pour identifier les menaces pour l'indépendance et en apprécier la gravité. Si les menaces ne sont pas manifestement négligeables, le membre ou le cabinet doit déterminer les sauvegardes envisageables. Certaines sauvegardes existent peut-être déjà au sein de la structure du cabinet ou du client, alors que d'autres peuvent être mises en place par l'action du membre, du cabinet ou du client. Les sauvegardes doivent être déterminées et, s'il y a lieu, mises en place pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Les membres doivent exercer leur jugement professionnel pour déterminer quelles sauvegardes s'imposent et si elles permettront au membre ou au cabinet d'accepter ou de poursuivre la mission.
9. L'efficacité des sauvegardes repose en grande partie sur la culture du cabinet en cause. Aussi, le Conseil invite-t-il les dirigeants des cabinets à insister sur l'importance du respect de la règle 204 et à préciser qu'on attend des membres du cabinet que leurs actions servent l'intérêt public. Dans cette perspective, les cabinets devraient établir des politiques et procédures efficaces visant à préserver l'indépendance du cabinet et celle de ses associés et employés selon les exigences établies par la règle 204, et en surveiller l'application.
10. Les exemples proposés ici visent simplement à illustrer l'application des principes; ils ne constituent pas — et il ne faut pas y voir — une liste exhaustive des circonstances susceptibles de créer une menace pour l'indépendance. Par conséquent, le membre ou le cabinet ne saurait se contenter de se conformer aux exemples donnés. La règle 204.3 exige qu'il applique les principes aux circonstances particulières en cause, que les exemples utilisés dans l'interprétation du Conseil ou les interdictions stipulées dans la règle 204.4 reflètent ou non ces circonstances.
11. Ces exemples décrivent des circonstances et des relations spécifiques susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Ils décrivent aussi les sauvegardes propres, dans chaque cas, à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Bien que les exemples concernent l'audit ou l'examen d'états financiers et d'autres missions de certification, ils s'appliquent également aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées, conformément à l'alinéa b) de la règle 204.1.

12. Cette interprétation du Conseil décrit comment, de l'avis du Conseil, un observateur raisonnable pourrait percevoir certaines situations en ce qui concerne l'application des règles 204.1 à 204.7. L'observateur raisonnable est une personne hypothétique ayant connaissance des faits que le membre connaissait ou aurait dû connaître, y compris les sauvegardes mises en place, et qui exerce son jugement en toute objectivité, avec intégrité et diligence. Les membres devraient également se reporter à l'avant-propos du *Code de déontologie*, où l'on explique la raison d'être du principe de l'observateur raisonnable.
13. Il convient de rappeler aux membres qu'aux fins des règles 204.1 à 204.7, l'indépendance s'entend à la fois de l'indépendance d'esprit et de l'apparence d'indépendance. Comme le précise la règle 204.1, l'indépendance suppose l'absence de toute influence, de tous intérêts ou de toute relation qui porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre ou d'un membre du cabinet ou qui, aux yeux d'un observateur raisonnable, porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre ou d'un membre du cabinet. Souvent, c'est l'apparence d'indépendance ou de non-indépendance qui pose les plus grandes difficultés. Dans toutes les situations, les membres devraient étudier le libellé de la règle et de l'interprétation du Conseil pour s'assurer qu'ils se conforment à l'esprit et à l'intention de celles-ci.
14. Si, après avoir étudié les règles et la présente interprétation du Conseil, un membre n'est pas certain de la façon dont celles-ci doivent être appliquées, il est invité à s'entretenir de la question avec des associés, des collègues ou le personnel de l'ordre ou institut. Les membres peuvent aussi demander l'opinion du [nom du comité pertinent].
15. Les membres devraient aussi être au fait de toute législation canadienne ou étrangère susceptible de les empêcher d'accepter ou de poursuivre une mission. Ils doivent garder à l'esprit que les lois en vertu desquelles sont constituées ou régies les personnes morales et autres entreprises peuvent imposer des exigences différentes en matière d'indépendance. Les membres devraient se conformer aux exigences de toute disposition légale applicable ainsi qu'aux présentes dispositions du *Code de déontologie*.
16. Il convient de rappeler aux membres et aux cabinets que les règles 204.8 et 204.9 portent respectivement sur les normes d'indépendance concernant les missions en matière d'insolvabilité et l'obligation de mentionner toute situation où il pourrait y avoir atteinte à l'apparence d'indépendance dans d'autres missions.

CADRE GÉNÉRAL

17. L'objectif de la présente interprétation du Conseil est d'aider les membres et les cabinets :
 - a) à identifier et à apprécier les menaces pour l'indépendance;
 - b) à déterminer et à mettre en place les sauvegardes propres à éliminer la ou les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable dans les cas où leur effet cumulatif n'est pas manifestement négligeable.

La présente interprétation du Conseil décrit également les situations visées à la règle 204.4 lorsqu'il s'avère impossible de ramener la ou les menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes et lorsque les seules actions possibles consistent soit à éliminer

l'activité, les intérêts ou la relation à leur origine, soit à refuser la mission ou à refuser de la poursuivre.

18. L'emploi du mot «indépendance» peut être une source de malentendus. Pris isolément, ce mot pourrait laisser entendre qu'une personne exerçant son jugement professionnel devrait être libre de toute relation économique, financière et autre. Or, cela est impossible, puisque toute personne a des relations avec d'autres personnes. Il incombe donc aux membres d'apprécier l'importance des relations économiques, financières et autres en fonction de ce qu'un observateur raisonnable jugerait acceptable pour la préservation de l'indépendance.
19. Dans cette appréciation, un grand nombre de circonstances sont susceptibles de faire problème. Il est donc impossible de définir chaque situation créant une menace pour l'indépendance et de préciser les mesures d'atténuation appropriées. Par ailleurs, étant donné les différences dans la taille et la structure des cabinets de même que la nature des missions de certification et des entités clientes, il peut exister différentes menaces qui nécessiteront la mise en place de sauvegardes différentes. L'intérêt public justifie donc l'existence d'un cadre conceptuel obligeant les membres et les cabinets à identifier et à apprécier les menaces pour l'indépendance, ainsi qu'à y répondre, plutôt qu'à simplement se conformer à un ensemble de règles particulières risquant d'être arbitraires.
20. Partant d'une telle approche, la présente interprétation du Conseil décrit un cadre conceptuel de principes régissant l'observation des règles 204.1 à 204.7. Les membres, le cabinet et les autres cabinets membres du réseau devraient utiliser ce cadre conceptuel pour identifier les menaces pour l'indépendance, apprécier leur gravité et, lorsqu'elles ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable, de façon qu'il ne soit porté atteinte ni à l'indépendance de fait ni à l'apparence d'indépendance. De plus, il y a lieu de se demander si les relations entre les membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission et le client de services de certification sont elles aussi susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Lorsqu'il s'avère impossible de ramener les menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes, le membre, le cabinet ou l'autre entité du réseau devrait éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, ou le membre ou le cabinet devrait refuser la mission ou refuser de la poursuivre.
21. Aux termes de la règle 204.1, les membres et les cabinets doivent être indépendants de fait et en apparence. L'exigence de se conformer aux interdictions particulières énoncées dans la règle 204.4 ne dégage pas un cabinet de l'obligation de se conformer aux règles 204.1 et 204.3, ainsi que de la nécessité d'appliquer le cadre conceptuel et de déterminer, selon une approche fondée sur des principes, si le cabinet est indépendant ou non à l'égard de toutes les missions de certification, y compris les missions d'audit et d'examen.
22. La règle 204.1 et, par conséquent, les principes formulés dans la présente interprétation du Conseil s'appliquent à toutes les missions de certification ainsi qu'aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées. La nature des menaces pour l'indépendance et les sauvegardes nécessaires pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable diffèrent selon les caractéristiques de chaque mission. Les menaces et les sauvegardes diffèrent selon qu'il s'agit, par

exemple, d'une mission d'audit ou d'examen ou d'un autre type de mission de certification. Dans le cas d'une mission de certification autre que d'audit ou d'examen, l'objectif de la mission, les éléments considérés et les utilisateurs prévus du rapport diffèrent également. Les membres et les cabinets devraient par conséquent apprécier les circonstances pertinentes, la nature de la mission et de l'entité, les menaces pour l'indépendance, de même que l'efficacité des sauvegardes envisageables, pour décider s'il est opportun d'accepter ou de poursuivre une mission, et si telle ou telle personne devrait faire partie de l'équipe de mission.

23. Dans le cas des clients de services d'audit et d'examen, les membres de l'équipe de mission, le cabinet et les autres entités du réseau devraient être indépendants du client. Dans le cas d'une mission de certification pour le compte d'un client qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen, les membres de l'équipe de mission et le cabinet devraient être indépendants du client. En outre, dans le cas d'une mission qui n'est ni une mission d'audit ni une mission d'examen, il y a lieu de tenir compte des menaces que risquent de créer, selon les renseignements dont dispose le cabinet, les intérêts et les relations des autres entités du réseau.
24. Le terme «cabinet» s'entend d'un professionnel exerçant à titre individuel, d'une société de personnes ou d'une association de membres qui exercent l'expertise comptable ou des activités connexes selon la définition donnée par le Conseil. Une activité connexe comprend une entreprise ou une unité d'exercice liée qui est l'objet d'une association par référence à une unité d'expertise comptable ou à une autre entreprise ou unité d'exercice qui est elle-même l'objet d'une association par référence à une unité d'exercice comptable conformément au règlement [numéro du règlement approprié]. Dans les espaces juridiques où le membre ou le cabinet peut se constituer en société par actions, le terme «cabinet» englobe les sociétés professionnelles.

CABINETS MEMBRES DU RÉSEAU

25. Les termes «cabinet» et «cabinet membre du réseau» utilisés dans les règles 204.1 à 204.7 et la présente interprétation du Conseil renvoient aux entités mêmes et non aux personnes qui en sont les associés ou les employés.
26. Les règles 204.1 à 204.4 et la présente interprétation du Conseil font entrer en ligne de compte l'indépendance des autres entités du réseau lorsqu'il s'agit d'apprécier l'indépendance d'un membre ou du cabinet aux fins d'une mission de certification. Il incombe au membre ou au cabinet de déterminer si les autres entités du réseau et leurs membres ont des intérêts ou des relations ou fournissent des services susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance.
- 26A. Le cabinet peut faire partie d'une structure élargie regroupant d'autres cabinets et entités pour améliorer sa capacité à fournir des services professionnels. La question de savoir si les ententes et les relations entre les cabinets et les entités faisant partie d'une telle structure élargie font en sorte que ces cabinets et ces entités sont membres du réseau dépend des circonstances et des faits particuliers. L'emplacement géographique des cabinets et des entités, au Canada ou ailleurs, est sans importance dans la détermination de l'existence d'une structure élargie. En outre, le fait que les cabinets et les entités aient une existence juridique distincte n'est pas en soi un facteur déterminant de l'existence ou non d'une structure élargie.

- 26B. L'existence de l'une des ententes suivantes entre le cabinet et un autre cabinet ou une autre entité n'est pas suffisante pour que l'on puisse considérer cet autre cabinet ou cette autre entité comme un cabinet membre du réseau :
- a) partage de coûts qui ne sont pas significatifs pour le cabinet qui réalise la mission en cause;
 - b) collaboration avec l'autre cabinet ou entité visant à fournir un service ou à concevoir un produit conjointement;
 - c) coopération facilitant l'apport de travail ou visant uniquement à répondre conjointement à une demande de proposition pour la prestation d'un service professionnel;
 - d) mention sur le papier à en-tête ou dans des documents promotionnels d'une association avec d'autres cabinets ou entités qui ne constitue pas une structure élargie de cabinets coopérants ou d'entités coopérantes selon la définition du terme «cabinet membre du réseau»;
 - e) utilisation d'un nom commun lorsqu'une entente pour la vente d'une composante du cabinet ou de l'entité prévoit que chacune des parties à la transaction peut utiliser le nom existant pour une période limitée.
- 26C. Dans la définition du terme «cabinet membre du réseau», il est question d'entités coopérantes qui partagent des ressources professionnelles importantes. Les ressources professionnelles peuvent être considérées comme importantes lorsqu'il y a échange de personnes ou d'informations, dans le cas par exemple d'un bassin commun d'employés, ou dans le cas où est créé, au niveau de la structure élargie, un service technique commun qui fournit des avis techniques que doivent suivre les cabinets ou les entités qui font partie de la structure. Les ressources professionnelles partagées ne sont pas considérées comme importantes lorsqu'elles se limitent à une méthodologie et des manuels d'audit communs, ou à des efforts de formation communs, sans échange de personnel, de clients ou d'informations sur le marché. De même, le partage des coûts uniquement liés à l'élaboration d'une méthodologie ou de manuels d'audit communs ou à des efforts de formation communs n'est pas considéré comme donnant lieu à une relation de cabinets membres d'un réseau.

MISSIONS AUTRES QUE D'AUDIT OU D'EXAMEN

27. Une mission visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées ne constitue pas une mission de certification au sens où celle-ci est envisagée dans le *Manuel de l'ICCA – Certification*. Toutefois, aux fins des règles 204.1 à 204.7 et de la présente interprétation du Conseil, les principes qui y sont formulés à l'égard des missions de certification, sauf les missions d'audit ou d'examen, s'appliquent aussi aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées. Dans cette perspective, la mention d'un client de services de certification doit être interprétée comme la mention d'un client de mission visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées.
28. Lorsqu'un rapport de certification est délivré à un client de services de certification qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen et que le rapport est destiné uniquement à des utilisateurs déterminés, comme il est envisagé dans le *Manuel de l'ICCA – Certification*, les utilisateurs du rapport sont présumés connaître les éléments sur lesquels porte le rapport, ainsi que l'objet et les limitations de celui-ci. Cette connaissance est acquise du fait qu'ils ont participé à la détermination de la nature et de l'étendue de la mission qui a été confiée au membre ou au cabinet, y compris les critères

au regard desquels les éléments considérés devaient être évalués. Du fait que le membre ou le cabinet possède cette connaissance et qu'il est ainsi mieux en mesure de communiquer, au sujet des sauvegardes, avec tous les utilisateurs du rapport, l'efficacité des sauvegardes de l'apparence d'indépendance se trouve accrue. Ces circonstances peuvent par conséquent être prises en considération par le membre ou le cabinet lorsqu'il s'agit d'apprécier les menaces pour l'indépendance et d'envisager les sauvegardes applicables qui seraient nécessaires pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. En ce qui concerne les autres entités du réseau, une prise en compte limitée des menaces que créent leurs intérêts et leurs relations pourra s'avérer suffisante.

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

29. Les règles 204.1 à 204.7 produisent l'effet suivant :
- a) dans le cas d'une mission de certification pour un client qui est un client de services d'audit ou d'examen, les membres de l'équipe de mission, le cabinet et les autres entités du réseau doivent être indépendants du client;
 - b) dans le cas d'une mission de certification pour le compte d'un client qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, et lorsque le rapport de certification n'est pas destiné exclusivement à des utilisateurs déterminés, les membres de l'équipe de mission et le cabinet doivent être indépendants du client;
 - c) dans le cas d'une mission de certification pour un client qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, et lorsque le rapport de certification est destiné uniquement à des utilisateurs déterminés, les membres de l'équipe de mission doivent être indépendants du client. En outre, le cabinet ne devrait pas avoir d'intérêts financiers significatifs directs ou indirects dans l'entité cliente.
30. *Intentionnellement laissé en blanc.*

ENTITÉS LIÉES

31. Aux fins des règles 204.1 à 204.7, la définition du terme «entité liée» dépend de la nature de la mission de certification, de la nature du client et de la relation entre le client et l'autre entité. Le tableau ci-dessous présente les circonstances dans lesquelles une autre entité constitue, selon la définition, une entité liée à un client de services de certification.

Éléments de la définition	Critère	Client qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée	Client de services d'audit ou d'examen qui n'est pas un émetteur assujéti ou une entité cotée	Client de services de certification autres que d'audit ou d'examen
a) i) b) i) c) i)	L'entité est contrôlée par le client.	Entité liée	Entité liée	Voir les conditions*
a) ii) et iii) b) ii) A) et B) c) ii) et iii)	L'entité ii) contrôle le client ou iii) exerce une influence notable sur le client, et celui-ci	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*

	est significatif pour l'entité.			
a) iv) b) ii) C) c) iv)	L'entité fait l'objet, avec le client, d'une unicité de contrôle par une deuxième entité, et la première entité et le client sont tous deux significatifs pour la deuxième entité qui détient le contrôle.	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*
a) v) b) ii) D) c) v)	Le client exerce une influence notable sur l'entité, et l'entité est significative pour le client.	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*

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

31A. Pour déterminer s'il y a influence notable, les membres doivent suivre les indications pertinentes fournies dans le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*. Idéalement, il y aurait lieu de déterminer à l'avance quelles sont les entités liées au client, ainsi que les intérêts et relations touchant ces entités.

ASSOCIÉS CLÉS DE LA MISSION D'AUDIT

32A. Le terme «associé clé de la mission d'audit» s'entend d'un associé en audit qui est soit l'associé responsable de mission, soit le responsable du contrôle qualité d'une mission, soit tout autre associé en audit qui fait partie de l'équipe de mission et qui prend des décisions importantes ou porte des jugements sur des points importants par rapport à la mission d'audit ou d'examen.

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

- 32B** Une disposition transitoire a été introduite relativement à l'adoption, en 2014, du terme « associé clé de la mission d'audit ». Cette disposition transitoire permettra à une personne, dont la rotation n'était pas requise selon les exigences précédentes, d'exercer ses fonctions d'associé clé de la mission d'audit pour une période additionnelle maximale de deux ans avant d'être visée par l'exigence de la rotation.

ASSOCIÉS À LA RETRAITE

33. Un associé à la retraite qui maintient une association étroite avec son ancien cabinet est considéré comme un membre du cabinet aux fins des règles 204.1 à 204.7 et de l'interprétation du Conseil qui s'y rattache. La mesure dans laquelle les associés à la retraite demeurent liés à leur ancien cabinet peut varier. Lorsqu'un associé à la retraite continue à fournir des services administratifs ou des services aux clients pour le cabinet ou en son nom, il peut maintenir des liens étroits avec le cabinet. Les éléments suivants peuvent indiquer le maintien d'une association étroite entre l'associé et le cabinet :
- la nature et l'étendue des activités de l'associé à la retraite au sein du cabinet, tant sur le plan des services aux clients que sur le plan administratif, peuvent excéder les limites de ce qui serait considéré comme manifestement négligeable et transitoire;
 - l'associé à la retraite détient des intérêts financiers directs ou indirects dans le cabinet, notamment un revenu de retraite à base d'actions, susceptible de fluctuer selon le revenu du cabinet;
 - l'associé à la retraite est présenté comme étant un membre du cabinet, par exemple du fait qu'il a un bureau distinct et identifié dans les locaux du cabinet, agit à titre de porte-parole ou de représentant de celui-ci, utilise une carte professionnelle du cabinet ou est inscrit dans le répertoire téléphonique du cabinet autrement que pour une période préétablie après le départ à la retraite.

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

34. *Intentionnellement laissé en blanc.*

APPRÉCIATION DES MENACES ET SAUVEGARDES

35. L'appréciation continue des menaces pour l'indépendance et les mesures prises à leur égard devraient être étayées par des éléments probants obtenus à la fois avant d'accepter une mission et pendant la réalisation de celle-ci. L'obligation de procéder à une telle appréciation et de prendre les mesures appropriées naît lorsqu'un membre du cabinet ou un membre d'un cabinet membre du réseau est au courant, ou devrait raisonnablement être au courant, de faits ou de relations susceptibles de porter atteinte à l'indépendance. Il peut arriver qu'un membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau manque involontairement à l'une des dispositions de la règle 204. Un tel manquement ne porterait en général pas atteinte à l'indépendance au sens des règles 204.1 à 204.7 si les conditions suivantes sont réunies : le cabinet a instauré, au chapitre du contrôle qualité, des politiques et procédures propres à favoriser l'indépendance; et chaque fois qu'un manquement aux principes a été constaté, il a été corrigé rapidement et les sauvegardes nécessaires ont été mises en place, le cas échéant. Un manquement involontaire s'entend notamment d'une situation dans laquelle le membre n'était pas au courant des circonstances à l'origine du manquement.

36. La règle 204.4 décrit les activités, intérêts ou relations qui créent des menaces pour l'indépendance si graves qu'il n'existe aucune sauvegarde propre à les ramener à un niveau acceptable et, de ce fait, interdit expressément la prestation de certains services de certification lorsque ces activités, intérêts ou relations existent. Les règles 204.1 à 204.7 et la présente interprétation du Conseil décrivent aussi les menaces pour l'indépendance et analysent les sauvegardes propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable. Enfin, certains exemples sont fournis afin de montrer comment cette approche conceptuelle de l'indépendance doit être appliquée à certaines circonstances et à certaines relations, ainsi qu'aux menaces et sauvegardes pertinentes. Ces exemples ne prétendent aucunement à l'exhaustivité. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer s'il existe des sauvegardes propres à éliminer toutes les menaces pour l'indépendance ou à ramener leur effet cumulatif à un niveau acceptable. Dans certains exemples, il peut être possible d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes. Dans d'autres exemples, la ou les menaces pour l'indépendance sont d'une gravité telle que les seules mesures possibles consistent soit à éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine de la ou des menaces, soit à ne pas accepter la mission ou à refuser de la poursuivre.
37. Lorsqu'un membre ou un cabinet identifie une menace pour l'indépendance qui n'est pas manifestement négligeable, et que le membre ou le cabinet décide de mettre en place des sauvegardes appropriées et d'accepter la mission de certification ou de la poursuivre, cette décision devrait être consignée en dossier conformément à la règle 204.5. La documentation en dossier devrait comprendre l'information suivante :
- a) la nature de la mission;
 - b) la menace en question;
 - c) la ou les sauvegardes qui ont été déterminées et mises en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable;
 - d) la façon dont, selon le jugement professionnel du membre ou du cabinet, les sauvegardes permettent d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable.
38. Dans l'ensemble de la présente interprétation du Conseil, il est question de menaces qui sont «graves» et de menaces «manifestement négligeables». Des éléments qualitatifs aussi bien que quantitatifs devraient être pris en compte pour apprécier la gravité de toute situation donnée. Une situation ne devrait être considérée comme manifestement négligeable que si elle est à la fois anodine et sans conséquence.

MENACES POUR L'INDÉPENDANCE

39. L'indépendance peut être compromise par des menaces ou risques divers : intérêt personnel, autocontrôle, représentation, familiarité, intimidation. La seule existence de menaces ne signifie pas en soi que la réalisation d'une mission éventuelle est exclue. La mise en œuvre ou la poursuite d'une mission est exclue uniquement lorsqu'il n'existe aucune sauvegarde qui permettrait d'éliminer les menaces ou de les ramener à un niveau acceptable, ou lorsque la règle 204.4 prévoit une interdiction expresse.
40. Il y a un **risque lié à l'intérêt personnel** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission pourrait tirer avantage, soit d'intérêts financiers dans un client de services de certification, soit d'une autre situation pouvant le placer en conflit d'intérêts avec ce

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

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

41. Il y a un **risque d'autocontrôle** lorsqu'il faut apprécier un produit ou un jugement découlant d'une précédente mission afin d'arriver à une conclusion sur la mission de certification en cause, ou lorsqu'un membre de l'équipe de mission a déjà été un dirigeant ou un administrateur du client, ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification.

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

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

42. Il y a un **risque lié à la représentation** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission défend ou peut sembler défendre une position ou une opinion d'un client de services de certification au point où cela pourrait porter atteinte ou être perçu comme portant atteinte à son objectivité. Ce serait le cas si le cabinet ou un membre de l'équipe de mission devait subordonner son jugement à celui du client. Par exemple, il peut y avoir une menace de ce type si le cabinet ou un membre de l'équipe de mission :

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

43. Il y a un **risque de familiarité** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission, en raison de ses relations étroites avec un client de services de certification ou avec ses administrateurs, dirigeants ou employés, devient trop complaisant à l'égard des intérêts du client. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :

- a) un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification;
 - b) un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
 - c) un ancien associé du cabinet est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
 - d) une association de longue date entre un des membres principaux de l'équipe de mission et le client de services de certification;
 - e) l'acceptation de cadeaux ou de l'hospitalité offerts par le client de services de certification ou ses administrateurs, dirigeants ou employés, à moins que la valeur en soit manifestement négligeable.
44. Il y a un **risque d'intimidation** lorsqu'un membre de l'équipe de mission pourrait être dissuadé d'agir en toute objectivité et de faire preuve d'esprit critique en raison de menaces, réelles ou perçues, émanant des administrateurs, des dirigeants ou des employés d'un client de services de certification. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :
- a) une menace de remplacement à la suite d'un désaccord au sujet de l'application d'un principe comptable;
 - b) des pressions visant à diminuer abusivement l'étendue des travaux effectués afin de réduire ou de limiter les honoraires.

SAUVEGARDES

45. Il incombe en tout temps aux membres et aux cabinets de se conformer aux règles 204.1 à 204.7 en prenant en considération le contexte dans lequel ils exercent, les menaces pour l'indépendance, et les sauvegardes pouvant être mises en place pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Les sauvegardes se répartissent en trois grandes catégories :
- a) les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires;
 - b) les sauvegardes mises en place par le client de services de certification;
 - c) les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet.
46. Les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires consistent notamment dans les suivantes :
- a) les exigences fixées pour l'accès à la profession en matière d'études, de formation et d'expérience pratique;
 - b) les programmes de formation continue;
 - c) les normes professionnelles;
 - d) l'inspection professionnelle par une autorité externe;
 - e) une procédure disciplinaire;
 - f) les services de conseil en pratique professionnelle à l'intention des membres;
 - g) la participation de membres du public à la surveillance et à la gouvernance de la profession;
 - h) la législation régissant les règles d'indépendance du cabinet et de ses membres.

47. Les sauvegardes mises en place par le client de services de certification peuvent comprendre les suivantes :
- a) le client confie les décisions de gestion à des employés compétents en la matière;
 - b) des politiques et procédures consacrent l'engagement du client à l'égard d'une information financière fidèle;
 - c) des procédures internes garantissent l'objectivité du choix des professionnels à qui sont confiées des missions autres que de certification;
 - d) un comité d'audit assure une surveillance et des communications appropriées en ce qui concerne les services fournis par le cabinet.

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

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

49. *Intentionnellement laissé en blanc.*

50. Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet peuvent concerner l'ensemble du cabinet, comme c'est le cas des sauvegardes suivantes :
- a) leadership pris par le cabinet pour faire ressortir l'importance de l'indépendance et le fait qu'on attend des membres des équipes de mission qu'ils agissent d'une manière conforme à l'intérêt public;
 - b) politiques et procédures visant à mettre en œuvre et à surveiller le contrôle qualité des missions de certification;
 - c) politiques écrites relatives à l'indépendance : identification des menaces pour l'indépendance, appréciation de leur gravité, détermination et mise en place des sauvegardes propres à éliminer ou à ramener à un niveau acceptable les menaces qui ne sont pas manifestement négligeables;
 - d) politiques et procédures internes — et notamment, déclaration annuelle des membres du cabinet — permettant de contrôler le respect des politiques et procédures du cabinet en matière d'indépendance;
 - e) politiques et procédures permettant d'identifier les intérêts ou les relations entre le cabinet ou les membres de l'équipe de mission et les clients de services de certification;
 - f) politiques et procédures permettant de surveiller et de gérer la dépendance du cabinet à l'égard des honoraires reçus d'un même client de services de certification;
 - g) mesures de la performance interne n'exerçant pas une pression excessive sur les associés pour qu'ils génèrent des honoraires liés à la prestation de services autres que de certification à leurs clients de services de certification et ne mettant pas démesurément l'accent sur les heures budgétées;

- h) recours à des associés et à des équipes différents, appartenant à des lignes hiérarchiques distinctes, pour la prestation de services autres que de certification à un client de services de certification;
- i) politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission d'influer sur l'issue de la mission de certification;
- j) communication en temps opportun des politiques et procédures du cabinet, et des modifications qui y sont apportées, à tous les membres du cabinet, avec la formation et la sensibilisation nécessaires à cet égard;
- k) attribution à un membre de la haute direction du cabinet de la responsabilité de s'assurer du bon fonctionnement du système de sauvegardes;
- l) existence de moyens pour indiquer à tous les membres du cabinet quels sont les clients et entités liées à l'égard desquels ils devraient être indépendants;
- m) mécanisme disciplinaire interne visant à promouvoir l'observation des politiques et procédures du cabinet;
- n) politiques et procédures autorisant les membres du cabinet à communiquer, sans crainte de représailles, aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de les concerner.

51. Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet peuvent aussi concerner une mission en particulier, comme c'est le cas des sauvegardes suivantes :

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

Praticiens exerçant auprès de petits clients ou de clients dirigés par leur propriétaire

52. La taille et la structure du cabinet ainsi que la nature du client de services de certification et de la mission auront une incidence sur le type et la gravité des menaces pour l'indépendance et, en conséquence, sur les types de sauvegardes propres à éliminer ces menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Par exemple, il est entendu que les

professionnels exerçant à titre individuel ou les petits cabinets, ou encore les petits clients comme les entités dirigées par leur propriétaire, ne pourront mettre en place toutes les sauvegardes indiquées aux paragraphes 47 à 51. Les petits clients comptent souvent sur les membres pour leur fournir une vaste gamme de services de comptabilité et d'affaires. La prestation de tels services ne portera pas atteinte à l'indépendance pourvu que ces services ne soient pas expressément interdits aux termes de la règle 204.4 et que des sauvegardes soient mises en place pour ramener toute menace à un niveau acceptable. Dans de nombreux cas, le fait d'expliquer le résultat du service et d'obtenir l'approbation et l'acceptation du client à l'égard du résultat de ce service constituera une sauvegarde appropriée pour les petites entités. De même, ces clients entretiennent souvent une relation de longue date avec un professionnel exerçant à titre individuel ou un associé d'un cabinet. Ce type de relation ne portera pas atteinte à l'indépendance pourvu que des sauvegardes soient mises en place pour ramener le risque de familiarité à un niveau acceptable. Dans la plupart des cas, une inspection professionnelle périodique par une autorité externe et, s'il y a lieu, une consultation, ramèneront toute menace pour l'indépendance à un niveau acceptable.

PÉRIODE VISÉE PAR LA MISSION

53. Le cabinet et les membres de l'équipe de mission doivent être indépendants du client de services de certification pendant la période visée par la mission de certification. Cette période débute à la première de deux dates, soit la date à laquelle le membre ou le cabinet signe la lettre de mission, ou la date à laquelle il commence les procédures relatives à la mission, et se termine lors de la délivrance du rapport de certification, sauf si la mission a un caractère récurrent. Si l'on s'attend à ce que la mission soit récurrente, la période visée par la mission se termine soit lors de la notification par l'une ou l'autre des parties de la fin de la relation professionnelle, soit lors de la délivrance du dernier rapport de certification, si celle-ci est postérieure à la notification. Dans le cas d'une mission d'audit réalisée pour un émetteur assujéti ou une entité cotée, la période visée par la mission se termine lorsque le client de services d'audit ou le cabinet avise la commission des valeurs mobilières compétente que le client n'est plus un client de services d'audit du cabinet.
54. Dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen, l'indépendance est également requise durant la période couverte par les états financiers sur lesquels porte le rapport du membre ou du cabinet. Lorsqu'une entité devient un client de services d'audit ou d'examen pendant ou après la période couverte par les états financiers sur lesquels portera le rapport du membre ou du cabinet, le membre ou le cabinet devrait se demander si des menaces pour l'indépendance risquent d'être créées du fait de l'existence de relations financières ou d'affaires avec le client pendant ou après la période couverte par les états financiers, mais avant l'acceptation de la mission.

De même, dans le cas d'une mission de certification autre que d'audit ou d'examen, le membre ou le cabinet devrait se demander si des relations financières ou d'affaires risquent de créer des menaces pour l'indépendance.
55. Si un service autre que de certification a été fourni à un client de services d'audit ou d'examen pendant ou après la période couverte par les états financiers mais avant la période visée par la mission d'audit ou d'examen et qu'aux termes des paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4, la prestation de ce service aurait empêché le membre ou le cabinet de réaliser une mission d'audit ou une mission d'examen pour le client, les

dispositions du paragraphe 35) de la règle 204.4 s'appliquent. Selon l'alinéa 35) a) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet doit :

- a) s'entretenir de l'incidence, sur l'indépendance, de la prestation du service autre que de certification avec le comité d'audit,
 - b) demander au client d'examiner les résultats du service autre que de certification et d'en assumer la responsabilité, et
 - c) empêcher le personnel qui a fourni le service autre que de certification de participer à la mission d'audit ou d'examen,
- de sorte que toute menace créée par la prestation du service autre que de certification soit ramenée à un niveau acceptable.

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

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

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

- 55A. Les membres et les cabinets sont également tenus, selon l'alinéa d) de la règle 204.5, de consigner en dossier :
- a) la description du service autre que de certification fourni antérieurement;
 - b) les conclusions des entretiens avec le comité d'audit;
 - c) les mesures supplémentaires prises pour répondre à la menace créée par la prestation du service autre que de certification fourni antérieurement;
 - d) les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

ÉMETTEURS ASSUJETTIS ET ENTITÉS COTÉES

56. L'alinéa 35) b) de la règle 204.4 traite du cas dans lequel un service autre que de certification a été fourni à un client de services d'audit avant que celui-ci devienne un émetteur assujéti ou une entité cotée, et qu'aux termes des paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4, la prestation de ce service aurait empêché le membre ou le cabinet de réaliser une mission d'audit pour un émetteur assujéti ou une entité cotée. L'alinéa 35) b) de la règle 204.4 exige que le membre ou le cabinet :
- a) s'entretienne de l'incidence, sur l'indépendance, de la prestation du service autre que de certification avec le comité d'audit,

- b) demande au client d'examiner les résultats du service autre que de certification fourni antérieurement et d'en assumer la responsabilité,
 - c) empêche le personnel qui a fourni le service autre que de certification de participer à la mission d'audit,
- de sorte que toute menace créée par la prestation du service autre que de certification fourni antérieurement soit ramenée à un niveau acceptable.
- 56A. Les membres et les cabinets sont également tenus, selon l'alinéa e) de la règle 204.5, de consigner en dossier :
- a) la description du service autre que de certification fourni antérieurement;
 - b) les conclusions des entretiens avec le comité d'audit;
 - c) les mesures supplémentaires prises pour répondre à la menace créée par la prestation du service autre que de certification fourni antérieurement;
 - d) les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.
57. Aux fins de la règle 204.4, une entité est un émetteur assujéti lorsque, au Canada, elle est définie comme un émetteur assujéti aux termes de la législation provinciale ou territoriale applicable en matière de valeurs mobilières et que sa capitalisation boursière ou son actif total excède 10 000 000 \$. Au cours d'une période durant laquelle l'entité lance un appel public à l'épargne, la capitalisation boursière est mesurée en fonction du cours de clôture le jour de l'appel public à l'épargne et l'actif total s'entend du montant de l'actif total présenté dans les plus récents états financiers préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, qui figurent dans le document de placement. Une entité est une entité cotée lorsqu'elle a des actions, des titres de créance ou d'autres titres qui sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un organisme équivalent, ou qui y sont négociés, que ce soit au Canada ou ailleurs et que sa capitalisation boursière ou son actif total excède 10 000 000 \$. Au cours d'une période durant laquelle l'entité lance un appel public à l'épargne, la capitalisation boursière est mesurée en fonction du cours de clôture le jour de l'appel public à l'épargne et l'actif total s'entend du montant de l'actif total présenté dans les plus récents états financiers préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, qui figurent dans le document de placement..
58. Lorsqu'une entité devient un émetteur assujéti ou une entité cotée par suite d'un appel public à l'épargne, l'auditeur de cette entité est tenu, dès lors et jusqu'à ce qu'elle cesse d'être un émetteur assujéti ou une entité cotée, de se conformer aux interdictions particulières prévues à la règle 204.4 qui se rapportent à l'audit d'un émetteur assujéti ou d'une entité cotée. Par exemple, des services de tenue de comptes ne peuvent être fournis après la date d'un premier appel public à l'épargne, sauf en situation d'urgence. La prestation de services de tenue de comptes à l'entité avant cette date ne porte pas atteinte à l'indépendance du cabinet si ces services ne sont pas interdits par le paragraphe 23) de la règle 204.4 et que le cabinet s'est conformé aux dispositions de l'alinéa 35) b) de la règle 204.4.

APPLICATION DU CADRE GÉNÉRAL

59. Les exemples suivants décrivent l'application du cadre général à des circonstances et à des relations spécifiques susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Ces exemples décrivent les menaces possibles ainsi que les sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Ils ne prétendent aucunement à l'exhaustivité. Dans la pratique, lorsqu'ils ont une obligation d'indépendance, les

membres et les cabinets devraient apprécier les incidences de toutes les circonstances et relations et, au besoin, celles qui concernent les autres entités du réseau, pour déterminer s'il existe des menaces pour l'indépendance qui ne sont pas manifestement négligeables et, le cas échéant, s'il est possible de mettre en place des sauvegardes pour répondre à ces menaces de façon satisfaisante. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener une ou des menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes, les seules mesures possibles consistent soit à éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, soit à refuser la mission de certification ou à refuser de la poursuivre.

A. INTÉRÊTS FINANCIERS

60. La détention d'intérêts financiers dans un client de services de certification peut créer un risque lié à l'intérêt personnel. Pour apprécier la gravité de la menace ainsi que les sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable, il faut examiner la nature des intérêts financiers. Cela suppose notamment qu'on évalue le rôle de la personne qui détient les intérêts financiers, le caractère significatif de ces intérêts et leur caractère direct ou indirect.
61. Des intérêts financiers peuvent être détenus au moyen d'un intermédiaire, comme un véhicule de placement collectif, une succession ou une fiducie. La détermination du caractère direct ou indirect de ces intérêts financiers dépendra de la question de savoir si le propriétaire bénéficiaire exerce un contrôle sur le véhicule de placement ou s'il a la capacité d'influencer les décisions de placement de celui-ci. Si un tel contrôle ou une telle capacité existe, les intérêts financiers sont des intérêts financiers directs. À l'inverse, en l'absence d'un tel contrôle ou d'une telle capacité, les intérêts financiers sont des intérêts financiers indirects.
62. Pour l'application des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4 à un client de services de certification, d'audit ou d'examen, la mention d'un client de services de certification, d'audit ou d'examen, d'un client ou d'une entité comprend les entités liées, tel que ce terme est défini, du client de services de certification, d'audit ou d'examen, du client ou de l'entité, suivant le cas.

Clients de services de certification

63. Le paragraphe 1) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le stagiaire qui fait partie de l'équipe de mission s'occupant d'un client de services de certification, y compris un client de services d'audit ou d'examen, et les membres de sa famille immédiate ne peuvent détenir d'intérêts financiers directs ou d'intérêts financiers indirects significatifs dans le client de services de certification.
64. Un observateur raisonnable ne fait pas de différence entre le membre qui détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs à titre de fiduciaire et quelqu'un qui détient des intérêts en propriété réelle. Par conséquent, le paragraphe 1) de la règle 204.4 s'applique aux membres, aux stagiaires et aux membres de leur famille immédiate qui détiennent des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs en qualité de fiduciaire.
65. Lorsqu'un membre de l'équipe de mission ou un membre de sa famille immédiate acquiert, par exemple à titre de cadeau ou de legs, des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services de certification, ou

dans une entité liée, il y aurait lieu de prendre l'une ou l'autre des mesures suivantes pour se conformer au paragraphe 1) de la règle 204.4 :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

70. En cas de manquement involontaire aux dispositions des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4, le cabinet devrait se demander s'il y a lieu de mettre en place des sauvegardes et, le cas échéant, lesquelles. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

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

Il convient de rappeler aux membres que la règle 204.6 exige que tout membre qui a des intérêts interdits par la règle 204 en avise par écrit un associé désigné du cabinet. Les manquements involontaires sont également abordés au paragraphe 35 de la présente interprétation du Conseil.

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

71. L'alinéa 2) a) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet ne peut détenir d'intérêts financiers directs ou d'intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services de certification qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, ou dans une entité liée.
72. Lorsqu'un rapport de certification est délivré à un client de services de certification qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen et que le rapport est destiné uniquement à des utilisateurs déterminés, comme il est envisagé dans le *Manuel de l'ICCA – Certification*, les membres sont priés de se reporter au paragraphe 28 de la présente interprétation du Conseil.

Clients de services d'audit ou d'examen

73. L'alinéa 2) b) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans l'entité ou une entité liée.
74. Le paragraphe 3) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le régime de pension ou un autre régime de retraite du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans l'entité ou une entité liée.
75. Le paragraphe 4) de la règle 204.4 prévoit qu'un associé d'un cabinet qui détient ou, sauf dans les circonstances précisées, dont un membre de la famille immédiate détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services d'audit ou d'examen ou une entité liée à un client du cabinet ne peut exercer ses activités dans le bureau auquel appartient l'associé responsable de mission pour le client.
76. Le bureau où l'associé responsable de mission exerce ses activités aux fins d'une mission d'audit ou d'examen n'est pas nécessairement celui auquel il appartient normalement. Par conséquent, aux fins du paragraphe 4) de la règle 204.4 et de la présente interprétation du Conseil, lorsque l'associé responsable de mission appartient à un bureau différent de celui auquel appartiennent d'autres membres de l'équipe de mission, il faut faire appel au jugement professionnel pour déterminer dans quel bureau l'associé exerce ses activités aux fins de la mission d'audit ou d'examen en question.
77. Le paragraphe 5) de la règle 204.4 prévoit qu'un associé ou un employé gestionnaire d'un cabinet qui détient ou, sauf dans les circonstances précisées, dont un membre de la famille immédiate détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers

indirects significatifs dans un client de services d'audit ou d'examen ou une entité liée à un client du cabinet ne peut fournir au client un service autre que de certification, à moins que ce service soit manifestement négligeable.

78. La détention d'intérêts financiers dans un client de services d'audit ou d'examen, ou dans une entité liée, par un membre de la famille immédiate :
- soit d'un associé appartenant au bureau où l'associé responsable de mission exerce ses activités aux fins de la mission d'audit ou d'examen,
 - soit d'un membre du cabinet qui fournit au client un service autre que de certification, ne crée pas une menace inacceptable pour l'indépendance, à la condition que le membre de la famille immédiate ait acquis les intérêts financiers dans le cadre de son emploi (par exemple, droits à pension ou options sur actions), qu'il n'ait pas le droit de s'en départir ou, dans le cas d'une option sur actions, de l'exercer et que, au besoin, des sauvegardes soient mises en place pour ramener à un niveau acceptable toute menace pour l'indépendance.
79. Il peut y avoir un risque lié à l'intérêt personnel lorsque le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre de l'équipe de mission détient des intérêts financiers dans une entité donnée et qu'un client de services d'audit ou d'examen, un administrateur ou un dirigeant du client, ou un propriétaire détenant une participation de contrôle dans le client, a également des intérêts financiers dans l'entité en question. Il n'y a pas atteinte à l'indépendance par rapport au client de services d'audit ou d'examen si les intérêts financiers respectifs, d'une part du cabinet, du cabinet membre du réseau ou du membre de l'équipe de mission, et d'autre part du client ou de l'administrateur, du dirigeant ou du propriétaire détenteur d'une participation de contrôle, ne sont pas significatifs et si le client n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité.
80. Le paragraphe 6) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit ou d'examen pour un client lorsque le cabinet ou un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers dans une autre entité et que le membre ou le cabinet sait que le client ou un administrateur ou dirigeant du client, ou encore un propriétaire détenant une participation de contrôle dans celui-ci, détient des intérêts financiers dans l'autre entité, à moins que les intérêts financiers respectifs en cause ne soient pas significatifs et que le client ne soit pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre entité. De plus, le membre ou le stagiaire ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services d'audit ou d'examen lorsqu'il détient ou qu'un membre de sa famille immédiate détient des intérêts financiers dans une autre entité et qu'il sait que le client ou un administrateur ou dirigeant du client, ou encore un propriétaire détenant une participation de contrôle dans celui-ci, détient également des intérêts financiers dans l'entité, à moins que les intérêts financiers respectifs en cause ne soient pas significatifs et que le client ne soit pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité.
81. *Intentionnellement laissé en blanc.*
82. *Intentionnellement laissé en blanc.*

B. PRÊTS ET GARANTIES

83. Le paragraphe 10) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet ne peut obtenir de prêt ou de garantie d'emprunt d'un client de services de certification, sauf lorsque le client est une

banque ou un établissement financier similaire et que le prêt ou la garantie n'est pas significatif pour le cabinet et le client, que le prêt ou la garantie a été accordé conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt est en règle. Cette règle prévoit également que le cabinet ne peut accorder de prêt à un client de services de certification qui n'est pas une banque ou un établissement financier similaire ni de garantie d'emprunt à un client de services de certification.

84. Le paragraphe 11) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet ne peut accepter de prêt ou de garantie d'emprunt d'un dirigeant ou d'un administrateur d'un client de services de certification ou d'un actionnaire du client qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client, à moins que l'actionnaire soit une banque ou un établissement financier similaire, et que le prêt ou la garantie ait été accordé conformément à des conditions commerciales normales. De plus, le cabinet ne peut pas accorder de prêt ou de garantie d'emprunt à une telle partie.
85. Le paragraphe 12) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le stagiaire ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification du cabinet si :
 - a) le membre ou le stagiaire accepte un prêt ou une garantie d'emprunt du client, sauf lorsqu'il s'agit d'une banque ou d'un établissement financier similaire, et que le prêt ou la garantie a été consenti conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt est en règle;
 - b) le membre ou le stagiaire accepte un prêt ou une garantie d'emprunt d'un dirigeant ou d'un administrateur du client, ou d'un actionnaire du client qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client, à moins que l'actionnaire soit une banque ou un établissement financier similaire, et que le prêt ou la garantie ait été accordé conformément à des conditions commerciales normales;
 - c) le membre ou le stagiaire a consenti un prêt ou une garantie d'emprunt au client, sauf lorsqu'il s'agit d'une banque ou d'un établissement financier similaire, ou encore à un dirigeant ou à un administrateur du client ou à un actionnaire du client qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client.
86. Un prêt ou une garantie d'emprunt consenti par un client de services de certification qui est une banque ou un établissement financier similaire à un membre de l'équipe de mission ou à un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace pour l'indépendance pourvu que le prêt ou la garantie ait été consenti conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt soit en règle. Les prêts hypothécaires résidentiels, les découverts bancaires, les prêts auto et les soldes de cartes de crédit constituent des exemples de ce type de prêts.
87. De même, les comptes de dépôt ou de courtage d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification qui est une banque, un courtier ou un établissement financier similaire ne créent pas de menace pour l'indépendance lorsque le compte de dépôt ou de courtage est détenu conformément à des conditions commerciales normales.
88. Les paragraphes 10) et 11) de la règle 204.4 concernent les prêts et garanties liant un cabinet et un client de services de certification. Dans le cas d'un client de services de certification qui est un client de services d'audit ou d'examen, les dispositions des paragraphes 10) et 11) de la règle 204.4 s'appliquent aussi aux autres entités du réseau.

Dans tous les cas, les dispositions des paragraphes 10), 11) et 12) de la règle 204.4 doivent être interprétées comme s'appliquant également aux entités liées au client.

C. RELATIONS D'AFFAIRES ÉTROITES

89. L'existence de relations d'affaires étroites entre le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre de l'équipe de mission et le client de services de certification ou sa direction, qui comportent des intérêts financiers ou commerciaux communs, peut créer un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation. Les membres et les cabinets devraient également se demander si des relations d'affaires étroites avec une entité liée ou sa direction peuvent créer de tels risques. Voici des exemples de telles relations :
- a) détention d'intérêts financiers significatifs dans une coentreprise avec le client, avec un propriétaire détenteur d'une participation de contrôle, un administrateur ou un dirigeant du client, ou avec une autre personne exerçant des fonctions de haute direction pour le client;
 - b) existence d'une entente visant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client, et à commercialiser l'ensemble avec mention du nom des deux parties;
 - c) existence d'une entente suivant laquelle le cabinet ou le client s'occupe de la distribution ou de la commercialisation des produits ou services de l'autre partie.

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

90. Le paragraphe 13) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut entretenir de relations d'affaires étroites avec un client de services d'audit ou d'examen ou avec la direction de celui-ci, à moins que ces relations se limitent à des intérêts financiers qui ne sont pas significatifs et qu'elles soient manifestement négligeables pour le cabinet ou le cabinet membre du réseau, et pour le client ou sa direction. Dans le cas d'un client de services de certification qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, le cabinet ne peut entretenir de relations d'affaires étroites avec le client ou avec la direction de celui-ci, à moins que ces relations se limitent à des intérêts financiers qui ne sont pas significatifs et qu'elles soient manifestement négligeables pour le cabinet et pour le client ou sa direction, suivant le cas.
91. Le paragraphe 13) de la règle 204.4 prévoit également que le membre ou le stagiaire qui entretient, ou dont un membre de la famille immédiate entretient, des relations d'affaires étroites avec un client de services de certification (qu'il s'agisse, notamment, d'un client de services d'audit ou d'examen) ou avec la direction de celui-ci ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à ce client, à moins que ces relations se limitent à des intérêts financiers qui ne sont pas significatifs et qu'elles soient manifestement négligeables pour le membre ou le stagiaire, et pour le client ou sa direction.
92. Dans le cas d'un client de services d'audit ou d'examen, l'existence de relations d'affaires comportant des intérêts détenus par le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre de l'équipe de mission, ou encore un membre de la famille immédiate de ce dernier, dans une entité à peu d'actionnaires dans laquelle le client ou un administrateur ou dirigeant, ou groupe d'administrateurs ou de dirigeants du client,

détient lui aussi des intérêts, ne crée pas une menace pour l'indépendance si les conditions suivantes sont réunies :

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

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

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

D. RELATIONS FAMILIALES ET RELATIONS PERSONNELLES

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

94A. Une personne exerce un rôle comptable lorsqu'elle est en mesure d'exercer ou exerce une influence plus que minimale soit sur le contenu des documents comptables du client qui sont liés aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, soit sur quiconque prépare ces états financiers.

94B. Une personne exerce un rôle de surveillance de l'information financière lorsqu'elle est en mesure d'exercer ou exerce une influence soit sur le contenu des états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, soit sur quiconque prépare de tels documents comptables ou états financiers.

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

Lorsque les états financiers du client de services d'audit ou d'examen sont consolidés, le rôle de surveillance de l'information financière peut s'étendre, au-delà du client, à ses filiales et entités détenues. Pour déterminer si une personne exerce un rôle de surveillance de l'information financière pour le client de services d'audit ou d'examen, il y a lieu d'examiner le poste occupé par cette personne, la mesure dans laquelle celle-ci participe au processus d'information financière du client et l'incidence du rôle de cette personne sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

95. Le paragraphe 14) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le stagiaire ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification lorsqu'un membre de sa famille immédiate est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission, ou a été dans l'une de ces situations pendant une période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission.
96. Lorsqu'un membre de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification, ou est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, cela peut créer une menace pour l'indépendance. La gravité de la menace dépendra de divers éléments, dont les suivants :
- le poste que ce membre de la famille proche occupe;
 - le rôle que joue la personne concernée au sein de l'équipe de mission.
- La gravité de la menace doit être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y a lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- exclure la personne concernée de l'équipe de mission;
 - dans la mesure du possible, réorganiser les responsabilités de l'équipe de mission de sorte que la personne concernée ne s'occupe pas de questions qui relèvent de la responsabilité du membre de sa famille proche;
 - établir des politiques et procédures autorisant les employés à communiquer, sans crainte de représailles, aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de les concerner.
97. Il peut y avoir un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation lorsque :
- a) un dirigeant ou un administrateur, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, autre qu'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission, entretient des relations étroites avec un membre de l'équipe de mission;
 - b) un administrateur, un dirigeant ou un employé qui exerce un rôle de surveillance de l'information financière auprès d'un client de services d'audit ou d'examen, autre qu'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission, entretient des relations étroites avec un membre de l'équipe de mission.

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

98. Il y aurait lieu de se demander s'il n'existe pas un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation en raison de relations familiales ou personnelles entre un membre du cabinet qui ne fait pas partie de l'équipe de mission et :
- a) un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
 - b) un administrateur ou un dirigeant du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque exerce un rôle de surveillance de l'information financière liée aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

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

99. Un manquement involontaire aux dispositions du paragraphe 14) ou 15) de la règle 204.4 à l'égard des relations familiales et des relations personnelles ne porte pas atteinte à l'indépendance du membre du cabinet ni à celle du cabinet si les conditions suivantes sont réunies :
- le cabinet a établi des politiques et des procédures obligeant tous les membres du cabinet à signaler rapidement au cabinet tout manquement résultant de changements ayant trait à l'emploi des membres de leur famille immédiate ou de leur famille proche, ou aux autres relations personnelles qui créent une menace pour l'indépendance;
 - les responsabilités au sein de l'équipe de mission sont réorganisées de sorte que le membre de l'équipe de mission ne s'occupe pas de questions qui relèvent de la responsabilité de la personne avec laquelle il est parent ou avec laquelle il entretient des relations personnelles, ou encore, si cela est impossible, le cabinet exclut rapidement de l'équipe de mission le membre concerné;
 - la revue des travaux effectués par le membre de l'équipe de mission concerné fait l'objet d'une attention particulière.

100. En cas de manquement involontaire aux dispositions du paragraphe 14) ou 15) de la règle 204.4 à l'égard des relations familiales et des relations personnelles, le cabinet devrait se demander s'il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes et, le cas échéant, lesquelles. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués par le membre de l'équipe de mission;

- exclure le membre de l'équipe de mission concerné de toute prise de décision de fond ayant trait à la mission de certification.

Il y a lieu de rappeler qu'aux termes de la règle 204.6, tout membre qui entretient des relations ou a des intérêts interdits par cette règle doit en aviser par écrit un associé désigné du cabinet. Les manquements involontaires sont également abordés au paragraphe 35 de la présente interprétation du Conseil.

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

101. Le paragraphe 15) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le stagiaire ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'un membre de sa famille proche ou immédiate exerce un rôle comptable ou un rôle de surveillance de l'information financière, ou a été dans cette situation pendant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit devant être réalisé par le membre ou le cabinet, ou la période visée par la mission.

E. EMPLOI AUPRÈS D'UN CLIENT DE SERVICES DE CERTIFICATION

Dispositions générales

102. L'indépendance du cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission peut être menacée si un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, a déjà été membre de l'équipe de mission ou associé du cabinet. Une telle situation peut créer un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation, en particulier lorsqu'il subsiste un lien important entre la personne en question et son ancien cabinet.
103. La gravité d'une telle menace dépendra des éléments suivants :
- le poste occupé par la personne en question chez le client et si ce poste lui permet d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission ou les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet;
 - la mesure dans laquelle la personne en question sera associée à l'équipe de mission;
 - le temps écoulé depuis que la personne en question a fait partie de l'équipe de mission ou du cabinet;
 - le poste qu'occupait la personne en question au sein de l'équipe de mission ou du cabinet.

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

- modifier le plan de la mission de certification;
- confier la mission de certification subséquente à une équipe de mission ayant suffisamment d'ancienneté et d'expérience par rapport à la personne qui est devenue un employé du client de services de certification;

- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- effectuer un contrôle qualité supplémentaire de la mission de certification réalisée par le cabinet.

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

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

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

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

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

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

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

105. Malgré les indications générales fournies aux paragraphes 102 à 104 de la présente interprétation du Conseil, l'alinéa 16) a) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'une personne ayant participé à des activités d'audit dans le cadre d'un audit des états financiers du client est un dirigeant ou un administrateur du client ou d'une entité liée, ou y exerce un rôle de surveillance de l'information financière, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la date du dépôt des états financiers du client auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent.

106. L'alinéa 16) b) de la règle 204.4 prévoit que, lorsqu'une personne ayant été chef de la direction du cabinet est un dirigeant ou un administrateur du client ou d'une entité liée, ou y exerce un rôle de surveillance de l'information financière, le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour ce client, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la dernière date à laquelle cette personne a occupé le poste de chef de la direction du cabinet. Le terme «chef de la direction» s'entend de la personne qui exerce les fonctions

et l'autorité normalement attribuées au chef de la direction, peu importe le titre du poste occupé par cette personne.

107. Aux fins de l'alinéa 16) a) de la règle 204.4, sauf en ce qui concerne un associé clé de la mission d'audit, les personnes suivantes ne sont pas considérées comme ayant participé à des activités d'audit dans le cadre d'un audit antérieur :
- a) toute personne qui est employée par l'émetteur assujetti ou l'entité cotée en raison d'une urgence ou d'une autre situation inhabituelle, pourvu que le comité d'audit de l'entité ait déterminé que le fait d'employer cette personne servait les intérêts des actionnaires;
 - b) toute personne qui a consacré au plus dix heures de services de certification dans le cadre de l'audit antérieur;
 - c) toute personne qui a recommandé la rémunération de l'associé responsable de mission ou qui a encadré cet associé ou exercé directement sur lui une surveillance ou un autre type de contrôle en ce qui a trait à l'exécution de l'audit antérieur, y compris les personnes qui occupent les échelons compris entre le supérieur de l'associé responsable de mission et le chef de la direction du cabinet;
 - d) toute personne qui a assuré le contrôle de la qualité de la mission d'audit antérieure.
108. Il peut arriver qu'une personne se soit conformée en tous points aux alinéas 16) a) et b) de la règle 204.4 et qu'après avoir accepté une offre d'emploi auprès d'une entité, cette entité ait fusionné avec une autre entité ou ait été acquise par une autre entité et que, de ce fait, la personne se soit trouvée à exercer un rôle de surveillance de l'information financière auprès de l'entité issue de la fusion dont les comptes sont audités par le cabinet dont la personne était auparavant un employé ou un associé. Dans ces circonstances, à moins que l'offre d'emploi ait été acceptée en prévision de la fusion ou de l'acquisition, la personne ou l'entité ne pouvait se douter que la décision d'emploi pourrait créer une menace pour l'indépendance. En pareil cas, la sauvegarde qui consiste à informer le comité d'audit devrait être mise en place.
109. Aux fins de l'alinéa 16) a) de la règle 204.4, les procédures d'audit sont réputées avoir été appliquées pour la période visée par la mission d'audit à compter du jour suivant le dépôt des états financiers de la période antérieure auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent.

F. EXERCICE RÉCENT DE FONCTIONS AUPRÈS D'UN CLIENT DE SERVICES DE CERTIFICATION

110. Il peut exister un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle ou un risque de familiarité lorsqu'un ancien dirigeant ou administrateur d'un client de services de certification ou d'une entité liée, ou une personne y ayant exercé un rôle de surveillance de l'information financière, devient membre de l'équipe de mission affectée à ce client de services de certification.
111. L'alinéa 17) a) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le stagiaire ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification lorsqu'il a été un dirigeant ou un administrateur de ce client, ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission pendant la période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission.

- 111A. Si, avant la période visée par le rapport de certification, un membre de l'équipe de mission a été un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, il peut exister un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle ou un risque de familiarité. Par exemple, une telle menace existera si une décision prise ou des travaux effectués par cette personne pendant la période antérieure, alors qu'elle était employée chez le client, doivent faire l'objet d'une appréciation dans le cadre de la mission de certification pour la période en cours.

La gravité de la menace dépendra d'éléments comme les suivants :

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

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

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

112. L'alinéa 17) b) de la règle 204.4 prévoit que, sauf dans les circonstances précisées, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, ou la période visée par la mission, le membre ou le cabinet a prêté un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau à l'entité ou à une entité liée.

G. EXERCICE DE FONCTIONS DE DIRIGEANT OU D'ADMINISTRATEUR AUPRÈS D'UN CLIENT DE SERVICES DE CERTIFICATION

113. L'alinéa 18) a) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou l'employé d'un cabinet ne peut exercer de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification ou d'une entité liée. Dans le cas d'un client de services d'audit ou d'examen qui n'est pas un émetteur assujéti ou une entité cotée, cette interdiction s'applique également aux membres et aux employés des autres entités du réseau, conformément à l'alinéa 18) b) de la règle 204.4. Toutefois, l'associé ou l'employé du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau peut exercer des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services de certification qui n'est pas un émetteur assujéti ou une entité cotée lorsque les lois applicables, le code de déontologie ou la pratique le permettent et que les tâches et fonctions assumées sont exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle. Dans le cas d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée, le paragraphe 19) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou l'employé d'un cabinet ou d'un cabinet membre du réseau ne peut pas exercer des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès du client qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée ou d'une entité liée. Dans ce dernier cas, l'exception relative à l'exercice de fonctions de secrétaire général ne s'applique pas, peu importe que les lois applicables, le

code de déontologie ou la pratique le permettent et que les tâches et fonctions assumées soient exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle.

Secrétaire général

114. Le poste de secrétaire général a un sens qui varie selon l'espace juridique. Les fonctions d'un secrétaire général peuvent aller des tâches administratives, telles que gérer le personnel et tenir les dossiers et registres de l'entreprise, à des tâches aussi diverses que faire en sorte que l'entreprise respecte les règlements ou fournir des conseils en matière de gouvernance. De façon générale, on considère qu'il s'agit d'une fonction étroitement associée à l'entité et qu'elle est susceptible de créer un risque d'autocontrôle et un risque lié à la représentation.
115. Si un associé ou un employé d'un cabinet exerce des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services de certification ou d'une entité liée, le risque d'autocontrôle et le risque lié à la représentation ainsi créés sont généralement si grands qu'aucune sauvegarde n'est susceptible de ramener ces menaces à un niveau acceptable. De même, si un associé ou un employé du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau exerce des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services d'audit ou d'examen qui n'est pas un émetteur assujéti ou une entité cotée, le risque d'autocontrôle et le risque lié à la représentation ainsi créés sont généralement si grands qu'aucune sauvegarde n'est susceptible de ramener ces menaces à un niveau acceptable. Cependant, lorsque l'exercice des fonctions de secrétaire général est expressément permis par les lois applicables, le code de déontologie ou la pratique, les tâches et fonctions assumées devraient être exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle comme, par exemple, la préparation des procès-verbaux et la tenue des déclarations prescrites.
116. Les services administratifs habituels accomplis dans le cadre des fonctions de secrétaire général, ou les fonctions consultatives assumées relativement aux questions administratives relevant d'un secrétaire général, ne sont habituellement pas perçus comme portant atteinte à l'indépendance, à la condition que la direction du client prenne toutes les décisions pertinentes.

H. ORGANISMES RELIGIEUX

117. Habituellement, aucune menace pour l'indépendance n'est créée parce qu'un membre de l'équipe de mission, ou un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche, appartient à un organisme religieux qui est un client de services de certification, à la condition que le membre de l'équipe de mission, ou le membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche :
- a) ne fasse pas partie de l'organe de gouvernance de l'organisme religieux;
 - b) n'ait pas le droit ou la responsabilité d'exercer une influence notable sur les conventions financières ou comptables de l'organisme religieux ou de l'un de ses affiliés.

I. *Intentionnellement laissé en blanc.*

118. *Intentionnellement laissé en blanc.*

J. ASSOCIATION DE LONGUE DATE ENTRE DES MEMBRES DE HAUT NIVEAU DU CABINET ET UN CLIENT DE SERVICES DE CERTIFICATION

119. L'affectation, sur une longue période, des mêmes membres de haut niveau à l'équipe de mission pour une mission de certification peut créer un risque de familiarité. La gravité de cette menace dépendra de divers éléments, dont les suivants :
- le temps passé par la personne concernée dans l'équipe de mission;
 - le rôle de cette personne au sein de l'équipe de mission;
 - la structure du cabinet;
 - la nature de la mission de certification, y compris la complexité des éléments faisant l'objet de la mission et le degré de jugement professionnel requis.
- La gravité de la menace doit être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y a lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- s'entretenir de la question avec le comité d'audit;
 - remplacer les membres de haut niveau de l'équipe de mission;
 - demander à un autre membre du cabinet qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission de revoir les travaux effectués par la personne concernée ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
 - soumettre le membre ou le cabinet à une inspection professionnelle effectuée par une autorité externe;
 - demander à un membre du cabinet qui ne faisait pas partie de l'équipe de mission d'effectuer un contrôle interne indépendant de la qualité des travaux de certification.

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

120. L'alinéa 20) a) de la règle 204.4 prévoit que le membre ne peut demeurer associé responsable de mission ou responsable du contrôle qualité de la mission dans le cadre de l'audit des états financiers d'un émetteur assujetti ou d'une entité cotée pendant plus de sept ans au total, ni participer par la suite à l'audit des états financiers de l'entité avant qu'une période supplémentaire de cinq ans se soit écoulée.
- 120A. L'alinéa 20) b) de la règle 204.4 prévoit que le membre, autre que l'associé responsable de mission ou que le responsable du contrôle qualité de la mission, ne peut demeurer associé clé de la mission d'audit dans le cadre de l'audit des états financiers d'un émetteur assujetti ou d'une entité cotée pendant plus de sept ans au total, ni participer par la suite à l'audit des états financiers de l'entité avant qu'une période supplémentaire de deux ans se soit écoulée.
- 120B. Dans le cas d'un émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif, les alinéas 20) a) et b) de la règle 204.4 étendent à l'audit des états financiers de tout autre émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif lié, tel que ce terme est défini, l'application des exigences et restrictions relatives à la rotation des associés énoncées précédemment.
121. Le paragraphe 20) de la règle 204.4 prévoit qu'un associé en audit qui a été associé responsable de mission, ou responsable du contrôle qualité de la mission ou autre associé clé de la mission d'audit pour la durée maximale autorisée, ne peut participer à l'audit avant l'expiration de certains délais prescrits. De ce fait, l'associé ne peut pas :

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

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

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

K. APPROBATION PRÉALABLE PAR LE COMITÉ D'AUDIT DE LA PRESTATION DE SERVICES À UN CLIENT DE SERVICES D'AUDIT QUI EST UN ÉMETTEUR ASSUJÉTI OU UNE ENTITÉ COTÉE

123. Le paragraphe 21) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut fournir de services à un émetteur assujéti ou à une entité cotée qui est un client de services d'audit ou à l'une de ses filiales que si le comité d'audit du client approuve ces services au préalable. Cette exigence s'applique à tous les services d'audit et services autres que d'audit. Aux fins du paragraphe 21) de la règle 204.4, constitue l'approbation des services d'audit le fait que le comité d'audit recommande au conseil d'administration de l'entité de choisir le cabinet en cause comme auditeur de l'entité. Sous réserve du paragraphe 125, tous les services autres que d'audit fournis à l'émetteur assujéti ou à l'entité cotée et à ses filiales doivent être expressément approuvés au préalable par le comité d'audit.
124. Le comité d'audit peut établir des politiques et procédures d'approbation préalable, mais ces politiques et procédures doivent être détaillées quant aux services particuliers visés et être conçues de façon à préserver l'indépendance du membre et du cabinet. Par exemple, un ou plusieurs membres du comité d'audit qui sont des administrateurs indépendants peuvent préalablement approuver les services à la condition que les décisions prises par les membres désignés du comité d'audit soient communiquées à l'ensemble du comité d'audit.
125. Malgré le paragraphe 21) de la règle 204.4, l'approbation préalable, par le comité d'audit, de services autres que de certification fournis à un client de services d'audit qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée ou à une filiale de ce client n'est pas obligatoire lorsque les services qui n'ont pas été préalablement approuvés :
- a) ne représentent pas plus de 5 % de la somme totale des honoraires versés par le client de services d'audit au membre, au cabinet et aux autres entités du réseau au cours de l'exercice durant lequel les services sont fournis;
 - b) n'étaient pas considérés comme des services autres que d'audit au moment de la mission;

- c) sont portés sans délai à la connaissance du comité d'audit et que le comité d'audit ou un ou plusieurs représentants désignés approuvent les services avant la réalisation de l'audit.
126. Aux fins du paragraphe 21) de la règle 204.4, les services d'audit comprennent tous les services fournis pour s'acquitter de responsabilités liées à la production d'une opinion sur les états financiers de l'émetteur assujéti ou de l'entité cotée. Par exemple, pour certaines missions d'audit, un associé en fiscalité peut être appelé à revoir la charge d'impôt du client. Étant donné qu'il s'agit d'une étape essentielle du processus d'audit, cette activité constitue un service d'audit. De même, des questions comptables complexes peuvent nécessiter une consultation auprès d'un associé technique du bureau national pour poser un jugement d'auditeur. Cette consultation, qui est une étape essentielle du processus d'audit, constituerait également un service d'audit et, à ce titre, serait considérée avoir été préalablement approuvée par le comité d'audit, que le cabinet établisse ou non une facture distincte pour ce service. Ces exemples se distinguent des cas où un client, qui envisage une opération proposée, demande au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau d'évaluer l'opération et où, après recherche et consultation, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau fournit une réponse au client et facture ces services. Ces services ne seraient pas considérés comme des services d'audit et ne seraient donc pas considérés avoir été préalablement approuvés dans le cadre des services d'audit.

L. PRESTATION DE SERVICES AUTRES QUE DE CERTIFICATION À UN CLIENT DE SERVICES DE CERTIFICATION

Dispositions générales

127. Les cabinets fournissent depuis longtemps à leurs clients toute une gamme de services autres que de certification correspondant à leurs compétences et à leur expertise. La prestation d'un service autre que de certification n'est pas visée par la règle 204.1 et, de ce fait, n'exige pas que le membre ou le cabinet soit indépendant. Cependant, la prestation d'un tel service autre que de certification peut créer une menace, en raison d'un risque lié à l'intérêt personnel, d'un risque d'autocontrôle ou d'un risque lié à la représentation, qui a une incidence sur l'indépendance du membre ou du cabinet dans le cadre de la prestation d'un service en matière de certification ou d'application de procédures d'audit spécifiées, pour lequel le membre ou le cabinet doit être indépendant conformément à la règle 204.1. Par conséquent, avant d'accepter une mission consistant en la prestation d'un service autre que de certification, le cabinet devrait apprécier la gravité de toute menace pour l'indépendance liée à des services de certification déjà fournis que pourrait créer la prestation du service autre que de certification. Si la menace n'est pas manifestement négligeable, le cabinet devrait refuser la mission autre que de certification, à moins qu'il soit possible d'éliminer la ou les menaces ou de les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes appropriées. Les circonstances précises dans lesquelles aucune sauvegarde n'est propre à ramener ces menaces à un niveau acceptable font l'objet d'interdictions décrites aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4.
128. Sous réserve des interdictions expresses prévues aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4, le cabinet ou un membre du cabinet peut fournir à un client de services de certification ou à une entité liée un service autre que de certification, à la condition que

toute menace pour l'indépendance ait été ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes telles que les suivantes :

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

129. *Intentionnellement laissé en blanc.*

Exercice de fonctions de gestion

130. Le paragraphe 22) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission, le membre d'un cabinet ne peut prendre de décisions de gestion ni exercer de fonctions de gestion pour un client de services de certification qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, ou pour une entité liée de ce client, à moins que les décisions de gestion ou les fonctions de gestion ne soient pas liées aux éléments faisant l'objet de la mission de certification réalisée par le membre ou le cabinet. L'alinéa 22) b) de la règle 204.4 prévoit également que, dans le cas d'un client de services d'audit ou d'examen, le membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau ne peut prendre aucune décision de gestion ni exercer aucune fonction de gestion pour le client ou une entité liée durant la période visée par la mission ou la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet. Voici des exemples d'activités qui constituent des décisions ou des fonctions de gestion :
- a) autoriser, approuver, signer ou mener à bien une opération;
 - b) exercer un pouvoir au nom du client, ou être en mesure de le faire;
 - c) déterminer quelle recommandation du membre ou du cabinet devrait être mise en œuvre;
 - d) faire rapport en tant que gestionnaire aux responsables de la gouvernance du client ou d'une entité liée.
131. L'acquisition d'une compréhension du contrôle interne du client est requise par les normes d'audit généralement reconnues. Les membres sont souvent appelés à faire des analyses et des appréciations et à recommander à la direction des façons d'améliorer ou

de renforcer le contrôle interne. Malgré le paragraphe 22) de la règle 204.4, la prestation de services visant à apprécier l'efficacité du contrôle interne d'un client de services de certification ou d'une entité liée et à recommander des façons d'améliorer la conception et l'implantation du contrôle interne et du contrôle de gestion des risques ne porte pas atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet.

132. *Intentionnellement laissé en blanc.*

Présomption réfutable – résultats non soumis aux procédures d'audit

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

Préparation des documents comptables et des états financiers

Dispositions générales

134. Il incombe à la direction de voir à ce que les documents comptables soient tenus et à ce que les états financiers soient préparés. Toutefois, la direction peut demander l'assistance d'un membre ou d'un cabinet pour s'acquitter de sa responsabilité.
135. Le fait d'assister un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, dans la préparation de documents comptables ou d'états financiers crée un risque d'autocontrôle lorsque les états financiers doivent être audités ou examinés ultérieurement par le membre ou le cabinet. Il y aurait lieu d'apprécier la gravité d'une telle menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable.
136. Le paragraphe 23) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le membre d'un cabinet ou d'un cabinet membre du réseau ne peut exercer les activités suivantes :
- a) préparer ou modifier une écriture de journal, déterminer ou modifier un code de compte ou le classement d'une opération, ou encore préparer ou modifier, pour l'entité ou une entité liée, un autre document comptable ayant une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, sans obtenir l'approbation de la direction de l'entité;
 - b) préparer ou modifier un document source ou créer des données concernant toute opération qui sous-tendent les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

Que l'approbation ait ou non été obtenue auprès de la direction de l'entité, il n'est pas permis à un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau de préparer un

document source ou de créer des données, ou de modifier de tels documents ou données ayant une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

137. Un document source est un enregistrement initial ou une preuve originale d'une opération. Les bons de commande, les fiches de présence, les commandes des clients, les factures, les approbations des décaissements, les chèques signés et les contrats écrits sont des exemples de documents sources. Les documents sources sont souvent suivis de la création de documents et rapports supplémentaires, comme des balances de vérification, des rapprochements de comptes et des listes chronologiques de comptes débiteurs, qui ne constituent pas des documents sources ou enregistrements initiaux. Ils peuvent également être précédés de documents contenant des calculs et des conseils, comme des calculs de primes à des fins fiscales, des calculs du plafonnement du coût entier dans le secteur du pétrole et du gaz naturel, et des exemples de clauses à insérer dans un contrat qui sera préparé par les avocats du client. La création de tels documents et rapports supplémentaires ne constitue pas la création de documents sources.
138. Malgré les paragraphes 23) et 24) de la règle 204.4, l'audit et l'examen des états financiers sont des processus qui impliquent un dialogue poussé entre les membres de l'équipe de mission et la direction du client de services d'audit ou d'examen. Pendant ces processus, la direction demandera et recevra fréquemment des avis sur des questions comme les principes comptables et les informations à fournir dans les états financiers, le caractère approprié des contrôles et les méthodes utilisées pour déterminer les montants déclarés au titre des actifs et des passifs. L'assistance technique de cette nature apportée à un client de services d'audit ou d'examen est une bonne façon de promouvoir la fidélité de l'image donnée par les états financiers. En soi, le fait de fournir de tels conseils ne menace pas, d'une manière générale, l'indépendance du membre ou du cabinet. Voici d'autres services qui s'inscrivent habituellement dans le processus d'audit ou d'examen et qui, normalement, ne constituent pas une menace pour l'indépendance :
- aider à résoudre des problèmes de rapprochement de comptes;
 - recueillir et analyser des renseignements en vue de la communication de l'information exigée par la réglementation;
 - aider le client à préparer les états financiers consolidés (y compris en aidant à convertir les comptes exigés par la législation locale pour respecter les conventions comptables du groupe et à effectuer la transition vers un modèle de présentation de l'information différent, comme celui que prévoient les Normes internationales d'information financière (IFRS);
 - aider le client à établir le libellé des notes afférentes aux états financiers;
 - proposer des écritures de régularisation de journal;
 - fournir une assistance et des conseils au sujet de la préparation des comptes d'entités filiales exigés par la législation locale.
139. Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau prête son assistance dans la préparation d'éléments autres que les états financiers, puis fournit des services de certification portant sur ces éléments. Il existe par exemple un risque de ce type si le membre ou le cabinet élabore et prépare de l'information financière prospective, au sujet de laquelle il est ensuite appelé à fournir une assurance. Par conséquent, le membre ou le cabinet devrait apprécier la gravité de tout risque d'autocontrôle créé par la prestation d'un tel service. Si une telle menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable.

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

140. Sous réserve du paragraphe 23) de la règle 204.4, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau peut fournir à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, des services de comptabilité et de tenue de comptes, à la condition que toute menace liée au risque d'autocontrôle ainsi créée soit ramenée à un niveau acceptable. Voici des exemples de tels services :
- inscrire des opérations pour lesquelles la direction a déterminé ou approuvé le classement de compte approprié;
 - reporter des opérations au grand livre général;
 - préparer des états financiers;
 - rédiger les notes afférentes aux états financiers;
 - reporter des écritures de journal dans la balance de vérification;
 - fournir des services de paie qui n'impliquent pas la garde d'actifs du client ou d'une entité liée;
 - préparer des reçus à des fins fiscales pour des dons de charité, ou des déclarations de renseignements fiscaux comme des feuillets T-4.

Approbation par le client des écritures de journal

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

Appréciation de la gravité des menaces

142. La gravité de toute menace créée par la prestation de services de comptabilité et de tenue de comptes à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée devrait être appréciée. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :
- le degré d'intervention du membre ou du cabinet;
 - la complexité des opérations dont il faut rendre compte;
 - le degré de jugement professionnel requis pour la sélection du traitement comptable approprié.

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

- faire en sorte que les services en question ne soient pas exécutés par un membre de l'équipe de mission;
- exiger que le client ou l'entité liée crée les données de base pour les écritures comptables;

- exiger que le client ou l'entité liée élabore les hypothèses sous-jacentes;
- demander l'avis d'un autre comptable professionnel;
- demander à un autre cabinet d'examiner un traitement comptable important;
- s'entretenir d'un traitement comptable important avec le service de conseil en pratique professionnelle **de l'ordre provincial du membre [ou nom d'un autre service approprié]**.

Opérations complexes

143. La préparation des écritures de journal pour une opération complexe est susceptible de créer un risque d'autocontrôle dont la gravité ne peut être ramenée à un niveau acceptable qu'en mettant en place des sauvegardes impliquant un processus de consultation, par exemple :
- en demandant l'avis d'un autre comptable professionnel;
 - en demandant à un autre cabinet d'examiner un traitement comptable important;
 - en s'entretenant d'un traitement comptable proposé avec le service de conseil en pratique professionnelle **de l'ordre provincial du membre [ou nom d'un autre service approprié]**.

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

144. Le paragraphe 24) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut, sauf en situation d'urgence, fournir de services de tenue de comptes ni d'autres services touchant les documents comptables ou les états financiers d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou d'une entité liée, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers de l'entité. Ces services de tenue de comptes et autres services comprennent notamment les suivants :
- tenir ou préparer les documents comptables de l'entité ou d'une entité liée;
 - préparer les états financiers sur lesquels porte le rapport d'audit ou qui sous-tendent les états financiers à l'égard desquels le rapport d'audit est délivré;
 - préparer ou créer les données de base qui sous-tendent de tels états financiers.
- Il existe une présomption réfutable que les résultats des services de comptabilité ou des autres services seront soumis à des procédures d'audit.

Le paragraphe 24) de la règle 204.4 permet la prestation de tels services de comptabilité ou de tenue de comptes par le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou par un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, en situation d'urgence, pourvu que les exigences du paragraphe 24) de la règle 204.4 soient respectées. De telles situations d'urgence peuvent se produire lorsque, par suite d'événements indépendants de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou d'une entité liée :

- a) il n'existe aucune autre solution valable que d'avoir recours aux ressources du membre ou du cabinet, lequel possède les connaissances nécessaires à l'égard des activités du client ou de l'entité liée pour aider à la préparation en temps opportun de ses documents comptables ou de ses états financiers;
- b) le fait d'empêcher le membre ou le cabinet de fournir les services poserait des difficultés importantes au client ou à l'entité liée, par exemple des difficultés résultant

d'un manquement aux exigences réglementaires en matière d'information, des difficultés entraînant la perte de lignes de crédit, ou des difficultés menaçant la continuité de l'exploitation du client ou de l'entité liée. N'est pas considéré comme une difficulté importante le simple fait, pour le client ou l'entité liée, de devoir engager des coûts supplémentaires pour recevoir les services d'un autre fournisseur.

De plus, l'alinéa b) de la règle 204.5 exige que les membres et les cabinets consignent en dossier, d'une part, les raisons pour lesquelles la situation est considérée comme urgente et, d'autre part, la conformité aux dispositions des alinéas 24) i) à 24) iv) de la règle 204.4.

Il y aurait lieu, pour les membres, les cabinets et les cabinets membres du réseau, d'effectuer une évaluation et une analyse détaillées des circonstances constituant une situation d'urgence. Les situations d'urgence sont rares, ponctuelles, et sont toujours manifestement indépendantes de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou de l'entité liée. Il faut faire preuve de prudence avant de décider d'accepter un mandat en vertu de cette exception.

Prestation de services d'évaluation

Dispositions générales

145. Tout service d'évaluation suppose la formulation d'hypothèses concernant des événements futurs et l'application de certaines méthodes et techniques afin de calculer ou d'attribuer une valeur spécifique ou une fourchette de valeurs — ou de formuler une opinion sur une telle valeur ou fourchette — pour une entreprise dans son ensemble, un élément d'actif corporel ou incorporel, ou une dette.
146. Lorsque le membre ou le cabinet effectue une évaluation qui fait partie des éléments considérés dans le cadre d'une mission de certification, qui n'est ni une mission d'audit ni une mission d'examen, le membre ou le cabinet devrait se demander s'il existe une menace en raison d'un risque d'autocontrôle. Si une telle menace existe et si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable.

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

147. À moins qu'une évaluation soit effectuée à des fins uniquement fiscales et qu'elle porte sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt, l'alinéa 25) a) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen, ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau, ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services d'évaluation à l'entité ou à une entité liée si l'évaluation comporte un niveau important de subjectivité et que les montants en cause sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

147A Les membres et les cabinets devraient se reporter au paragraphe 189A de la présente interprétation du Conseil lorsque des services d'évaluation sont fournis pour un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, à des fins uniquement fiscales et qu'ils portent sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt.

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

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

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

- demander à un autre comptable professionnel qui ne faisait pas partie de l'équipe de mission de revoir les travaux d'évaluation ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- s'assurer que le client ou l'entité liée comprend les hypothèses qui sous-tendent l'évaluation ainsi que la méthode qui sera utilisée, et obtenir son approbation à ce sujet;
- obtenir du client ou de l'entité liée une reconnaissance de responsabilité quant aux résultats des travaux effectués par le cabinet ou un cabinet membre du réseau;
- faire en sorte que les membres du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau qui fournissent les services en question ne fassent pas partie de l'équipe de mission.

149. Certaines évaluations ne comportent pas de degré de subjectivité important. C'est vraisemblablement le cas lorsque les hypothèses qui les sous-tendent sont soit imposées par la loi ou la réglementation, soit largement acceptées, et que les techniques et méthodes à employer reposent sur des normes généralement acceptées ou prescrites par la loi ou la réglementation. Dans ces circonstances, les résultats d'une évaluation réalisée par plus d'une partie ne sont pas susceptibles de présenter un écart significatif.

150. Il n'y a pas atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet dans les cas suivants :
- le spécialiste en évaluation du cabinet revoit les travaux effectués par un client de services d'audit ou d'examen, par une entité liée ou par un spécialiste travaillant pour le client ou l'entité liée, à la condition que le client, l'entité liée ou le spécialiste qui travaille pour l'un ou l'autre fournisse l'expertise technique sur laquelle s'appuie le client ou l'entité liée dans la détermination des montants devant être inscrits dans les états financiers. En pareil cas, il n'existe pas de risque d'autocontrôle étant donné que la direction du client ou de l'entité liée, ou un tiers, est la source de l'information financière faisant l'objet d'un audit ou d'un examen réalisé par le membre ou le cabinet;
 - le service d'évaluation est fourni à des fins de communication d'informations autres que financières uniquement, par exemple pour des études sur les prix de cession interne ou d'autres évaluations réalisées à des fins uniquement fiscales.

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

151. À moins qu'une évaluation soit effectuée à des fins uniquement fiscales et qu'elle porte sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt, l'alinéa 25) b) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services d'évaluation à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une entité liée au client, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ce service ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services d'évaluation seront soumis à des procédures d'audit.

- 151A** Les membres et les cabinets devraient se reporter au paragraphe 189A de la présente interprétation du Conseil lorsque des services d'évaluation sont fournis pour un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou une entité liée au client, à des fins uniquement fiscales et qu'ils portent sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt.

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

152. Le paragraphe 26) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services actuariels à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une entité liée, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services actuariels seront soumis à des procédures d'audit.

153. Aux fins du paragraphe 26) de la règle 204.4, les services actuariels comprennent la détermination d'un montant devant être inscrit dans les états financiers et les comptes connexes du client, à l'exception des services qui consistent à aider le client à comprendre les méthodes, les modèles, les hypothèses et les données utilisés pour déterminer ces montants, et à conseiller la direction sur les méthodes et hypothèses actuarielles appropriées qui seront utilisées dans les évaluations actuarielles. De plus, le cabinet peut demander à son propre actuaire de l'assister dans la réalisation de l'audit si l'actuaire de son client ou un actuaire externe fournit ses ressources actuarielles à la direction.

Services d'audit interne pour un client de services d'audit ou d'examen

Dispositions générales

154. Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau fournit à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, des services d'audit interne. Ces services peuvent consister en la prestation, par le cabinet, de services d'audit allant au-delà des exigences des normes d'audit généralement reconnues, en une assistance au client ou à l'entité liée dans ses activités d'audit interne ou encore en la prise en charge de l'externalisation des activités. La nature du service devrait être prise en considération dans l'appréciation de toute menace pour l'indépendance.
155. Les services comportant une extension des procédures requises dans le cadre d'un audit ou d'un examen conformément au *Manuel de l'ICCA – Certification* ne sont pas considérés comme portant atteinte à l'indépendance à l'égard d'un client de services d'audit ou d'examen, à la condition qu'aucun membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau n'agisse, ni ne semble agir, en qualité de représentant de la direction du client ou de l'entité liée.
156. Dans le cadre d'une mission d'audit ou d'examen, l'équipe de mission examine le contrôle interne du client et, le cas échéant, peut présenter des recommandations visant à améliorer celui-ci. Ce type de service fait partie d'une mission d'audit ou d'examen et n'est pas considéré comme constituant un service d'audit interne.
157. *Intentionnellement laissé en blanc.*
158. *Intentionnellement laissé en blanc.*
159. En plus de se conformer aux exigences de l'alinéa 27) a) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet devrait se demander si la prestation de services d'audit interne à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, ne devrait pas être assurée uniquement par un ou des membres du cabinet qui ne participent pas à la mission d'audit ou d'examen et qui appartiennent à des lignes hiérarchiques différentes au sein du cabinet.
160. La réalisation d'une partie importante des activités d'audit interne d'un client de services d'audit ou d'examen, ou d'une entité liée, peut créer un risque d'autocontrôle. Le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau devrait tenir compte de cette possibilité et faire preuve de prudence avant d'accepter un tel mandat.

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

161. L'alinéa 27) b) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services d'audit interne à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une entité liée au client, qui portent sur ses contrôles comptables internes, ses systèmes financiers ou ses états financiers, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services d'audit interne seront soumis à des procédures d'audit.
162. L'alinéa 27) b) de la règle 204.4 n'interdit pas au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau de fournir des services non récurrents visant l'évaluation d'un élément ou d'un programme distinct si ces services ne constituent pas dans les faits des services d'audit interne externalisés. Ainsi, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou du cabinet membre du réseau, peut réaliser une mission non récurrente relative à des procédures d'audit spécifiées à l'égard du contrôle interne d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou d'une entité liée.

Services en systèmes de technologie de l'information pour un client de services d'audit ou d'examen

Dispositions générales

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

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

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

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

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

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

169. L'alinéa 28) b) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période visée par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut concevoir ou implanter de système d'information financière pour un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou une entité liée, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers du client. Ces services consistent :
- a) à exploiter directement ou indirectement le système d'information de l'entité ou d'une entité liée ou en superviser l'exploitation;
 - b) à gérer directement ou indirectement le réseau local de l'entité ou d'une entité liée;
 - c) à concevoir ou à implanter un système informatique ou des logiciels rassemblant les données de base qui sous-tendent les états financiers, ou générant des informations importantes par rapport aux états financiers de l'entité ou d'une entité liée ou à d'autres systèmes d'information financière pris dans leur ensemble.

Pour déterminer s'il est raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit, il existe une présomption réfutable que les résultats des services de conception et d'implantation de systèmes d'information financière seront soumis à des procédures d'audit.

170. Une information sera considérée comme étant importante si elle est susceptible d'être significative par rapport aux états financiers. Comme il est possible que les seuils de signification ne puissent être déterminés avant la préparation des états financiers, le client de services d'audit ou l'entité liée et le membre ou le cabinet devraient apprécier la nature générale de l'information ainsi que les données générées par le système pendant la période visée par la mission d'audit.
171. Malgré le paragraphe 28) de la règle 204.4, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau peut :

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

Services de soutien pour un client de services d'audit ou d'examen dans le cadre d'un litige

Dispositions générales

172. Les services de soutien dans le cadre d'un litige consistent notamment à agir en qualité de témoin expert, à calculer les dommages-intérêts ou d'autres montants susceptibles d'être recevables ou payables par suite d'un litige ou d'une poursuite, et à apporter une assistance sur le plan de la gestion et de la recherche de documents dans le cadre d'un litige ou d'une poursuite.
173. Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau fournit à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, des services de soutien comportant une estimation de l'issue possible d'un différend ou d'un litige, et influe de ce fait sur les montants ou les informations devant figurer à cet égard dans les états financiers du client ou de l'entité liée. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :
- la nature de la mission;
 - le caractère significatif des montants en cause;
 - le degré de subjectivité inhérent à l'estimation en question.

Le membre ou le cabinet devrait apprécier la gravité de toute menace de ce type; si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

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

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

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

174. L'alinéa 29) a) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen, ou la période visée par la mission, le

membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau, ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir des services de soutien dans le cadre d'un litige pour un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, ou encore pour le conseiller juridique de ce client ou d'une entité liée, si les montants en cause sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

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

- 174A. L'alinéa 29) b) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services de soutien dans le cadre d'un litige pour un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou pour une entité liée, ou encore pour son conseiller juridique.
- 174B. Le paragraphe 29) de la règle 204.4 a pour effet d'interdire au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau, ou encore à un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, sauf dans les circonstances particulières énoncées à l'alinéa 29) a) de la règle 204.4, de fournir des connaissances, de l'expérience ou de l'expertise spécialisées en vue de défendre ou d'appuyer la position du client de services d'audit ou d'une entité liée dans le cadre d'une procédure accusatoire ou similaire telle qu'une enquête ou un litige, ou devant un tribunal judiciaire ou administratif. Souvent, les litiges ou autres questions juridiques peuvent prendre des proportions qui donnent lieu à des procédures ou à des enquêtes civiles, criminelles, réglementaires, administratives ou judiciaires, et qui créent un risque d'autocontrôle ou de représentation qu'aucune sauvegarde ne peut ramener à un niveau acceptable. De ce fait, il est particulièrement important pour les cabinets et les membres de se demander, dès le début, et périodiquement par la suite, si la question à l'égard de laquelle le service est fourni a pris de telles proportions ou est susceptible de le faire. De plus, les membres et les cabinets devraient s'entretenir avec le comité d'audit de la possibilité que la question prenne de telles proportions, ainsi que des conséquences que cela pourrait avoir sur la capacité du membre ou du cabinet de continuer à fournir le service de soutien dans le cadre du litige ou à réaliser la mission d'audit ou d'examen.
175. Malgré le paragraphe 29) de la règle 204.4, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, peut être engagé par le comité d'audit d'un client de services d'audit ou d'examen pour aider celui-ci à s'acquitter de ses responsabilités dans la conduite de sa propre enquête au sujet d'une irrégularité comptable éventuelle. Par exemple, si le comité d'audit doute de l'exactitude des comptes de stocks d'une filiale, il peut engager le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, pour que celui-ci procède, notamment, à une inspection et à une analyse approfondies de ces comptes ou à un inventaire physique chez la filiale, ainsi qu'à un examen des questions connexes sans que cela porte atteinte à l'indépendance. Ce type de mission peut comporter des travaux de juricomptabilité ou d'enquête entraînant la délivrance d'un rapport au client de services d'audit. Il faudra généralement mettre en œuvre des procédures conformes à celles qui sont requises par les normes d'audit généralement reconnues, mais plus détaillées ou plus complètes.

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

Services juridiques pour un client de services d'audit ou d'examen

Dispositions générales

177. Un service juridique s'entend de tout service ne pouvant être fourni que par une personne compétente autorisée à exercer le droit dans l'espace juridique dans lequel le service est fourni. Toutefois, si l'autorité d'un espace juridique situé à l'extérieur du Canada exige qu'un service soit fourni par une personne compétente autorisée à exercer le droit dans cet espace juridique et que le même service pourrait être fourni au Canada par une personne autre qu'une personne autorisée à exercer le droit, ce service ne sera pas considéré comme un service juridique. La notion de services juridiques embrasse une large gamme de services aux entreprises et de services commerciaux : assistance en matière de contrats, conseils et assistance en matière de litiges, de fusions et d'acquisitions, assistance au service du contentieux du client.
178. Les menaces pour l'indépendance créées par la prestation de services juridiques à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, devraient être appréciées en fonction :
- de la nature des services en cause, par exemple les services de représentation par opposition à d'autres services juridiques;
 - du fait que le prestataire des services fait ou non partie de l'équipe de mission;
 - du caractère significatif de toute question pertinente par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.
179. La prestation d'un service juridique lié à des éléments qui ne seraient normalement pas susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet n'est pas considérée comme créant une menace inacceptable pour l'indépendance à l'égard de la mission d'audit ou d'examen de ces états financiers.
180. La prestation d'un service juridique visant à assister un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, dans la réalisation d'une opération (par exemple, assistance en matière de contrats, conseils juridiques, contrôle diligent légal, restructuration) peut créer un risque d'autocontrôle. Il y aurait lieu d'apprécier la gravité d'une telle menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- confier la prestation du service à des membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission;

- veiller à ce que le client ou l'entité liée prenne la décision ultime relativement aux conseils donnés;
- veiller à ce que le service comporte la mise à exécution des décisions du client ou de l'entité liée au sujet de l'opération.

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

181. Le paragraphe 30) de la règle 204.4 prévoit que le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen ou la période visée par la mission, fournir de services juridiques à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige dans des circonstances où les questions sur lesquelles portent le différend ou le litige sont significatives par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.
182. La prestation de services juridiques visant à assister un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige peut créer un risque lié à la représentation ou un risque d'autocontrôle. Lorsqu'un membre, un cabinet ou un cabinet membre du réseau se voit demander de faire valoir les intérêts du client ou de l'entité liée dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige, et que les montants en cause ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers du client, il faudrait apprécier la gravité de toute menace ainsi créée. Si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau qui prêtent assistance au client ou à l'entité liée de prendre des décisions de gestion pour le compte de ce client ou de cette entité liée;
 - recours, pour la prestation des services juridiques en question, à des membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission.

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

183. Le paragraphe 31) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de services juridiques à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une entité liée.

Services de ressources humaines pour un client de services de certification

Dispositions générales

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

- la nature de l'assistance recherchée.

La gravité d'une telle menace devrait être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Dans tous les cas, le cabinet devrait éviter de prendre des décisions de gestion, et c'est le client qui devrait prendre la décision de recrutement.

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

185. Le paragraphe 32) de la règle 204.4 prévoit que, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir les services suivants à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une entité liée :
- a) chercher ou trouver des candidats potentiels à des postes de gestionnaire, de dirigeant ou d'administrateur;
 - b) faire passer des tests psychologiques ou d'autres types de tests structurés, ou appliquer d'autres programmes d'évaluation;
 - c) vérifier les références de candidats potentiels à un poste de dirigeant ou d'administrateur;
 - d) agir en qualité de négociateur ou de médiateur auprès des employés ou futurs employés, par exemple pour la détermination de la situation hiérarchique, du statut ou du titre, de la rémunération, des avantages sociaux ou de toute autre condition d'emploi;
 - e) recommander ou conseiller l'embauche d'un candidat en particulier pour un poste donné.

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

Services de finance d'entreprise ou de services similaires

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

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

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

- c) l'équipe de mission a des doutes raisonnables quant au caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation en question selon le référentiel d'information financière pertinent.

Lorsque l'efficacité de la mise en œuvre de conseils en finance d'entreprise dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers, il peut y avoir des pressions en vue de l'adoption d'un traitement comptable ou d'une présentation dans les états financiers qui soit incompatible avec le référentiel d'information financière pertinent. Dans le cas d'une telle incompatibilité, il serait interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen. Par conséquent, dans les circonstances énoncées en a), le membre ou le cabinet doit évaluer le caractère significatif des conséquences des conseils donnés et le caractère approprié du traitement comptable et de la présentation en question avec l'équipe de mission, dans les meilleurs délais avant la fin de la prestation des services-conseils en finance d'entreprise.

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

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

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

Services de fiscalité

Dispositions générales

188. Les services de fiscalité comprennent généralement les services suivants :

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

- 188A. La prestation de services de fiscalité peut créer un risque d'autocontrôle lorsque les conseils ou autres services ont ou auront une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, ou un risque de représentation lorsque les services comprennent le règlement d'un litige fiscal

opposant le client aux autorités fiscales. L'existence et la gravité de la menace dépendent de facteurs tels que :

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

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

188B. La gravité d'une menace devrait être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

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

Services de fiscalité particuliers

Préparation de déclarations fiscales

189. Les services de préparation de déclarations fiscales peuvent comprendre, notamment, une assistance au client de services d'audit ou d'examen à l'égard de ses obligations en matière de déclarations fiscales, par exemple la préparation des informations et des compléments d'information, y compris la somme due au fisc, qui doivent être présentés dans les formulaires prescrits et soumis aux autorités fiscales. Ces déclarations font l'objet d'un audit ou autre examen par les autorités fiscales. Par conséquent, la prestation de tels services ne crée généralement pas de menace pour l'indépendance, pourvu que la direction assume la responsabilité des déclarations en question, y compris les jugements importants qui sont posés.

Préparation d'évaluations à des fins fiscales

189A. Le cabinet peut se voir demander de procéder à une évaluation visant à aider un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, à l'égard de ses obligations en matière de déclarations fiscales ou à des fins de planification fiscale.

- a) Le paragraphe 25) de la règle 204.4 permet la prestation de certains services d'évaluation à des fins uniquement fiscales. Lorsque l'évaluation est effectuée à des fins uniquement fiscales et qu'elle porte sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt, aucune menace pour l'indépendance n'est normalement créée si les montants en cause ne sont pas significatifs par rapport à ces états financiers ou si l'évaluation peut faire l'objet d'un examen externe réalisé à la discrétion d'une autorité fiscale ou d'une autorité de réglementation similaire.
- b) Toutefois, un service d'évaluation visé à l'alinéa a) qui ne doit pas faire l'objet d'un tel examen externe et qui aboutit à des montants qui sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet peut créer une menace pour l'indépendance. L'existence et la gravité de la menace dépendent de facteurs tels que :
 - la mesure dans laquelle la méthode d'évaluation est étayée par la loi ou la réglementation fiscales, la jurisprudence ou les pratiques établies, et le degré de subjectivité inhérent à l'évaluation;
 - la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.

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

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

189B.

Les membres et les cabinets fournissent souvent des services de planification fiscale ou des services-conseils en fiscalité en vue de créer des résultats avantageux sur le plan fiscal pour leurs clients. Lorsqu'un membre ou un cabinet a fourni des services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, l'alinéa 34) a) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen si :

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

Lorsque l'efficacité de la mise en œuvre de conseils en planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers, il peut y avoir des pressions en vue de l'adoption d'un traitement comptable ou d'une présentation dans les états financiers qui soit incompatible avec le référentiel d'information financière pertinent. Dans le cas d'une telle incompatibilité, il serait interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen. Par conséquent, dans les circonstances énoncées en a), le membre ou le cabinet doit évaluer le caractère significatif des conséquences des conseils donnés et le caractère approprié du traitement comptable et de la présentation en question avec l'équipe de mission, dans les meilleurs délais avant la fin de la

prestation des services de planification fiscale ou des autres services-conseils en fiscalité.

Prestation de services de représentation en matière de fiscalité

- 189C. Les services de représentation en matière de fiscalité consistent généralement en une assistance au client dans le règlement d'un litige fiscal l'opposant aux autorités fiscales. Ces services peuvent comprendre la prestation de services de soutien dans le cadre d'un litige, la prestation de services juridiques, ou les deux. Les membres et les cabinets devraient par conséquent évaluer si la prestation de tels services comprend la prestation d'un service interdit par l'alinéa 29) a) ou b), ou encore par le paragraphe 30) ou 31), de la règle 204.4.

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

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

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

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

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

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

Selon les paragraphes 29) et 31) de la règle 204.4, les membres et les cabinets ne peuvent pas fournir de service de représentation en matière de fiscalité qui consiste à aider un client de services d'audit, qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, dans le cadre du règlement d'un litige opposant le client à une autorité fiscale lorsque cette assistance implique d'intervenir en qualité de représentant devant un tribunal public ou

une cour, que les montants en cause soient ou non significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

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

Les membres et les cabinets doivent garder à l'esprit qu'une mission visant à fournir un service de représentation permis en matière de fiscalité peut, en cours de réalisation, prendre des proportions telles que le risque lié à la représentation ou le risque d'autocontrôle ne puisse être ramené à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes. De ce fait, les indications du paragraphe 174B de la présente interprétation du Conseil qui s'appliquent aux services de soutien dans le cadre d'un litige peuvent également s'avérer utiles dans le cas de la prestation de services de représentation en matière de fiscalité. L'un des facteurs influant sur la gravité de la menace ainsi créée est la possibilité que le service de représentation en matière de fiscalité implique d'agir en qualité de représentant devant un tribunal public ou une cour, soit, dans le cas présent, un organisme juridictionnel indépendant de l'autorité fiscale.

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

189D. L'alinéa 34) b) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet, en situation d'urgence et sous réserve de certaines conditions précisées, de procéder au calcul des passifs et des actifs d'impôt exigible ou d'impôt futur d'un client de services d'audit, qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée, ou une entité liée, en vue de la préparation des écritures comptables faisant l'objet d'un audit devant être réalisé par le membre ou le cabinet. De telles situations d'urgence peuvent se produire lorsque, par suite d'événements indépendants de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou d'une entité liée :

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

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

Il y aurait lieu, pour les membres, les cabinets et les cabinets membres du réseau, d'effectuer une évaluation et une analyse détaillées des circonstances constituant une situation d'urgence. Les situations d'urgence sont rares, ponctuelles, et sont toujours manifestement indépendantes de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou de l'entité liée. Il faut faire preuve de prudence avant de décider d'accepter un mandat en vertu de cette exception.

M. HONORAIRES ET ÉTABLISSEMENT DES PRIX

Honoraires – Niveau des honoraires

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

Honoraires – Montant relatif

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

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

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

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

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

191A. L'alinéa 37) a) de la règle 204.4 prévoit que, à moins que certaines mesures précisées soient prises, le membre ou le cabinet ne peut réaliser une mission d'audit pour un client qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée lorsque les produits, calculés selon la méthode de la comptabilité d'engagement, qui découlent de services fournis à ce client

et à ses entités liées au cours des deux derniers exercices consécutifs du cabinet, terminés avant la date des états financiers faisant l'objet d'un audit par le membre ou le cabinet, représentent au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour chacun de ces exercices. Les mesures qui, selon la règle, doivent être prises sont les suivantes :

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

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

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

- 191B. L'alinéa 37) b) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut pas accepter une mission visant la réalisation de la revue préalable ou postérieure à la délivrance de l'opinion d'audit exigée par le sous-alinéa 37) a) ii) de la règle 204.4 lorsque les dispositions de la règle 204 interdiraient au membre ou au cabinet de réaliser l'audit des états financiers dont il est question à l'alinéa 37) a) de la règle 204.4.

Honoraires en souffrance

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

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

Les membres doivent garder à l'esprit que les honoraires en souffrance peuvent créer les mêmes menaces pour l'indépendance qu'un prêt consenti au client. Par conséquent, il y a lieu pour eux de se demander si, en raison de la gravité de telles menaces, il est opportun que le cabinet continue de fournir des services de certification à ce client.

N. ÉVALUATION ET RÉMUNÉRATION DE L'ÉQUIPE DE MISSION

Dispositions générales

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

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

- s'entretenir de la nature et de l'étendue des honoraires avec le comité d'audit;
 - instituer au sein du cabinet des politiques et procédures de surveillance et de mise en œuvre du contrôle qualité des missions de certification;
 - demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, de contrôler les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
 - faire l'objet d'une inspection professionnelle effectuée par une autorité externe.
194. Le paragraphe 38) de la règle 204.4 prévoit que le membre qui est un associé clé de la mission d'audit dans le cadre d'un audit ou d'un examen ne peut pas être évalué ou rémunéré en fonction de ses ventes de produits ou de services autres que de certification au client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée.
195. Malgré ce qui précède, un associé clé de la mission d'audit peut être évalué ou rémunéré en lien avec la prestation de services autres que de certification et peut participer aux profits tirés des services d'audit et aux profits du cabinet. L'évaluation d'un tel associé peut tenir compte d'un certain nombre de facteurs, tels que la complexité des missions qui lui sont confiées, la gestion générale de la relation avec le client, y compris la prestation de services autres que d'audit, et l'atteinte d'objectifs de vente de services de certification à un client pour lequel il est un associé clé de la mission d'audit, ou de vente de services de certification ou autres à un client pour lequel il n'est pas un associé clé de la mission d'audit.

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

O. HONORAIRES CONDITIONNELS

196. Les membres et les cabinets sont priés de se reporter à la règle 215 et à l'interprétation du Conseil qui s'y rattache.

P. CADEAUX ET HOSPITALITÉ

197. Le paragraphe 39) de la règle 204.4 prévoit que le cabinet, le membre ou le stagiaire qui fait partie d'une équipe de mission s'occupant d'un client de services de certification ne peut accepter un cadeau ou l'hospitalité de la part du client, y compris un escompte sur un produit ou un service, à moins que la valeur du cadeau ou de l'hospitalité soit manifestement négligeable pour le cabinet ou la personne, suivant le cas.

Q. LITIGE OU MENACE DE LITIGE

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

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

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

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

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

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

R. FUSIONS ET ACQUISITIONS MENÉES PAR LE CLIENT

200. Lorsque, par suite d'une fusion ou d'une acquisition, une autre entité fusionne avec un client de services d'audit ou d'examen, ou en devient une entité liée, le fait qu'il existe ou ait déjà existé, entre le membre ou le cabinet et l'autre entité, une activité, des intérêts ou une relation, peut porter atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet. Cette atteinte à l'indépendance peut découler de situations visées par une interdiction expresse de la règle 204.4, ou de menaces pour l'indépendance dont la gravité ne pourrait être ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes appropriées aux termes de la règle 204.3.
- 200A. Le paragraphe 40) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet, dans les circonstances précisées, de réaliser ou de poursuivre une mission d'audit ou d'examen dans les cas où l'existence d'une activité, d'intérêts ou d'une relation porterait autrement atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet, et forcerait le membre ou le cabinet à se retirer de la mission d'audit ou d'examen.
- 200B. Le sous-alinéa 40) a) i) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet de réaliser ou de poursuivre une mission d'audit ou d'examen s'il met fin à l'activité, aux intérêts ou à la relation en question avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition.
- 200C. Le sous-alinéa 40) a) ii) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet de réaliser ou de poursuivre une mission d'audit ou d'examen s'il met fin à l'activité, aux intérêts ou à la relation en question dès que cela est raisonnablement possible et, dans tous les cas, dans les six mois suivant la fusion ou l'acquisition, et que les dispositions de l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 sont respectées. À cette fin, «dès que cela est raisonnablement possible» signifie le plus tôt possible, compte tenu de la nature de l'activité, des intérêts ou de la relation, et des conséquences pour le client de la cessation de l'activité, des intérêts ou de la relation.
- 200D. Le sous-alinéa 40) a) iii) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet de réaliser ou de poursuivre une mission d'audit ou d'examen lorsqu'il a achevé une partie importante des travaux de la mission d'audit ou d'examen et prévoit être en mesure de terminer la mission dans un court délai, qu'il met fin de sa propre initiative ou de celle du client à son rôle de fournisseur de services d'audit ou d'examen une fois cette mission achevée, et que les dispositions de l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 sont respectées.
- 200E. Lorsque l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine de la menace pour l'indépendance ne prennent pas fin avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 décrit les circonstances dans lesquelles le membre ou le cabinet peut réaliser ou poursuivre la mission d'audit ou d'examen, à la condition que le membre ou le cabinet prenne les mesures appropriées, après en avoir discuté avec le comité d'audit. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :
- demander à un autre comptable professionnel de procéder à une revue de la mission d'audit ou d'examen, ou des travaux autres que de certification pertinents, suivant le cas;
 - demander à un autre cabinet d'examiner les résultats du service autre que de certification pertinent, ou demander à un autre cabinet d'exécuter de nouveau ce service dans la mesure nécessaire pour qu'il puisse en assumer la responsabilité;

- demander à un autre comptable professionnel, qui n'appartient pas au cabinet qui réalise la mission d'audit ou d'examen, de réaliser une revue équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission.

200F. L'alinéa 40) c) de la règle 204.4 prévoit que même si toutes les exigences de la règle sont respectées, lorsque l'activité, les intérêts ou la relation créent une menace si grave pour l'indépendance que même la conformité aux dispositions des alinéas 40) a) et b) ne peut la ramener à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet est tenu de se retirer de la mission d'audit ou d'examen en question. Pour déterminer si l'activité, les intérêts ou la relation continuent de créer une menace dont la gravité forcerait le membre ou le cabinet à démissionner, il y a lieu de tenir compte d'éléments comme les suivants :

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

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

200G. Les membres et les cabinets sont également tenus, selon l'alinéa f) de la règle 204.5, de consigner en dossier :

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

INTERPRÉTATION DU CONSEIL RELATIVE À LA RÈGLE 204.7 – OBLIGATION POUR LE CABINET DE S'ASSURER DE LA CONFORMITÉ

1. Est considérée comme membre du cabinet toute personne associée au cabinet dans le cadre des activités de celui-ci. Les membres du cabinet, y compris les employés, qui ne sont pas soumis au *Code de déontologie* de l'ordre pourraient avoir des intérêts, entretenir une relation ou fournir un service qui entraîneraient l'interdiction pour le cabinet de réaliser une mission en particulier. La règle 204.7 exige que le membre qui est associé ou propriétaire d'un cabinet s'assure que le cabinet, ainsi que tous ses membres, y compris ceux qui ne sont pas membres de l'ordre, n'entretiennent aucune relation, n'ont aucun intérêt, ne fournissent aucun service et sont libres de toute influence qui empêcheraient le cabinet de réaliser la mission aux termes des règles 204.1, 204.3, 204.4 ou 204.8.

INTERPRÉTATION DU CONSEIL RELATIVE À LA RÈGLE 204.8 – MISSIONS EN MATIÈRE D'INSOLVABILITÉ

Membre agissant à titre de syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, ou en qualité de liquidateur, de séquestre ou d'administrateur-séquestre

1. La règle 204.8 traite de l'objectivité et de l'indépendance dans la prestation de services en matière d'insolvabilité. La présente interprétation décrit comment, de l'avis du Conseil, un observateur raisonnable pourrait percevoir certaines situations liées aux services en matière d'insolvabilité.
2. Aucun cabinet ni aucun membre, membre du cabinet ou membre de leur famille immédiate ne devrait faire l'acquisition, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, de biens dont l'administration est confiée au membre ou au cabinet. Ces parties peuvent toutefois faire l'acquisition de biens auprès d'une entreprise de vente au détail administrée par le membre ou le cabinet, pourvu que les biens en question soient offerts en vente au grand public et que ni le cabinet, ni le membre, ni les membres du cabinet, ni les membres de leur famille immédiate ne se soient vu offrir ou n'aient accepté un traitement spécial ou de faveur par rapport à celui qui est réservé au public.
3. Le membre ou le cabinet devrait éviter de se trouver en situation de conflit d'intérêts. Partant de ce principe, aucun membre ou cabinet ne devrait accepter :
 - a) un poste ou une fonction que la loi lui interdit d'occuper;
 - b) un poste de séquestre, d'administrateur-séquestre, de représentant d'un créancier garanti ou de liquidateur, ni aucun autre poste ou fonction sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, sauf en qualité d'inspecteur, relativement à un débiteur, lorsque le membre ou le cabinet est, ou a été à quelque moment au cours des deux dernières années :
 - i) administrateur ou dirigeant du débiteur,
 - ii) employeur ou employé du débiteur ou de l'un de ses administrateurs ou dirigeants,
 - iii) lié au débiteur ou à l'un de ses administrateurs ou dirigeants,
 - iv) auditeur, comptable ou conseiller juridique ou encore associé ou employé de l'auditeur, du comptable ou du conseiller juridique du débiteur.

Aux fins de la présente interprétation, le terme «comptable» s'entend de tout membre ou de tout cabinet qui a réalisé une mission d'examen visant les états financiers du débiteur conformément au *Manuel de l'ICCA – Certification*.

4. En cas de conflit d'intérêts, réel ou apparent, le membre ou le cabinet devrait en informer pleinement toutes les parties intéressées et obtenir leur consentement écrit. Partant de ce principe, aucun membre ou cabinet ne devrait accepter :
 - a) d'être nommé syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* lorsque le membre ou le cabinet a déjà accepté une nomination à titre de séquestre, d'administrateur-séquestre, de représentant d'un créancier garanti, de liquidateur, de fiduciaire en vertu d'un acte de fiducie établi par la société faillie ou par une société liée à la société faillie, ou de représentant d'une personne liée au failli, sans avoir auparavant fait état de cette nomination antérieure. Le membre ou le cabinet doit informer les créanciers du failli de cette nomination antérieure dès que cela est raisonnablement possible;
 - b) d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre ou représentant d'un créancier garanti d'une personne liée au failli lorsque le membre ou le cabinet a déjà accepté

- d'être nommé syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, sans obtenir au préalable l'autorisation des inspecteurs de l'actif du failli. Si aucun inspecteur n'a encore été désigné au moment de l'acceptation de la seconde nomination, le membre ou le cabinet devrait obtenir l'approbation des créanciers du failli concernant cette acceptation dès que cela est raisonnablement possible; par ailleurs, si la seconde nomination est acceptée avant l'obtention de l'approbation des créanciers, elle devrait l'être sous réserve de cette approbation;
- c) d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti ou syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* relativement à une société pour laquelle le membre ou le cabinet est ou a été, à quelque moment au cours de la période de deux ans commençant à la date du dernier rapport de l'auditeur ou du dernier rapport de mission d'examen, le fiduciaire (ou lié au fiduciaire) désigné en vertu d'un acte de fiducie établi par cette société ou par toute société liée à celle-ci, sans obtenir au préalable l'autorisation des créanciers garantis aux termes de cet acte de fiducie. S'il accepte d'être nommé syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, le membre ou le cabinet devrait, dès que cela est raisonnablement possible, informer les créanciers de la société faillie du fait qu'il a été antérieurement fiduciaire (ou lié à un fiduciaire) désigné en vertu d'un acte de fiducie établi par la société faillie ou par toute société liée à la société faillie;
 - d) d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti, liquidateur d'une société insolvable sous le régime de la *Loi sur les liquidations et les restructurations*, ou syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* relativement à une société lorsque le membre ou le cabinet est lié à un dirigeant ou à un administrateur de cette société;
 - e) d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti ou syndic sous le régime de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* relativement à une personne ou à une société lorsque le membre ou le cabinet est un créancier, un dirigeant ou un administrateur d'une société qui elle-même est un créancier de cette personne ou de cette société, à moins que la relation en question soit suffisamment indirecte pour que le membre ou le cabinet soit en mesure d'agir en toute indépendance, réelle et apparente.
5. Aux fins des paragraphes 3 et 4, des personnes sont liées entre elles si elles sont considérées comme telles aux termes de la définition prévue à l'article 4 de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*.
6. Le membre ou le cabinet qui fournit des services en matière d'insolvabilité devrait veiller à ne pas entretenir, avec des associés retraités, des relations qui pourraient être perçues comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet. Voir le paragraphe 29 des interprétations relatives aux règles 204.1 à 204.7.

INTERPRÉTATION DU CONSEIL RELATIVE À LA RÈGLE 204.9 – INDÉPENDANCE – MENTION DES ENTRAVES À L'INDÉPENDANCE

Prestation de services professionnels autres que les missions de certification ou les missions d'application de procédures d'audit spécifiées et les missions en matière d'insolvabilité

1. Les membres et les cabinets qui fournissent un service professionnel pour lequel ils n'ont pas à être indépendants sont tenus, en vertu de la règle 204.9, de faire mention de toute

activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard au service professionnel, seraient perçus, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet. Les membres et les cabinets devraient se reporter aux règles 204.1 à 204.8 et aux interprétations du Conseil qui s'y rattachent pour déterminer s'ils doivent être indépendants et s'ils seraient perçus comme étant indépendants relativement à des missions particulières.

2. Cette règle s'applique indépendamment du fait qu'un rapport écrit ou une autre communication ait ou non été fourni; la mention doit indiquer la nature de l'activité ou de la relation, ainsi que la nature et l'étendue des intérêts. Toute communication écrite concernant ou accompagnant des états financiers ou des informations de nature financière ou autre doit comporter la mention en question.
3. L'indépendance n'est pas obligatoire pour les missions de compilation. Lorsque l'indépendance du fournisseur du service de compilation peut sembler être compromise, l'obligation de mention prévue à la règle 204.9 s'applique.
4. Aux fins de la règle 204.9, la préparation de documents comptables et d'écritures de journal dans le cadre d'une mission de compilation n'est pas une activité dont il est obligatoire de faire mention dans l'Avis au lecteur, sauf si cette préparation est liée à des opérations complexes comme celles dont il est question au paragraphe 143 de l'interprétation du Conseil relative aux règles 204.1 à 204.7.
5. La prestation de services en matière de déclarations fiscales peut exiger la mention de certains faits au sujet des renseignements produits avec les déclarations. Si les services fournis consistent simplement à réunir les données obtenues du contribuable et à préparer une déclaration en fonction de ces données, alors le membre ou le cabinet n'a fait que traiter les informations en question et l'obligation de mention ne devrait pas s'appliquer.
6. Les membres et les cabinets doivent garder à l'esprit qu'une mention faite en conformité avec la règle 204.9 ne les libère pas de l'obligation de se conformer aux dispositions du *Code de déontologie* et, en particulier, aux règles 201, 202, 205 et 206.