



Certified General
Accountants
Comptables généraux
accrédités

Association des comptables
généraux accrédités
du Canada

800-1188 W. Georgia Street
Vancouver (C.-B.)
Canada V6E 4A2

Tél. : 604 669-3555
Télec. : 604 689-5845
www.cga-canada.org

Le 5 avril 2007

Senior Technical Manager
International Ethics Standards Board for Accountants
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York, 10017 USA

Courriel : Edcomments@ifac.org

Objet : Exposé-sondage publié en décembre 2006 concernant les règles d'indépendance contenues dans les articles 290, « Audit and Review Engagements », et 291, « Independence – Other Assurance Engagements », du code d'éthique de l'IFAC

Madame, Monsieur,

L'Association des comptables généraux accrédités du Canada (CGA-Canada) est heureuse de pouvoir vous présenter ses commentaires sur l'exposé-sondage publié en décembre 2006 et portant sur les règles d'indépendance contenues dans les articles 290, « Independence – Audit and Review Engagements », et 291, « Independence – Other Assurance Engagements », du code d'éthique (*Code of Ethics*). Nos commentaires répondent aux questions énoncées dans l'Appel à commentaires de l'exposé-sondage. Nous avons aussi formulé d'autres commentaires à la suite de ces réponses.

CGA-Canada encourage l'adoption d'un code d'éthique strict, d'application universelle. Un tel code, en particulier s'il est largement diffusé dans le public et s'il est appliqué avec fermeté et de façon équitable à l'échelle mondiale, peut favoriser grandement le développement d'économies saines, et ce, partout dans le monde. Pour inspirer confiance et respect, la profession doit se doter d'un code rigoureux. Dans cette optique, il était donc nécessaire de procéder à une révision du code d'éthique et nous nous réjouissons de cette initiative.

1. Est-il approprié d'élargir toutes les dispositions s'appliquant aux entités cotées aux entités d'intérêt public général (« entities of significant public interest »)? Dans la négative, pour quelles raisons et quelles sont les dispositions en particulier qui ne doivent pas être élargies? Est-il approprié que, en fonction des faits et des circonstances, les établissements financiers réglementés soient normalement des entités d'intérêt public général et que les caisses de retraite, les organismes du secteur public, les entités appartenant à l'État et les entités sans but lucratif puissent être des entités d'intérêt public général? [traduction]

Commentaire : CGA-Canada approuve l'élargissement aux « entités d'intérêt public général » du champ d'application des dispositions concernant les entités cotées. Il nous semble évident que les établissements financiers réglementés, certaines entreprises privées, les organismes du secteur public, les entités contrôlées et certains organismes sans but lucratif influent sur un nombre élevé de parties prenantes du fait de leur incidence économique ou sociale sur des groupes importants

de parties prenantes. Les entités précitées qui ont une telle influence doivent être classées dans la catégorie des entités d'intérêt public général. Nous convenons que, à des fins de simplicité, d'efficacité et d'équité, toutes les dispositions s'appliquant aux entités cotées devraient en général être appliquées à toutes les entités d'intérêt public général et non aux seules entités cotées.

À notre avis, il convient que, selon les faits et les circonstances, les établissements financiers réglementés soient normalement des entités d'intérêt public général. Nous sommes aussi d'accord avec la proposition selon laquelle les caisses de retraite, les organismes du secteur public, les entités appartenant à l'État et les organismes sans but lucratif **puissent** être des entités d'intérêt public général.

On ne saurait toutefois trop insister sur le fait qu'il existe des écarts importants au sein de ces catégories. Les caisses de retraite peuvent concerner autant une seule personne que plusieurs centaines de milliers d'individus. Les responsabilités fiduciaires des organismes sans but lucratif peuvent toucher une partie importante de la population (organisme caritatif d'envergure nationale) ou être pratiquement inexistantes et ne concerner qu'un faible nombre de parties prenantes (groupe de parents organisant une ligue sportive de quartier pour enfants). Par ailleurs, les entités appartenant à l'État peuvent être aussi petites qu'un terrain de football, mais elles sont parfois imposantes comme les grandes sociétés nationales de services d'électricité.

Il convient ici de conserver le sens des **proportions**, en particulier à la lumière des dispositions proposées touchant la rotation des associés (290.147), les services de tenue de comptes (290.166), les calculs fiscaux (290.173) et les évaluations ayant une incidence importante sur les états financiers (290.178) qui seront appliquées aux entités d'intérêt public général. Un grand nombre de petites entreprises, d'organismes sans but lucratif et autres entités semblables ne disposent tout simplement pas des ressources internes pour effectuer les calculs des actifs et des passifs d'impôts futurs et préparer tous les ajustements et informations de fin d'exercice nécessaires pour se conformer aux IFRS ou procéder aux évaluations ayant une incidence importante sur les états financiers. Il ne semble pas raisonnable d'obliger ces entités à faire appel à plusieurs cabinets pour effectuer ces tâches vu l'inefficacité et le coût évidents d'une telle démarche. Qui plus est, les petits cabinets de vérification qui pourraient ne pas être en mesure de satisfaire aux exigences de rotation présentées dans l'exposé-sondage, peuvent, dans les faits, être plus habilités à fournir des services aux petites entités du fait de leur structure organisationnelle plus légère, de l'expérience et de l'expertise qu'ils ont acquises en leur fournissant des services de certification. Des mesures de sauvegarde comme celles qui sont données en exemple au paragraphe 290.165 pour la tenue de comptes, au paragraphe 290.170 pour les évaluations et au paragraphe 290.177 pour les services en fiscalité devraient être suffisantes pour ces petites entités.

La question se réduit en somme au sens d'« intérêt public général ». Nous recommandons que des indications supplémentaires soient données quant à l'interprétation de « général » dans ce contexte. Peut-être « général » devrait-il être compris comme « ayant une incidence économique ou sociale nationale ou régionale ». **Il conviendrait aussi de mentionner expressément qu'il n'est pas prévu d'intégrer toutes les caisses de retraite, tous les organismes du secteur public ou tous les organismes sans but lucratif dans la catégorie des entités d'« intérêt public général ».**

2. Convient-il d'éliminer la latitude qu'ont les petits cabinets de mettre en place des mesures de sauvegarde autres que la rotation des associés? Si une telle latitude est appropriée, quelles sont les autres mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer le risque de familiarité ou de le ramener à un niveau acceptable?

Commentaire : Bien que CGA-Canada soit favorable à l'élimination de la latitude qu'ont les petits cabinets de mettre en place des mesures de sauvegarde autres que la rotation des associés dans le cas des entités d'intérêt public général, les conséquences à long terme nous inquiètent.

Il n'est en aucun cas dans l'intérêt public que les petits cabinets se voient imposer des restrictions telles qu'ils ne sont plus viables économiquement et qu'ils ne peuvent plus faire concurrence aux grands cabinets. Un nombre important de grands cabinets refusent des petits clients de vérification, qui ne sont pas rentables pour eux. Cela n'est assurément pas dans le meilleur intérêt public et il convient de faire des efforts pour préserver ce domaine d'exercice, en particulier pour les petits et moyens cabinets qui montrent un intérêt pour une telle prestation de services. Il ne fait en outre aucun doute pour nous que les petits clients de vérification nous appuieraient pour ce qui est du rapport coûts-avantages.

Nous sommes d'avis qu'une mesure de sauvegarde spécifique, impliquant un contrôleur de la qualité des missions indépendant du client et du cabinet de vérification, permettrait d'abaisser le risque de familiarité à un niveau acceptable. Il convient toutefois de souligner qu'en l'absence d'une autre solution acceptable pour les petits et moyens cabinets, cette ligne de conduite devrait tout au moins être autorisée. Nous estimons aussi peu probable que les coûts accrus représentés par une telle sauvegarde dépassent l'avantage qu'elle procurerait.

Le libellé de la rubrique *Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation)* du mémoire explicatif accompagnant l'exposé-sondage exprime l'inquiétude que des ressources insuffisantes pour assurer la rotation des associés nuise à la qualité de la vérification. Toutefois, selon les normes de certification en vigueur, les cabinets ne doivent en aucun cas accepter des missions pour lesquelles ils ne disposent pas des connaissances ou des ressources voulues sous peine de sanctions disciplinaires.

Si, après son examen des commentaires reçus sur l'exposé-sondage, l'IESBA maintient son intention d'éliminer la latitude dont jouissent actuellement les petits cabinets, nous recommandons que ce changement soit pris en compte pour l'élaboration d'une directive établissant clairement la distinction entre les entités qui sont d'intérêt public général et celles qui ne le sont pas.

Nous sommes d'accord avec le maintien de la règle d'affectation « sept ans-deux ans » dans le cas où la rotation des associés s'applique.

3. La directive modifiée concernant la prestation de services autres que de vérification est-elle appropriée?

Commentaire : CGA-Canada approuve les exigences énoncées aux paragraphes 290.165 et 290.166 en ce qui a trait à l'établissement de documents comptables et d'états financiers. Nous faisons de nouveau valoir que ces paragraphes doivent être pris en compte pour l'élaboration de directives supplémentaires sur la distinction entre les entités qui sont d'intérêt public général et celles qui ne le sont pas. Les entités qui ne disposent pas des ressources suffisantes ou du personnel comptable à temps plein suffisant pour tenir les comptes ou pour établir des états financiers selon les IFRS **ne** seront vraisemblablement **pas** considérées comme « d'intérêt public général ».

Il en va tout autant des entités qui ne disposent pas des ressources suffisantes ou dont les besoins ne justifient pas l'emploi en interne de personnel capable de calculer les passifs ou les actifs

d'impôts futurs (paragraphe 290.177–290.178), ou de procéder aux évaluations nécessaires pour établir les états financiers (paragraphe 290.169–290.173).

En ce qui a trait aux services de fiscalité, CGA-Canada souscrit à l'argumentaire présenté dans l'exposé-sondage sur la planification fiscale et autres services conseils (paragraphe 290.170–290.182), ainsi que sur les services d'aide à la résolution des litiges fiscaux (paragraphe 290.183–290.185).

4. Le renforcement des dispositions sur l'indépendance prévues au Code vise essentiellement à accroître l'objectivité perçue et réelle de ceux qui exécutent les missions de certification et, partant, à améliorer la qualité de la vérification. La mise en œuvre des nouvelles dispositions entraînera probablement pour les parties prenantes certains coûts supplémentaires particulièrement difficiles à évaluer dans la mesure où la norme est internationale. L'IESBA est toutefois d'avis que les avantages des propositions sont proportionnels à leurs coûts et que ces propositions représentent par conséquent un juste équilibre entre les différents points de vue des parties prenantes. Êtes-vous d'accord?

Commentaire : CGA-Canada se demande sur quoi se fonde l'IESBA pour conclure que les avantages des propositions sont proportionnels aux coûts (c'est-à-dire existe-t-il des études chiffrant et étayant une telle assertion?). Nous ne sommes pas non plus sûrs du sens à donner à l'expression « proportionnels aux coûts ». Il nous semble, à l'évidence, que dans la plupart des cas, les avantages devraient être **égaux ou supérieurs** aux coûts.

Des données empiriques indiquent qu'au Canada tout au moins, par suite des modifications considérables apportées aux normes de vérification, y compris aux règles d'indépendance qui s'appliquent à ces missions, les honoraires relatifs à la vérification annuelle d'états financiers à usage général ont augmenté de 15 % à 40 % au cours des deux dernières années. CGA-Canada convient que l'évolution de la situation sur la scène mondiale, depuis la complexification accrue des marchés mondiaux des capitaux et des instruments financiers jusqu'aux retentissants scandales qui ébranlent le marché des affaires depuis quelques années, exige des normes de comptabilité et de vérification plus claires et améliorées ainsi que des règles déontologiques plus strictes.

Il y a néanmoins lieu de se demander quels seront les avantages pour les petites et moyennes entités et pour les utilisateurs de leurs états financiers. La vaste majorité des PME ne participent pas, ou participent de façon tout à fait marginale, aux marchés mondiaux des capitaux, et elles n'utilisent pas la gamme d'instruments financiers complexes auxquels les sociétés ouvertes ont souvent recours.

Nous sommes d'avis qu'à l'échelle internationale, la profession comptable n'a pas répondu adéquatement à la question. Où sont les modèles coûts-avantages des modifications des normes de comptabilité et de vérification et des règles déontologiques? À l'évidence, une profession qui consacre une grande part de ses activités à chiffrer des avantages financiers et des coûts est capable d'élaborer de tels modèles. Comment pouvons-nous avancer pour excuser que l'élaboration de ces modèles peut être difficile et imposer dans le même temps des règles encore plus difficiles à suivre aux PME et à leurs vérificateurs?

Dans l'intervalle, il n'y a aucun doute qu'inclure les petites et moyennes entités, par excès de zèle ou par manque de discernement, dans la catégorie des « entités d'intérêt public général » augmenterait considérablement leurs coûts et ne présenterait pas d'avantages notables pour elles. On ne constate par ailleurs que peu ou pas de protestations de la part des utilisateurs d'états

financiers de ces entités quant à la façon dont l'indépendance de leurs vérificateurs est actuellement encadrée.

Considérations particulières sur l'application à la vérification des petites entités
Il a été demandé aux répondants d'indiquer si, à leur avis, les considérations concernant la vérification des petites entités avaient été traitées de façon appropriée dans le projet de révision du code d'éthique. Les réponses négatives à cette question devaient être justifiées par un argumentaire en ce sens et étayées par des recommandations de remplacement ou supplémentaires.

Commentaire : L'IESBA devrait s'assurer, par l'élaboration de documents de référence plus nombreux et plus clairs sur l'application de la notion d'« entité d'intérêt public général », que les PME et les petits organismes sans but lucratif ne soient pas inclus dans la catégorie des « entités d'intérêt public général ».

Autres commentaires

CGA-Canada est d'accord avec les modifications proposées concernant les missions de vérification de rapports non financiers à « usage restreint ».

CGA-Canada est d'accord avec la modification proposée de la définition de l'équipe de mission.

CGA-Canada est d'accord avec la proposition d'ajouter « associé responsable de la mission » (« key audit partner ») parmi les termes définis, ainsi qu'avec la définition proposée.

CGA-Canada craint que les articles 290 et 291 marquent une évolution vers une approche principalement axée sur les règles. Ainsi, selon l'actuel article 290.8 :

« Un grand nombre de circonstances différentes ou de concours de circonstances peuvent avoir une incidence dans une évaluation de l'indépendance. Il est de ce fait impossible de définir toutes les situations qui créent des menaces pour l'indépendance ou de préciser les mesures d'atténuation appropriées. Il est par conséquent d'intérêt public général d'élaborer un cadre conceptuel qui exige des cabinets et des membres des équipes de vérification qu'ils identifient, évaluent et atténuent les menaces à l'indépendance plutôt que de les obliger à se conformer à un ensemble de règles précises qui peuvent être arbitraires. » [Traduction]

À notre avis, cette approche est toujours applicable. Or, les modifications proposées semblent clairement dévier de l'approche conceptuelle prévue et vont à notre avis dans le sens d'une approche normative axée sur les règles, ce qui n'est pas d'intérêt public général.

Nous estimons que les contraintes additionnelles projetées pour la prestation de services fiscaux aux clients ne tiennent pas compte des ressorts territoriaux où il est actuellement permis de fournir des services de certification et de fiscalité à un même client. CGA-Canada comprend que ces services sont déjà séparés dans certains pays, mais dans les pays où ce régime ne prévaut pas, les conséquences sont graves et causent des désagréments aux clients pour lesquels il serait avantageux que les deux services soient fournis par le même cabinet (rapport coûts-avantages). Les préoccupations concernant l'indépendance, s'il en est, peuvent être atténuées par des dispositions prévoyant des révisions par des tiers.

En ce qui a trait aux systèmes de TI, le paragraphe 290.197 proposé interdit la conception et/ou la mise en œuvre de systèmes qui représentent une partie importante des systèmes comptables, ou

qui génèrent de l'information significative pour les états financiers du client sur lesquels le cabinet formule une opinion pour des entités d'intérêt public général. A notre avis, ces interdictions vont trop loin. Nous ne sommes pas convaincus qu'il faille interdire la simple installation d'un nouveau logiciel de base et nous croyons qu'il serait plus utile d'établir des mesures de sauvegarde. Mais là n'est peut-être pas le propos de cette modification, auquel cas des indications supplémentaires seraient suffisantes.

Pour ce qui est des prêts et des garanties, le paragraphe 290.117 fait mention (à l'avant-dernière ligne) d'un cabinet membre du réseau ne participant pas à la vérification. Pourquoi préciser « cabinet membre du réseau »? Ne peut-il s'agir d'un collègue professionnel?

En ce qui a trait aux participations financières, il semble peu probable que le paragraphe 290.110 soit observé dans les faits. Selon l'exposé-sondage, quand un membre de la famille immédiate a ou obtient le droit de céder la participation financière ou, dans le cas d'une option sur action, le droit d'exercer l'option, la participation financière doit être cédée ou annulée dès que possible. Par « possible », on n'entend pas la vente à perte si cela peut être évité en conservant l'actif jusqu'à une autre date. À notre avis, des règles de déontologie s'appliquant à des non-membres de la profession sont *ultra vires*. Nous ne pouvons espérer régir que notre propre comportement.

Il semble y avoir une erreur dans le libellé du paragraphe 291.127, traduit comme suit :

« La mesure de sauvegarde qui suit est toujours nécessaire pour faire en sorte qu'il ne demeure aucun lien significatif entre le cabinet et la personne ne continue pas à participer aux activités ou professionnelles. »

Le segment de phrase souligné semble erroné et devrait sans doute correspondre au libellé utilisé au paragraphe 290.132.

Ces sections parallèles (290.132 et 291.127) se distinguent en outre l'une de l'autre en ce qui a trait aux « risques résiduels » à la fin de chaque paragraphe. Les deux premières mesures de sauvegarde proposées au paragraphe 291.127 ne figurent pas au paragraphe 290.132. Nous ne comprenons pas pourquoi les deux libellés ne concordent pas. À notre avis, la première sauvegarde est trop détaillée et devrait être retirée du paragraphe 291.127, tandis que la deuxième (modulée selon nous en fonction de la première sauvegarde proposée) devrait être ajoutée au paragraphe 290.132.

En ce qui a trait à la prestation de services récente à un client de vérification ou de certification, l'exposé-sondage propose les paragraphes suivants :

290.139 – Le fait qu'un ancien administrateur, dirigeant ou employé du client de vérification soit membre de l'équipe de vérification peut créer des risques liés à l'intérêt personnel et des risques d'autocontrôle et de familiarité. C'est particulièrement le cas quand, par exemple, un membre de l'équipe de vérification doit évaluer des éléments des états financiers alors qu'il a préparés les documents comptables sur lesquels ils reposent lorsqu'il travaillait pour le client. [Traduction]

291.130 – Le fait qu'un ancien administrateur, dirigeant ou employé du client de certification soit membre de l'équipe de certification peut créer des risques liés à l'intérêt personnel et des risques d'autocontrôle, de familiarité ou d'intimidation. C'est particulièrement vrai quand, par exemple, un membre de l'équipe de certification doit évaluer des éléments d'information qu'il a préparés lorsqu'il travaillait pour le client de certification. [Traduction]

CGA-Canada est d'avis qu'à des fins de clarté et de simplicité, ces paragraphes devraient être identiques, à l'exception du fait que le paragraphe 290.139 porte sur les missions de vérification, tandis que le paragraphe 291.130 porte sur les missions de certification. L'IESBA devrait clarifier les raisons pour lesquelles les menaces énumérées sont différentes. Nous ne saisissons pas le bien-fondé de cette différence.

Pour conclure, CGA-Canada est impatiente de connaître les résultats découlant des commentaires reçus et la réaction de l'IESBA.

Pour de plus amples explications des points présentés ci-dessus, n'hésitez pas à communiquer avec Dawn McGeachy (dmcgeachy@cga-canada.org) ou avec le soussigné (rlefevre@cga-canada.org).

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, mes salutations les plus sincères.

[Copie originale signée par :]

Rock Lefebvre, M.B.A., FCIS, CGA
Vice-président, Recherche et normalisation