

L'Association des comptables généraux accrédités du Canada a examiné l'exposé-sondage de septembre 2002 intitulé Normes d'indépendance

L'Association des comptables généraux accrédités du Canada a examiné l'exposé-sondage de septembre 2002 intitulé **Normes d'indépendance**, et elle soumet à votre réflexion les observations qui suivent. Ses commentaires détaillés portent à la fois sur des questions générales relatives à la mise en œuvre des recommandations et sur des questions précises.

Questions générales

CGA-Canada reconnaît que les codes de déontologie actuels basés sur des règles comportent des lacunes. Elle croit, elle aussi, qu'un code axé sur des principes et concepts de déontologie est préférable. C'est d'ailleurs cette démarche qu'elle a privilégiée, en 1996, lorsqu'elle a procédé à la révision de son code de déontologie fondé sur des règles et publié le Code des principes d'éthique et règles de conduite. On ne saurait sous-estimer l'importance de l'évolution du code de l'IFAC, lequel comporte désormais un cadre de référence pour les décisions d'ordre éthique. Il est impossible d'établir des règles exhaustives; il est donc impératif que les comptables se reportent à un code non pas pour s'assurer qu'ils y adhèrent bel et bien mais plutôt pour obtenir confirmation qu'ils agissent comme ils le devraient. Par conséquent, l'adoption par l'ICCA de dispositions de la Section 8 du code de la Fédération internationale des comptables (IFAC) est, a priori, une initiative positive.

CGA-Canada est toutefois d'avis que l'exposé-sondage néglige un principe fondamental, à savoir que l'ICCA et ses membres ne sont pas les seuls représentants de la « profession comptable ». La décision de l'ICCA d'opter aujourd'hui pour une méthodologie que CGA-Canada a adoptée il y a six ans est louable. Cependant, la mention explicite du Code de déontologie de l'ICCA dans l'exposé-sondage nous préoccupe. Nous reconnaissons que l'ICCA peut, et doit, établir des règles pour régir le comportement de ses membres. Toutefois, l'insertion d'un renvoi explicite au code de l'ICCA dans le Manuel est tout à fait inopportune pour les membres des autres organismes comptables professionnels du Canada. Ces autres comptables professionnels sont tenus de respecter le code de déontologie de leur propre organisme autoréglementé. Ils ne sont pas liés par le code de l'ICCA. Or, ils font actuellement face à l'éventualité de devoir se conformer à un code de déontologie qui n'est pas le leur pour respecter les exigences du Manuel.

Nous proposons plutôt que cette question soit soumise à un groupe de travail mixte, composé de membres des trois organismes comptables professionnels, qui aurait pour tâche de concevoir une solution commune et appropriée. Il serait également possible d'opter plutôt pour un renvoi général au code de déontologie de l'organisme comptable professionnel pertinent.

Nous avons relevé la déclaration suivante dans l'avant-propos : « ...Il y aurait lieu de moderniser les normes d'indépendance canadiennes en s'inspirant de la norme élaborée par la Fédération internationale des comptables (IFAC), avec les adaptations justifiées par le contexte canadien... ». De façon générale, nous appuyons cette notion, à la condition que le Canada se réserve le droit de modifier le code de l'IFAC pour le rendre plus rigoureux ou pour tenir compte du contexte proprement canadien. Cependant, la déclaration suivant laquelle « ...le cadre instauré devrait garantir que les normes d'indépendance applicables aux sociétés canadiennes faisant appel public à l'épargne soient, d'une manière générale, aussi rigoureuses que celles établies par la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis au fil de leur évolution... » présuppose que les règles de la SEC respectent un cadre fondé sur des principes et qu'elles sont appropriées dans les circonstances. Rien, dans l'exposé-sondage, ne montre que c'est le cas.

La myopie dont témoigne l'exposé-sondage en ce qui a trait à la profession comptable ressort de façon fort évidente dans le paragraphe qui fait état des modifications apportées à la « norme d'indépendance canadienne ». Ainsi, on peut lire ce qui suit à la page iii de l'avant-propos :

... règle 204 du Code de déontologie et l'interprétation du conseil connexe traitent de certaines situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité du praticien, et d'autres où l'objectivité ne serait normalement pas compromise. Le projet de nouvelle norme d'indépendance canadienne aborde la question différemment. La règle 204 proposée exige un degré d'indépendance tel que l'objectivité ne puisse être compromise dans le cadre d'une mission donnée. Des indications sont ensuite fournies dans une interprétation du conseil qui établit un cadre systématique fondé sur des principes, permettant une analyse de l'indépendance aux fins de chaque mission.

Cet énoncé est acceptable pour les membres de l'ICCA, mais il n'est absolument pas approprié pour les praticiens qui ne sont pas des comptables agréés. Bien que l'on puisse être d'accord avec les lignes directrices du code de déontologie de l'ICCA, les autres praticiens ne sont pas assujettis à ce code et ils ne sauraient être tenus de se conformer à la « règle 204 ». Toutefois, l'aspect le plus sérieux est le suivant : à la page v de l'avant-propos, on donne à entendre que le Manuel de l'ICCA — Certification assurera le respect de la Règle 204, ce qui crée un casse-tête insoluble. Il est vrai que toutes les missions de certification sont effectuées en conformité avec le Manuel mais, comme nous l'avons indiqué, les praticiens ne sont pas tous des comptables agréés. Si le but recherché consiste à assurer que tous les praticiens sont « objectifs » et « indépendants », les codes de déontologie auxquels sont assujettis ces praticiens doivent évidemment fournir une assurance semblable à celle qui est visée par les modifications apportées à la règle 204. À cet égard, CGA-Canada précise, en toute confiance, que son propre code fournit effectivement cette assurance.

De plus, la déclaration suivant laquelle « les normes proposées feront aussi partie des exigences qui s'appliqueront aux vérificateurs des sociétés cotées, et dont le nouveau Conseil canadien sur la reddition de comptes assurera le respect », tourne en dérision la prétendue indépendance du CCRC. Pour que l'on puisse considérer que le Conseil est véritablement indépendant de la profession et qu'il représente les intérêts des parties intéressées, c'est à lui que doit revenir la décision de conclure que les règles devraient, le cas échéant, faire partie des exigences.

Enfin, la position adoptée dans l'exposé-sondage quant à la conformité avec la Loi Sarbanes-Oxley nous préoccupe. Les marchés financiers des États-Unis ont une envergure plus considérable que ceux du Canada. On estime que ces marchés génèrent 47 % de la totalité des capitaux par rapport à 3 % peut-être pour les marchés financiers du Canada. Il serait regrettable que l'on adopte un ensemble d'exigences conçues pour les États-Unis sans tenir compte du fait qu'au Canada les nouveaux emplois sont plutôt créés par les petites entreprises. La plus petite des entités cotées des États-Unis est vraisemblablement plus grande que la plupart des entités cotées canadiennes. Les entreprises à faible capitalisation ou les entreprises nouvellement cotées (comme celles qui sont inscrites à la Bourse de croissance TSX) ne seraient même pas sur « l'écran radar » des États-Unis. On ne peut adopter les règles de la SEC concernant les services autres que de certification au seul motif que « les Américains le font ». L'allégation en page v de l'avant-propos suivant laquelle « la prestation de certains services autres que de certification est incompatible avec l'indépendance d'esprit ou l'apparence d'indépendance exigée pour la prestation d'un service de certification... » est peut-être fondée, mais peut-être pas. On aurait tort de considérer tout simplement que cette affirmation est exacte. Lorsque l'on adopte un ensemble de proscriptions, c'est qu'il a été prouvé que l'absence d'interdictions avait des effets néfastes. Le fait qu'aucune preuve empirique n'est offerte pour étayer cette affirmation mine sérieusement la crédibilité des propositions.

Questions précises

Commentaires sollicités à l'égard de questions précises.

1. (a) *Êtes-vous d'accord avec la décision du Comité de faire converger les normes d'indépendance canadiennes vers les normes mondiales?*
En principe, CGA-Canada est d'accord avec l'objectif de faire converger les normes d'indépendance canadiennes vers les normes mondiales. À l'instar de l'ICCA, elle s'est engagée envers l'objectif de l'IFAC, soit l'adoption des normes de cette dernière dans son propre code. Cependant, nous désirons préciser que les normes de l'ICCA ne représentent pas les normes canadiennes. En outre, nous nous demandons comment le « comité » a été investi de l'autorité d'établir des normes « canadiennes ».
- (b) *Êtes-vous d'accord avec l'idée que l'adoption du cadre de l'IFAC basé sur des principes en y intégrant les interdictions de la SEC constitue une solution appropriée pour parvenir à une convergence vers les normes mondiales tout en assurant la rigueur voulue pour la vérification des entités cotées?*
CGA-Canada croit que l'adoption des interdictions prévues par la SEC est exagérée. Il ne faut pas oublier que le Manuel s'applique à toutes les missions de certification, que l'entreprise visée soit une grande entreprise cotée, une entreprise à faible capitalisation ou une société privée sous contrôle canadien sans obligation publique de rendre des comptes. Considérer que « ce qui convient à un convient à tous », c'est oublier la nature de l'économie canadienne. En outre, les interdictions témoignent d'un parti pris à l'égard des grands cabinets, puisqu'elles imposent un lourd fardeau aux praticiens qui fournissent des services de certification à la majorité des entités

canadiennes.

- (c) *Voyez-vous des problèmes si fondamentaux qu'ils seraient de nature à justifier que le Canada abandonne son engagement envers l'adoption des principes de l'IFAC?*
Non.
- (d) *Y a-t-il des aspects des règles de la SEC pour les entités cotées intégrés au présent exposé-sondage qui sont fondamentalement inappropriés pour le Canada?*
CGA-Canada est d'avis que de nombreux aspects des règles de la SEC sont fondamentalement inappropriés pour les petites et moyennes entreprises canadiennes. Elle a moins de craintes en ce qui a trait aux grandes entités cotées. Veuillez vous reporter aux commentaires formulés dans les sections pertinentes.
2. *L'approche privilégiée, soit un cadre axé sur les menaces pour l'indépendance, les sauvegardes et les interdictions, est-elle claire et compréhensible?*
À première vue, l'approche privilégiée dans l'exposé-sondage semble appropriée. Ce n'est que lorsque l'on se penche sur certains aspects discordants que des problèmes apparaissent. Veuillez vous reporter à nos commentaires détaillés.
3. *Les normes proposées donnent des exemples de l'application du cadre à des situations courantes bien précises. Ces exemples sont-ils adéquats? Y aurait-il lieu d'ajouter d'autres exemples de situations courantes?*
L'une des faiblesses inhérentes à toute approche fondée sur des règles réside dans le fait qu'aucun ensemble de règles ne peut être exhaustif. Les règles tendent à favoriser le « respect de la lettre » plutôt que le « respect de l'esprit ». En outre, l'utilisation d'exemples donne à entendre que les principes sont tellement complexes qu'il faut une pléthore d'illustrations pour rendre les concepts plus clairs. Si les principes ne sont pas clairs et concis, et s'il faut des exemples pour les rendre plus intelligibles, ils ne répondent pas au critère ultime de la compréhensibilité. Les exemples risquent de nuire, plutôt que d'aider, au respect de la norme.
4. *Dans les exemples, on distingue entre les situations où une activité ou une relation est carrément interdite, et celles où un membre ou un cabinet est tenu, pour déterminer si l'indépendance est respectée, d'exercer son jugement professionnel. La distinction entre ces situations est-elle claire?*
Veuillez vous reporter aux commentaires formulés à l'égard de la question 3.
5. *Le comité continue d'envisager d'étendre l'application des normes d'indépendance aux missions devant aboutir à un rapport sur les résultats de l'application de procédés de vérification spécifiés. Le comité sera heureux de recevoir des commentaires à ce sujet.*
Les rapports sur les résultats de l'application de procédés de vérification spécifiés ne constituent pas un service de certification. Il s'agit d'un service connexe visé par le chapitre 9100 du Manuel. En conséquence, CGA-Canada est d'avis que ces services ne doivent pas être couverts par la norme proposée.

Code de déontologie

Définitions

Parents :

Comme elle l'a indiqué au début des présents commentaires, CGA-Canada est d'avis que le comité aurait dû, dans son exposé-sondage, développer davantage les dispositions du code de l'IFAC. La révision de ce code a été un processus long et ardu et il a fallu accepter de nombreux compromis pour obtenir l'appui d'un vaste groupe de participants. Les propositions présentées dans l'exposé-sondage canadien ne sont pas soumises à ce genre de restrictions. À titre d'exemple, la définition du terme « parents » a posé de nombreuses difficultés au comité de déontologie (Ethics Committee) de l'IFAC. Il aurait fallu saisir l'occasion de resserrer le code plutôt que de se contenter d'adopter la définition restreinte de l'IFAC. En ne retenant que les personnes visées par les expressions « famille immédiate » et « famille proche » définies à la page 15 de l'exposé-sondage, on laisse un trou béant dans le « filet de sécurité ». Par exemple, l'expression « famille proche » comprend les frères et sœurs, mais qu'en est-il de la belle-famille ou des grands-parents? Certaines personnes entretiennent des liens plus étroits avec leur belle-famille qu'avec leur propre famille. Même la distinction entre « famille immédiate » et « famille

proche » est problématique. Il n'est pas nécessaire qu'un membre de la famille soit une personne à charge pour constituer une menace pour l'indépendance.

Commentaires précis

Comme nous l'avons mentionné dans nos commentaires généraux, nous nous inquiétons du fait que le Code de déontologie de l'ICCA et, par conséquent, les interprétations du conseil connexes, sont mentionnés explicitement, comme s'ils s'appliquaient aux comptables professionnels qui sont membres d'autres organismes comptables professionnels du Canada. De nouveau, nous proposons d'avoir recours à la concertation en vue de l'élaboration d'une solution commune ou d'ajouter une note explicative pour préciser que les comptables agréés doivent se conformer au code de l'ICCA alors que les autres comptables professionnels doivent suivre les dispositions du code de déontologie de leur propre organisme professionnel.

Règle 204.1

Cette règle établit le cadre de l'ensemble des normes, alors que les restrictions sont expliquées en détail dans les interprétations du conseil. Cependant, cette première règle contient un premier élément d'incertitude puisqu'elle laisse supposer que toutes les missions de certification sont visées. Cette position est étayée par le paragraphe 14 des interprétations du conseil : « Les principes... s'appliquent à toutes les missions de certification ainsi qu'aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédés de vérification spécifiés. » Par contre, l'avant-propos semble mettre l'accent sur les entités cotées. Le paragraphe 26 des interprétations, qui fait état d'entités importantes du point de vue de l'intérêt public et de services autres que de vérification, ajoute à la confusion. On semble en effet indiquer, dans ce paragraphe, qu'il existe des entités auxquelles les normes ne s'appliquent pas. Enfin, l'avant-propos fait également état des exigences du CCRC. Comme cet organisme ne videra que les entités ouvertes, il pourrait être avantageux de préciser clairement la portée des normes.

Règle 204.2

Cette règle précise que le cabinet et l'équipe de mission de certification doivent identifier et évaluer les menaces pour l'indépendance et, si ces menaces ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable [les italiques sont de CGA-Canada]. Comme nous l'avons indiqué lorsque nous avons commenté la deuxième version de l'exposé-sondage de l'IFAC, CGA-Canada est fermement en faveur de l'élimination de ces menaces; cependant, l'idée que ces menaces puissent être ramenées à un niveau acceptable nous préoccupe. Nous utiliserons l'analogie suivante pour expliquer notre pensée. Si on compare les menaces pour l'indépendance à la possibilité d'être responsable d'un accident d'automobile, on constate qu'on peut éliminer cette dernière menace en s'abstenant de conduire. Cependant, si on est obligé de conduire, on peut prendre des mesures pour atténuer le risque d'être responsable d'un accident d'automobile. On ne peut éliminer complètement la possibilité d'un accident et, même si des sauvegardes sont en place, on réduit non pas le fait mais plutôt le risque d'être responsable d'un accident d'automobile.

Dans le contexte du présent exposé-sondage, si l'on a connaissance d'une situation qui constitue une menace pour l'indépendance, la première mesure consiste à éliminer cette menace. Par conséquent, le but est d'éliminer les circonstances qui peuvent nuire à l'indépendance; si ces circonstances ne peuvent être complètement éliminées, il faut alors s'efforcer de ramener à un niveau acceptable le risque associé à la menace pour l'indépendance. Il nous semble donc que l'on devrait utiliser le libellé suivant : « ...mettre en place les sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à ramener les risques associés à ces menaces à un niveau acceptable ».

Règle 204.3

CGA-Canada estime qu'il y a deux points à régler dans le cadre de cette règle. D'abord, en quoi consiste exactement une documentation appropriée? Que convient-il de consigner à l'appui de la décision d'accepter la mission ou de la poursuivre? Qui doit juger du caractère approprié de la documentation? Prévoit-on que la notion « d'élément probant suffisant et adéquat » sera appliquée à cette documentation? Nous constatons que le paragraphe 23 des interprétations du conseil contient des indications à sujet. Pour que le document soit utile, il y aurait lieu d'envisager à tout le moins de présenter des renvois aux paragraphes pertinents.

Dans un même ordre d'idées, ce paragraphe contient la première de nombreuses occurrences de l'expression « pas manifestement négligeables ». Que signifie cette expression exactement? Suppose-t-elle l'exercice du jugement professionnel? Si tel est le cas, quels critères doivent être réunis ou quel test doit être effectué pour que l'on puisse déterminer que la menace est effectivement « manifestement négligeable »? Comme pour la question de la documentation, il faut s'en remettre aux indications fournies dans les interprétations. Cependant, dans ce cas particulier, le paragraphe 24 est très peu utile; la décision semble encore relever de l'exercice du jugement.

Règle 204.4

De l'avis de CGA-Canada, l'exposé-sondage passe, avec cette règle, d'un cadre fondé sur des principes à une norme basée sur des règles. Le document contient environ 13 pages d'interdictions précises (c'est-à-dire des règles). Il est pourtant impossible d'établir des règles qui assureront l'intégrité, l'objectivité et l'indépendance. Au mieux, on peut relever des situations dont ces qualités sont absentes. C'est précisément ce que tentent d'accomplir les interdictions spécifiques, sans compter l'interprétation du conseil qui couvre près de 50 pages. Pour être véritablement fondées sur des principes, les propositions doivent être rédigées de façon générale. Les prescriptions détaillées incitent à respecter la lettre et non pas l'esprit des propositions.

Règle 204.4 — Intérêts financiers

L'exposé-sondage met l'accent sur les situations où les menaces découlant de la détention d'un intérêt financier sont tellement importantes que la seule solution consiste à refuser la mission ou à ne pas détenir d'intérêts financiers importants. CGA-Canada approuve en principe l'interdiction relative à la détention d'intérêts financiers directs. Elle se demande cependant si l'importance relative entre en compte, comme c'est le cas avec les intérêts financiers indirects, ou s'il s'agit d'une décision sans nuance. Par exemple, si une femme possède 500 actions d'une société ouverte, son mari doit-il renoncer à une mission de certification s'il existe au total des dizaines de millions d'actions de cette société en circulation? De même, si un établissement financier a accordé un prêt hypothécaire à son associé, un comptable doit-il refuser une mission mettant en cause cet établissement même si le prêt hypothécaire représente 100 000 \$ dans un portefeuille qui compte des milliards de dollars? En ce qui a trait à ce dernier exemple, que se passe-t-il si l'associé exerce à Vancouver alors que le comptable effectue la vérification pour le cabinet de Halifax. Puisque l'on évalue le caractère raisonnable des éléments probants, ne pourrait-on pas en faire autant pour les intérêts financiers directs?

On semble en outre indiquer que la détention d'une participation dans un client de services de certification est autorisée, pourvu que la participation représente moins de 5 % des titres de capitaux propres. CGA-Canada n'approuve pas cette position. Premièrement, elle est entièrement à l'opposé de l'interdiction concernant les intérêts financiers directs. Si la détention de titres de capitaux propres d'un client ne constitue pas un intérêt financier direct, qu'est-ce donc qu'un intérêt financier direct? Deuxièmement, les directives énoncées à la règle 204.4(7) laissent supposer que la détention de 4,5 % (par exemple) des titres de capitaux propres est acceptable. Que se passe-t-il si trois ou quatre membres d'un cabinet possèdent chacun 4,5 % de ces titres? Ils sont alors en mesure d'exercer, collectivement, une influence notable sur le client, même si, individuellement, ils ne le peuvent pas.

CGA-Canada est d'avis que la détention d'une participation ne devrait pas être autorisée. Il est impossible pour un vérificateur qui possède une participation dans une entreprise dont il vérifie les comptes de se défendre contre des allégations de conflit d'intérêts.

Règle 204.4 — Prêts et garanties

Cette section fait état de circonstances où le membre d'un cabinet, ou le cabinet lui-même, accepte une garantie d'emprunt ou un prêt consenti par un client de services de certification qui n'est pas une banque ou un établissement similaire. CGA-Canada admet que le fait d'accepter un prêt d'un établissement financier dans le cours normal des activités ne porte aucunement atteinte à l'indépendance; à l'inverse, un prêt consenti par un client de services de certification qui n'est pas un établissement financier peut compromettre l'indépendance. Pourquoi? Il semble qu'aucune sauvegarde ne peut éliminer la perception que l'indépendance est compromise. Par conséquent, nous appuyons les restrictions concernant les prêts consentis par des clients de services de certification.

Cependant, la question des garanties d'emprunt accordées par un client de services de certification nous préoccupe. À notre avis, aucune sauvegarde ne peut éliminer les menaces découlant de ces garanties. S'il est normal pour un établissement financier de prêter de l'argent, c'est loin d'être une activité courante pour ce genre d'établissement de garantir un emprunt contracté par un membre d'une équipe de mission de certification. Qui plus est, un client de services de certification autre qu'un établissement financier ne peut en aucune façon avoir de lien avec un membre du cabinet ou avec le cabinet lui-même sans que l'indépendance soit menacée. Nous croyons que s'il peut être acceptable, dans certaines circonstances, d'être le débiteur d'un client de services de certification, un client ne devrait en aucun cas agir à titre de caution d'un membre du cabinet ou du cabinet lui-même.

Règle 204.4 — Relations d'affaires étroites

Il est précisé, dans cette section, qu'il ne faut pas entretenir de relations d'affaires étroites à moins que celles-ci soient « sans importance et manifestement négligeables ». Bien que nous comprenions le sens de cette règle, nous estimons qu'elle peut donner lieu à certains problèmes. D'abord, en matière d'indépendance, il faut tenir compte à la fois de l'apparence et de la réalité. En outre, cette règle fait référence à des « intérêts financiers sans importance ». Cela ne contredit-il pas l'exigence suivant laquelle il faut éviter les intérêts financiers directs? Comme nous l'avons mentionné, ces interdictions ne contiennent pas de dispositions quant à l'importance relative.

Règle 204.4 — Relations familiales et personnelles

La règle 204.4(14) traite des circonstances où un membre de la famille immédiate est membre de la haute direction (administrateur ou dirigeant) d'un client de services de certification ou a été membre de la haute direction pendant la période visée par la mission, auquel cas le cabinet ne doit pas accepter la mission. Nous croyons que cette règle est appropriée car les menaces pour l'indépendance ne peuvent être éliminées par quelque sauvegarde que ce soit. Cependant, la règle 204.4(15) donne à entendre que les menaces pour l'indépendance peuvent être limitées ou éliminées au moyen de sauvegardes puisque l'interdiction (administrateur ou dirigeant) n'est pas appliquée aux membres de la famille proche, pourvu que ces derniers n'exercent pas un rôle de surveillance de l'information comptable ou financière.

Comme nous l'avons fait lorsque l'IFAC s'est penchée sur cette question, nous aimerions souligner que la distinction entre la famille immédiate et la famille proche est quelque peu arbitraire. Il n'est pas difficile d'imaginer des circonstances où il existe une relation plus étroite entre un membre d'une équipe de mission de certification et un proche qu'entre le même membre et sa famille immédiate. CGA-Canada est d'avis que ces distinctions sont artificielles; en conséquence, l'indépendance est tout aussi menacée lorsqu'il est question de la famille immédiate ou d'un proche parent aux termes de l'exposé-sondage.

Règle 204.4 — Exercice récent de fonctions auprès d'un client de services de certification

La règle 204.4(16) traite des cas où un membre de l'équipe de certification est, ou a été récemment, un administrateur, un dirigeant ou un employé d'un client de services de certification. Cependant, les lignes directrices que l'on retrouve dans le code de l'IFAC — qui traitent des circonstances où un membre de l'équipe de certification sait qu'il va se joindre au client des services de certification — n'ont pas été reprises dans l'exposé-sondage. CGA-Canada est d'avis que, dans ce cas précis, il n'existe pas de sauvegarde qui puisse empêcher les menaces pour l'indépendance. Elle croit en outre qu'il existe dans les circonstances d'autres questions d'ordre éthique, outre la question de l'indépendance, auxquelles il convient de prêter attention. En effet, le membre de l'équipe de mission de certification a des obligations envers son cabinet et il manque à ces obligations en prenant part à une mission mettant en cause le client des services de certification auquel il se joindra. CGA-Canada recommande d'ajouter à la norme les directives appropriées.

Règle 204.4 — Exercice de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification

La règle 204.4(18)a précise qu'un cabinet ne doit pas autoriser l'un de ses membres à exercer des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services de vérification ou d'examen. La règle 204.4(18)b énonce qu'un membre ne doit pas exercer des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services de vérification ou d'examen. Nous sommes d'avis qu'un « membre » devrait être autorisé à exercer ce genre de fonction s'il n'a

aucun lien avec le cabinet de vérification ou avec ses employés/associés. En outre, CGA-Canada recommande que la règle 204.4(19) soit renumérotée et devienne la règle 204.4(18)c), et que la règle 204.4(18)c) devienne la règle 204.4(18)d).

Règle 204.4 — Association de longue date entre du personnel de niveau supérieur et un client de services de certification

La ligne directrice énoncée à la règle 204.4(20) est l'un des exemples les plus frappants du manque de cohérence de la norme. Cette règle interdit explicitement à un vérificateur responsable de mission d'exercer cette fonction plus de cinq ans (ou de reprendre ce rôle avant un délai de deux ans) si le client est une entité cotée [les italiques sont de CGA-Canada]. On peut supposer que l'associé responsable de mission pourrait continuer d'exercer cette fonction si le client n'était pas une entité cotée. Cette interprétation est contradictoire à la règle 204.1, laquelle donne à entendre que les normes s'appliquent à toutes les missions de certification.

Cette règle est également l'une des plus controversées; il semble que pour acquiescer aux demandes de ceux qui souhaitent que les normes canadiennes et américaines soient identiques, on oublie la réalité du monde des affaires au Canada. Il n'y a pas, aux États-Unis, un secteur équivalent au secteur canadien des PME. En outre, bon nombre de PME ont recours aux services de petits et moyens cabinets. La plupart de ces petits cabinets n'ont pas les moyens voulus pour respecter les lignes directrices énoncées. On peut faire valoir que cette règle n'a pas d'incidence sur les entités non cotées. Par contre, elle aura un effet considérable sur les entreprises à faible capitalisation comme celles qui sont inscrites à la Bourse de croissance TSX. Qui plus est, elle entraînera une augmentation des coûts des petits et moyens cabinets, puisque ces derniers seront désormais tenus de « former » de nouveaux vérificateurs tous les cinq ans.

Les répercussions de cette règle sont plus importantes encore pour les praticiens exerçant seuls ou les très petits cabinets (et même pour les plus petits bureaux des grands cabinets). Si les directives s'appliquent effectivement à toutes les entités, ces cabinets ne pourront probablement pas conserver leurs clients de services de vérification. Les cabinets de taille moyenne seront touchés eux aussi; pour respecter la norme de travail énoncée au chapitre 5100 du Manuel, ils devront en effet s'assurer que deux associés au moins possèdent une connaissance suffisante des activités du client. Même si l'application de cette règle était limitée aux entités cotées, elle aurait une incidence négative pour les entreprises à faible capitalisation et leurs vérificateurs. Selon des données récentes provenant de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, 98 % des sociétés canadiennes sont des PME. Par conséquent, CGA-Canada est d'avis qu'il faut faire une distinction claire entre les clients de services de vérification d'envergure nationale et transnationale et les clients qui font partie du secteur des PME, qui génèrent plus des deux tiers des emplois au Canada.

Règle 204.4 — Prestations de services autres que de certification

La règle 204.4(21) ne contient pas les mêmes précisions que la règle 204.4(20); nous avons donc supposé qu'elle s'appliquait à toutes les missions de certification. L'absence de concordance entre le titre qui précède les règles et les règles elles-mêmes crée une certaine confusion. La prestation de services autres que de vérification englobe toute une gamme d'activités qui n'ont rien à voir avec l'objet de la règle. Par exemple, les services de fiscalité sont-ils autorisés? Il semble que la règle vise à empêcher le cabinet, ses associés et son personnel d'assumer un rôle de « gestion ». Cela signifie que le cabinet ou ses membres ne doivent pas prendre de décisions au nom du client des services de certification. À prime abord, cette règle est logique. Toutefois lorsque l'on s'arrête à évaluer véritablement les détails de sa mise en œuvre, des problèmes se posent. Par exemple, où trace-t-on la ligne qui permet de déterminer si une action donnée est acceptable ou non? De plus, les petites et moyennes entreprises s'en remettent souvent aux conseils de leur comptable. Si une PME accepte une recommandation de son comptable, considère-t-on que ce dernier exerce un rôle de « gestion »? Toute cette question prête à confusion puisque l'explication fournie au paragraphe 82 des interprétations du conseil semble axée sur des services que le public pourrait percevoir comme des services autres que de vérification plutôt que sur les services de gestion sous-entendus à la règle 204.4(21).

Règle 204.4 — Préparation des documents comptables et des états financiers

Cette règle, qui porte sur le risque d'autocontrôle, est sans doute celle qui prête le plus à controverse dans l'exposé-sondage. La règle 204.4(22) reprend la question du rôle de gestion et interdit explicitement à un cabinet ou à l'un de ses membres de prendre des décisions de gestion, ce qui semble raisonnable à première vue.

Cependant, les restrictions présentées dans la règle sont tout à fait inadéquates lorsque l'on tient compte de leur portée, c'est-à-dire tout client faisant l'objet d'une vérification ou d'un examen. Cette règle limite encore davantage les activités du cabinet de vérificateurs en interdisant la prestation de services de comptabilité ou de tenue de comptes aux entités cotées qui sont également des clients de services de vérification.

Comme nous l'avons déjà mentionné, le secteur des PME est la principale source d'emplois au Canada. La plupart, si ce n'est la totalité, de ces PME sont gérées par leurs propriétaires. Ce secteur représente environ 98 % des sociétés privées sous contrôle canadien. En général, ces entreprises comptent peu d'employés. Même les entreprises à faible capitalisation se situent souvent à la limite et comptent peu d'employés autres que les propriétaires. Toutes ces entreprises ont une chose en commun : elles ne disposent pas d'un personnel de comptabilité capable de générer les données dont le vérificateur a besoin. Souvent, elles s'en remettent à leur vérificateur pour la tenue de comptes et la préparation des états financiers. Il n'existe pas, dans ces entreprises, d'employés au fait des plus récentes prises de position en comptabilité. Parfois, il n'existe même pas d'employés capables de passer des écritures de journal. Ces entreprises préparent généralement des états fondés sur la comptabilité de caisse et elles confient à leur vérificateur la préparation des états financiers conformes aux PCGR exigés.

Le problème est plus sérieux encore pour les entreprises à risque à faible capitalisation. Ces dernières n'ont souvent pas les ressources nécessaires pour engager du personnel compétent en comptabilité. Or, à l'instar des entités cotées, elles présentent dans leurs états financiers une information financière à laquelle se fient des investisseurs indéterminés. Étant donné la complexité de la comptabilité, de la certification et de la réglementation, il arrive souvent que ces entreprises ne peuvent préparer leurs états financiers sans l'aide de leur comptable ou de leur vérificateur.

Même si nous reconnaissons qu'il est nécessaire de séparer ces activités, il demeure que les règles sont trop draconiennes. Ainsi, la règle 204.4(22) énumère les tâches qu'un cabinet ou un membre ne peut accomplir sous peine de porter atteinte à l'indépendance. La règle nécessite toutefois des précisions. Par exemple, qu'entend-on exactement par l'interdiction de préparer un document source ou d'apporter une modification à un tel document? Il est très fréquent qu'un vérificateur effectue des écritures de redressement en cours de vérification. Ces écritures permettent de corriger les erreurs qui contiennent les dossiers des clients et de veiller à ce que l'information soit présentée de façon appropriée, conformément aux PCGR. Cette règle signifie-t-elle que le vérificateur ne peut effectuer cette tâche? Ou le vérificateur doit-il obtenir l'approbation du client pour chaque écriture posée?

Plus encore, un vérificateur qui prépare les notes complémentaires à partir de son propre travail enfreint-il la règle? Qu'en est-il des cas où le vérificateur calcule les impôts futurs exigibles à partir du bénéfice net? Cette tâche constitue-t-elle une " assistance technique " au sens du paragraphe 87 des interprétations du conseil? Ou s'agit-il plutôt d'un " service de comptabilité " dont il est question à la règle 204.4(23)? CGA-Canada est d'avis que toute cette section doit être remaniée. Dans sa forme actuelle, elle pourrait empêcher les petits et moyens cabinets, et en particulier les praticiens exerçant seuls, d'offrir des services de vérification et d'examen à leurs clients. Ils risquent alors d'inciter le client à se contenter d'une mission de compilation (sauf lorsque des exigences légales stipulent le contraire) ou de perdre le client qui s'adressera à de plus grands cabinets. Dans l'un et l'autre cas, on ne sert pas l'intérêt du public.

Enfin, la règle autorise la prestation de services « dans une situation d'urgence ou autre situation inhabituelle ». À moins que des paramètres précis ne soient fournis, la notion d'urgence risque d'entraîner des abus. Une entreprise pourrait fort bien présenter son urgence dans les termes suivants : « Les états financiers doivent être soumis à l'agence de réglementation dans trois jours et, si vous ne nous aidez pas, nous ne pourrions pas respecter ce délai ». Est-ce le genre d'urgence visé par la règle?

Règle 204.4 — Prestation de services de vérification interne à un client de services de vérification ou d'examen

De l'avis de CGA-Canada, aucune circonstance ne justifie la prestation, par un cabinet de vérificateurs, de services de vérification interne à un client de services de certification. Le risque d'autocontrôle est tellement important qu'aucune sauvegarde ne peut éliminer l'apparence d'une absence d'indépendance. En outre, l'existence d'une « ligne de démarcation » ouvre la voie à des abus puisque les cabinets prendront des mesures pour se trouver « du bon côté » de la ligne, et négligeront ainsi l'esprit de la règle au profit du respect de la lettre (par exemple la règle du 3 % relative aux entités ad hoc).

Règle 204.4 — Prestation de services en matière de systèmes de TI à un client de services de vérification ou d'examen

La question de la prestation de services en matière de systèmes de TI est épineuse. Comme dans le cas des services de vérification interne, CGA-Canada est d'avis que, de manière générale, aucune circonstance ne justifie la prestation, par un cabinet de vérification, de services en matière de systèmes de TI à un client de services de certification. Le risque d'autocontrôle est tellement important qu'aucune sauvegarde ne peut éliminer l'apparence d'une absence d'indépendance. Même si le client déclare que le cabinet de vérification n'est pas responsable du système informatique (ce qui est peut-être vrai), le risque d'autocontrôle est simplement trop important. Cependant, lorsque l'on applique cette restriction au secteur des PME, son incidence est beaucoup plus sérieuse. De nombreuses PME n'ont pas l'expertise ou les ressources nécessaires pour établir leurs propres systèmes de TI et ils ont recours aux conseils de leur conseiller financier, c'est-à-dire leur comptable. Nous croyons que c'est l'un des secteurs où il est peut-être nécessaire d'établir une distinction entre les services fournis aux entités ouvertes et ceux qui sont offerts aux PME.

Règle 204.4 — Recrutement pour un client de services de certification

Comme c'est le cas pour la règle 204.4(23), on fait ici une distinction entre les entités cotées et les autres entités. CGA-Canada ne voit pas pourquoi ces activités représentent davantage une menace pour l'indépendance lorsque la société est cotée. S'il s'agit d'une question de risque d'autocontrôle, la nature de l'entité n'est pas pertinente. Le risque d'autocontrôle est tout aussi dommageable pour l'entité fermée que pour l'entité cotée.

Règle 204.4 — Niveau des honoraires

CGA-Canada s'interroge sur la raison d'être de cette règle. Il appartient au praticien d'établir les honoraires d'une mission. Toute tentative de restreindre la liberté d'un membre quant à l'établissement de ses honoraires serait vraisemblablement considérée par les tribunaux comme une interdiction de concurrence et rapidement rejetée (comme en témoigne la cause concernant la publicité en Saskatchewan). Qui plus est, les exclusions sont déjà dans le Manuel. Tout praticien qui enfreint la règle 204.4(34) contreviendrait également aux exigences du Manuel.

Règle 204.4 — Cadeaux et hospitalité

Bien qu'elle ne désapprouve pas l'intention de cette règle, CGA-Canada constate que la règle 204.4(35)b) ouvre la voie à l'interprétation. En anglais, le dernier mot de cette phrase (firm) peut être compris de deux manières différentes. Il peut en effet désigner soit l'entreprise qui donne le cadeau, soit le cabinet qui l'accepte. Un cadeau peut avoir une valeur négligeable pour le donateur mais importante pour le destinataire. CGA-Canada recommande que des précisions soient apportées.

Règle 204.6 — Mention des éléments portant atteinte à l'indépendance

Le sens de l'expression « fonction connexe » n'est pas clair. Fait-on référence aux services connexes dont il est question au chapitre 9100 du Manuel ou à autre chose? Il y a lieu d'apporter des précisions.