

Code de Déontologie des Professionnels Comptables



**International Federation
of Accountants**



**Compagnie Nationale des
Commissaires aux Comptes**



**Conseil Supérieur de l'Ordre
des Experts-Comptables**

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

The *Code of Ethics for Professional Accountants* was prepared by the International Ethics Standards Board for Accountants (“IESBA”), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The IESBA develops and issues in the public interest high-quality ethics standards and other pronouncements for professional accountants for use around the world. It encourages member bodies to adopt high standards of ethics for their members and promotes good ethical practices globally. The IESBA also fosters international debate on ethical issues faced by accountants.

The original English version of this publication may be downloaded free-of-charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high-quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © July 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: “Copyright © July 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.” Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.
ISBN: 978-1-60815-035-9

Ce Code de Déontologie des Professionnels Comptables, a été publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) de l'International Federation of Accountants (IFAC) en Juillet 2009, en langue anglaise, a été traduit en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables en août 2010, et est reproduit avec l'autorisation de l'IFAC.

Le processus de traduction du Code de Déontologie des Professionnels Comptables a été examiné par l'IFAC et la traduction a été réalisée conformément « aux règles de traduction et de reproduction des normes émises par l'IFAC ». Le texte approuvé du Code de Déontologie des Professionnels Comptables est celui qui a été publié par l'IFAC en langue anglaise. "

Texte de langue anglaise the *Code of Ethics for Professional Accountants* © 2009 par la Fédération internationale des comptables (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français : du *Code of Ethics for Professional Accountants* Année © 2010 traduit de l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Le Code de Déontologie des Professionnels Comptables Titre original: *the Code of Ethics for Professional Accountants*, numéro ISBN: 978-1-60815-035-9

La traduction française a été réalisée par :

**la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et
le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC),**

avec la participation :

de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IBR-IRE), de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et de l'Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun (Institute of Chartered Accountants of Cameroon).

IFAC International Federation of Accountants

International Ethics Standards Board for Accountants
International Federation of Accountants
545 Cinquième Avenue, 14^{ème} étage
New York, New York 10017 Etats-Unis

Ce code *of Ethics for Professional Accountants* a été établi par l'International Ethics Standards Board for Accountants (« IESBA »), qui est une instance de normalisation indépendante au sein de l'International Federation of Accountants (IFAC). L'IESBA élabore et publie dans l'intérêt général des normes de déontologie et des textes complémentaires de très grande qualité à l'usage des professionnels comptables du monde entier. Il encourage les organismes membres à adopter des normes de déontologie exigeantes pour leurs membres et contribue à la promotion internationale de bonnes pratiques de déontologie. L'IESBA encourage aussi les débats internationaux sur les questions déontologiques auxquelles sont confrontés les professionnels comptables.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement sur le site de l'IFAC : <http://www.ifac.org>. Le texte approuvé est le texte publié en anglais.

La mission de l'IFAC est de servir l'intérêt général, de renforcer la profession comptable mondiale et de contribuer au développement d'économies internationales fortes par la définition de normes de déontologie de très grande qualité, en encourageant leur adoption, en encourageant la convergence internationale de ces normes et en s'exprimant sur les questions d'intérêt général là où l'expertise de la profession est plus pertinente

Copyright © Juillet 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est autorisé de faire des copies de cet ouvrage, pourvu que ces copies soient utilisées dans le cadre de cours universitaires ou pour un usage personnel et qu'elles ne soient pas vendues, ni diffusées, et pourvu en outre que chaque copie comporte la mention suivante : "Copyright. © Juillet 2009 par l'International Federation of Accountants. Tous droits réservés. Utilisé avec l'autorisation de l'IFAC. Contactez permissions@ifac.org pour les autorisations de reproduction, de conservation ou de transmission de ce document". Il faut sinon obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour reproduire, conserver ou transmettre ce document, ou en faire d'autres usages similaires, sauf dérogation légale. Pour les autorisations, veuillez contacter: permissions@ifac.org

ISBN : 978-1-60815-035-9

CODE DE DEONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES**SOMMAIRE**

	Page
PREFACE	4
PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE	5
100 Introduction et principes fondamentaux	6
110 Intégrité.....	11
120 Objectivité	12
130 Compétence et diligence professionnelles.....	13
140 Confidentialité	14
150 Comportement professionnel.....	16
PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET	17
200 Introduction	18
210 Nomination professionnelle.....	23
220 Conflits d'intérêts	26
230 Deuxièmes avis.....	28
240 Honoraires et autres types de rémunération.....	29
250 Marketing des services professionnels	31
260 Dons et hospitalité	32
270 Garde d'actifs appartenant aux clients	33
280 Objectivité – Tous services.....	34
290 Indépendance – Missions d'audit et d'examen limité	35
291 Indépendance – Autres missions d'assurance.....	84
PARTIE C : PROFESSIONNELS COMPTABLES N'EXERÇANT PAS EN CABINET	111
300 Introduction	112
310 Conflits potentiels.....	115
320 Préparation et présentation d'informations	116
330 Exercer avec une expertise suffisante.....	117
340 Intérêts financiers	118
350 Incitations	120
DEFINITIONS	122
DATE D'ENTREE EN VIGUEUR	129

PREFACE

La mission de l'International Federation of Accountants (IFAC), telle qu'elle est définie dans ses statuts, est de servir l'intérêt général, de poursuivre le renforcement de la profession comptable au niveau mondial, de contribuer au développement d'économies internationales fortes en élaborant et en favorisant l'adoption de normes de déontologie de très grande qualité, en encourageant la convergence internationale de ces normes et en s'exprimant sur des questions d'intérêt général pour lesquelles l'expertise de la profession est la plus pertinente. Dans l'exercice de cette mission, le Board de l'IFAC a mis en place l'IESBA chargé d'élaborer et de publier, sous sa propre autorité, des normes de déontologie et textes complémentaires de très grande qualité, à l'usage des professionnels comptables du monde entier.

Ce code établit des règles de déontologie pour les professionnels comptables. Les organisations membres de l'IFAC ou les cabinets ne doivent pas appliquer des règles moins strictes que celles qui figurent dans ce Code. Toutefois, si un organisme membre ou un cabinet ne peut se conformer à certaines parties de ce Code du fait de la loi ou de la réglementation, ils doivent néanmoins appliquer toutes les autres parties de ce Code.

Certains pays peuvent avoir en place des règles et des recommandations différentes de celle de ce Code. Les professionnels comptables intervenant dans ces pays devront être informés de ces différences et se conformer aux règles et recommandations les plus strictes, sauf si la loi ou la réglementation applicable le leur interdit.

PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE

	Page
Section 100 Introduction et principes fondamentaux	6
Section 110 Intégrité	11
Section 120 Objectivité.....	12
Section 130 Compétence et diligence professionnelles	13
Section 140 Confidentialité.....	14
Section 150 Comportement professionnel.....	16

SECTION 100

Introduction et principes fondamentaux

- 100.1 Une des marques distinctives de la profession comptable est qu'elle assume la responsabilité d'agir dans l'intérêt général. En conséquence, la responsabilité d'un professionnel comptable ne se limite pas à satisfaire exclusivement les besoins d'un client ou d'un employeur en particulier. Pour agir dans l'intérêt général, le professionnel comptable doit observer et se conformer aux dispositions du présent Code. Si un professionnel comptable ne peut se conformer à certaines parties de ce Code parce que la loi ou la réglementation le leur interdit, il doit néanmoins appliquer toutes les autres parties de ce Code.
- 100.2 Ce Code comprend trois parties. La Partie A fixe les principes fondamentaux de déontologie professionnelle applicables aux professionnels comptables et propose un cadre conceptuel que le professionnel comptable doit appliquer :
- (a) pour identifier les menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux ;
 - (b) pour évaluer l'importance des menaces ayant été identifiées ;
 - (c) pour mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Des mesures de sauvegarde sont nécessaires lorsque le professionnel comptable détermine que les menaces ne sont pas à un niveau auquel un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont le professionnel comptable avait connaissance à la date de son appréciation, jugerait que le respect des principes fondamentaux n'est pas compromis.
- Le professionnel comptable doit recourir à son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel.
- 100.3 Les Parties B et C illustrent la façon dont le cadre conceptuel s'applique dans certaines situations. Elles donnent des exemples de mesures de sauvegarde susceptibles de répondre de façon appropriée aux menaces de nature à porter atteinte à la conformité aux principes fondamentaux. Elles décrivent également des situations où il n'existe pas de mesures de sauvegarde permettant de traiter ces menaces et par conséquent, les circonstances et les relations qui les créent doivent être évitées. La Partie B s'applique aux professionnels comptables en cabinet. La Partie C s'applique aux professionnels comptables en entreprise. Les professionnels comptables en cabinet sont susceptibles de trouver dans la Partie C des éléments s'appliquant également à des cas particuliers.
- 100.4 L'utilisation dans la version anglaise du Code de l'auxiliaire « shall »¹, fait obligation au professionnel comptable ou au cabinet de respecter cette règle spécifique pour laquelle l'auxiliaire « shall » a été utilisé. Le respect de cette disposition est obligatoire, sauf si une dérogation est prévue par le Code.

Principes fondamentaux

- 100.5 Les professionnels comptables doivent observer les principes fondamentaux suivants :

¹ « Shall » est traduit par « doit/doivent » dans la présente traduction. En revanche, l'utilisation du verbe devoir à d'autres temps que l'indicatif présent n'introduit pas une disposition obligatoire.

- (a) *Intégrité* - Être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles et relations d'affaires.
- (b) *Objectivité* – ne laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêts, ni influence inopportune de tiers l'emporter sur son jugement professionnel.
- (c) *Compétence et diligence professionnelles* - maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour faire que son client ou son employeur bénéficiant de services professionnels de qualité intégrant les derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques et agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles en vigueur.
- (d) *Confidentialité* - respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et relations d'affaire et en conséquence, ne divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée, à moins d'avoir un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire, ni utiliser ces informations pour le bénéfice personnel du professionnel comptable ou d'un tiers.
- (e) *Comportement professionnel* - se conformer aux lois et réglementations applicables et éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession

Chacun de ces principes fondamentaux est présenté plus en détail aux sections 110 à 150.

Mise en œuvre du cadre conceptuel

- 100.6 Les contextes dans lesquels interviennent les professionnels comptables peuvent donner lieu à des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Il est impossible de définir toutes les situations qui donnent lieu à ces menaces et de recenser toutes les mesures à mettre en œuvre. La nature des missions et des travaux confiés peut varier et en conséquence, différentes menaces peuvent se présenter, nécessitant la mise en œuvre de différentes mesures de sauvegarde. En conséquence, ce Code établit un cadre conceptuel qui fait obligation au professionnel comptable d'identifier, d'évaluer et de traiter les menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. La mise en œuvre du cadre conceptuel aide les professionnels comptables à se conformer aux règles de déontologie de ce Code et à s'acquitter de leur responsabilité d'agir dans l'intérêt général. Elle permet d'intégrer tout changement de circonstance qui risque de compromettre le respect des principes fondamentaux et empêche le professionnel de conclure qu'une situation pourrait être autorisée si elle n'est pas explicitement interdite par le code.
- 100.7 Lorsqu'un professionnel comptable identifie des menaces risquant de compromettre la conformité aux principes fondamentaux et que, sur la base d'une évaluation de ces menaces, détermine qu'elles ne sont pas à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit déterminer si des mesures de sauvegarde appropriées sont disponibles et peuvent être mises en œuvre pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable. En procédant à cette appréciation, le professionnel comptable doit exercer son jugement professionnel et se demander si un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont le professionnel comptable avait connaissance à la date de son appréciation, jugerait que les **menaces** seraient éliminées ou ramenées à un niveau acceptable du fait de la mise en œuvre de ces mesures de sauvegarde, le respect des principes fondamentaux n'étant de la sorte pas compromis.
- 100.8 Le professionnel comptable doit évaluer toutes les menaces pesant sur le respect des principes fondamentaux dès lors qu'il a connaissance, ou qu'on pourrait raisonnablement penser qu'il a connaissance, de circonstances ou de relations susceptibles de compromettre le respect des principes fondamentaux.

- 100.9 Lorsqu'il évalue l'importance d'une menace, le professionnel comptable doit tenir compte de facteurs tant qualitatifs que quantitatifs. Dans la mise en œuvre du cadre conceptuel, le professionnel comptable est susceptible de rencontrer des situations où les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable, soit parce que la menace en question est trop importante, soit parce qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde appropriées ou qu'il n'est pas possible de les mettre en œuvre. Dans ce cas de figure, le professionnel comptable doit refuser ou cesser de fournir les services professionnels spécifiques en cause, ou, si cela se révèle nécessaire, démissionner de la mission (dans le cas d'un professionnel comptable exerçant en cabinet) ou donner sa démission à son employeur (dans le cas d'un professionnel comptable exerçant en entreprise).
- 100.10 Il se peut qu'un professionnel comptable viole involontairement une disposition de ce Code. En fonction de sa nature et de son importance, un tel manquement pourrait ne pas compromettre le respect des principes fondamentaux à condition que, une fois identifié, il soit corrigé sans délai et que toutes les mesures de sauvegarde nécessaires soient mises en œuvre.
- 100.11 Lorsqu'un professionnel comptable est confronté à des circonstances inhabituelles dans le cadre desquelles l'application d'une obligation spécifique du Code donnerait lieu à un résultat disproportionné ou à un résultat qui pourrait être contraire à l'intérêt général, il est recommandé que ce professionnel comptable consulte une organisation membre ou le régulateur compétent.

Menaces et mesures de sauvegarde

- 100.12 Des menaces sont susceptibles d'être créées par un large éventail de relations et de circonstances. Lorsqu'une relation ou une circonstance crée une menace, celle-ci pourrait compromettre, ou pourrait être perçue comme compromettant le respect des principes fondamentaux par le professionnel comptable. Une circonstance ou une relation donnée peut donner lieu à plus d'une menace et une menace peut affecter le respect de plus d'un principe fondamental. Les menaces relèvent de l'une ou de plusieurs des catégories suivantes :
- (a) Les menaces liées à l'intérêt personnel - la menace que des intérêts financiers ou d'autres intérêts puissent influencer de manière inappropriée le jugement ou le comportement du professionnel comptable ;
 - (b) Les menaces d'autorévision- la menace qu'un professionnel comptable n'évalue pas de façon appropriée les résultats d'un jugement porté antérieurement ou d'un service fourni précédemment par ce professionnel comptable ou par une autre personne de son cabinet ou de son employeur et sur lesquels il s'appuiera pour former son jugement dans le cadre de la fourniture d'un service ultérieur;
 - (c) Les menaces liées à la représentation – la menace qu'un professionnel comptable défende la position d'un client ou d'un employeur au point que l'objectivité du professionnel comptable soit compromise ;
 - (d) Les menaces liées à la familiarité – la menace que compte tenu de liens anciens ou étroits avec un client ou un employeur, le professionnel comptable soit trop bienveillant à l'égard des intérêts ou des travaux de ce client ou de cet employeur;
 - (e) Les menaces d'intimidation – la menace que le professionnel comptable soit dissuadé d'agir avec objectivité, du fait de pressions, réelles ou perçues, notamment de tentatives en vue d'exercer une influence inappropriée sur le professionnel comptable.

Les Parties B et C du présent Code expliquent comment ces catégories de menaces peuvent survenir pour les professionnels comptables exerçant en cabinet et les professionnels comptables exerçant en entreprise, respectivement. Les professionnels comptables exerçant en

cabinet peuvent également trouver dans la Partie C des éléments pertinents en fonction de leur situation particulière.

- 100.13 Les mesures de sauvegarde sont des actions ou toute autre mesure qui peuvent éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Elles se répartissent en deux grandes catégories:
- (a) Les mesures de sauvegarde mises en place par la profession, la législation ou la réglementation ;
 - (b) Les mesures de sauvegarde prévues dans l'environnement de travail.
- 100.14 Les mesures de sauvegarde mises en place par la profession, la législation ou la réglementation comprennent :
- La formation théorique et pratique et l'expérience préalables à l'accès à la profession.
 - Les obligations de formation professionnelle continue.
 - Les règles de gouvernance.
 - Les normes professionnelles.
 - Les procédures de supervision et de discipline de la profession ou des organismes de réglementation.
 - Les revues externes par un tiers légalement habilité des rapports, déclarations, communications ou informations produites par un professionnel comptable.
- 100.15 Les Parties B et C de ce Code traitent respectivement des mesures de sauvegarde prévues dans l'environnement de travail pour les professionnels comptables exerçant en cabinet et pour les professionnels comptables exerçant en entreprise.
- 100.16 Certaines mesures de sauvegarde peuvent accroître la probabilité de déceler ou de prévenir les comportements contraires à la déontologie. De telles mesures de sauvegarde, qui peuvent être mises en place par la profession comptable, la législation, la réglementation ou l'employeur, comprennent :
- Des processus d'alerte professionnelle efficaces et connus, mis en place par l'employeur, la profession ou un régulateur, qui permettent aux collègues, aux employeurs et aux membres du public de déclarer ou d'attirer l'attention sur des comportements non professionnels ou contraires à la déontologie.
 - Une obligation explicite de faire part des manquements aux règles de déontologie.

Résolution de conflits d'ordre éthique

- 100.17 Le professionnel comptable peut être amené à résoudre un conflit dans l'application des principes fondamentaux.
- 100.18 Lorsqu'il initie une procédure formelle ou informelle pour résoudre un conflit, les éléments suivants peuvent, individuellement ou considérés avec d'autres, se révéler utiles dans le déroulement de cette procédure :
- (a) les faits pertinents ;

- (b) les questions de déontologie en jeu;
- (c) les principes fondamentaux liés en cause ;
- (d) les procédures internes en place ;
- (e) les diverses voies d'action possibles.

Ayant examiné ces éléments, le professionnel comptable doit déterminer quel est le plan d'action approprié, en mesurant les conséquences de chaque plan d'action possible. Si le problème reste non résolu, le professionnel comptable peut souhaiter consulter d'autres personnes compétentes au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie afin d'obtenir de l'aide pour le résoudre.

- 100.19 Lorsque le conflit implique un conflit avec une organisation ou au sein de celle-ci, le professionnel comptable doit déterminer quand consulter les personnes constituant la gouvernance de cette organisation, telles que les membres du conseil d'administration ou du comité d'audit.
- 100.20 Il peut se révéler dans l'intérêt du professionnel comptable de documenter la nature du problème, ainsi que le détail des échanges réalisés et des décisions prises le concernant.
- 100.21 Lorsqu'un conflit important ne peut pas être résolu, le professionnel comptable peut examiner la possibilité d'obtenir des conseils professionnels auprès de l'organisme professionnel compétent ou de conseillers juridiques. En général, le professionnel comptable peut obtenir des avis sur des problèmes de déontologie sans enfreindre le principe fondamental de la confidentialité dès lors qu'il échange sur ce problème avec l'organisme professionnel compétent de façon anonyme, ou avec un conseiller juridique sous la protection du secret professionnel. Les cas où le professionnel comptable peut examiner la possibilité d'obtenir des conseils juridiques sont variés. A titre d'exemple, le professionnel comptable peut avoir découvert une fraude, dont la révélation pourrait contrevenir à sa responsabilité en matière de respect de la confidentialité. Dans ce type de cas, le professionnel comptable peut examiner l'opportunité de prendre l'avis d'un juriste pour déterminer s'il a une obligation d'en rendre compte.
- 100.22 Si, une fois épuisées toutes les possibilités, le conflit de déontologie demeure non résolu, le professionnel comptable doit, si possible, refuser de demeurer associé au problème créant le conflit. Le professionnel comptable doit déterminer si eu égard aux circonstances, il est approprié de se retirer de l'équipe chargée de la mission ou du dossier en cause, voire de se retirer complètement de la mission ou de démissionner du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie.

SECTION 110

Intégrité

- 110.1 Le principe d'intégrité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation d'être droits et honnêtes dans toutes leurs relations professionnelles et leurs relations d'affaires. L'intégrité implique également l'équité et la sincérité.
- 110.2 Le professionnel comptable ne doit pas sciemment être associé à des rapports, déclarations, communications ou autres informations lorsqu'il considère que ces informations :
- (a) contiennent une affirmation substantiellement fautive ou trompeuse ;
 - (b) contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ;
 - (c) omettent ou occultent des informations devant être obligatoirement incluses, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse.
- Lorsque le professionnel comptable prend conscience qu'il a été associé à de telles informations, il doit prendre des mesures pour ne plus être associé à ces informations.
- 110.3 Le professionnel comptable est réputé se conformer au paragraphe 110.2 s'il produit un rapport modifié concernant le ou les points visés au paragraphe 110.2.

SECTION 120

Objectivité

- 120.1 Le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel.
- 120.2 Le professionnel comptable peut être exposé à des situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de les définir, ni d'en donner une liste exhaustive. Le professionnel comptable ne doit pas fournir un service professionnel si une circonstance ou une relation génère un parti pris ou influence de façon inappropriée son jugement professionnel par rapport à ce service.

SECTION 130

Compétence et diligence professionnelles

- 130.1 Le principe de compétence et de diligence professionnelles impose les obligations suivantes à l'ensemble des professionnels comptables :
- (a) maintenir les connaissances et les compétences professionnelles au niveau requis pour que les clients ou les employeurs bénéficient d'un service professionnel de qualité ;
 - (b) agir de façon diligente en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lors de la fourniture des services professionnels.
- 130.2 Le service professionnel de qualité requiert d'exercer son jugement lors de la mise en application des connaissances et des compétences professionnelles au cours de la réalisation du service. La compétence professionnelle peut être scindée en deux phases distinctes :
- (a) L'acquisition de la compétence professionnelle ;
 - (b) Le maintien de la compétence professionnelle.
- 130.3 Le maintien de la compétence professionnelle exige de suivre et de comprendre les développements techniques, professionnels et des métiers pertinents. La formation professionnelle continue permet au professionnel comptable de développer et d'entretenir les capacités lui permettant d'exercer avec compétence au sein de l'environnement professionnel.
- 130.4 La diligence englobe la responsabilité d'agir conformément à la définition de la mission, avec soin, de façon exhaustive et dans les délais.
- 130.5 Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les personnes travaillant sous son autorité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées.
- 130.6 S'il y a lieu, le professionnel comptable doit informer les clients, les employeurs ou les autres utilisateurs de ses services professionnels des limitations inhérentes à ces services.

SECTION 140

Confidentialité

- 140.1 Le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas:
- (a) divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;
 - (b) se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers.
- 140.2 Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité, même en société, en prenant garde à la possibilité de révéler des informations par inadvertance, notamment à une relation d'affaires proche ou à un membre de la famille proche ou immédiate.
- 140.3 Le professionnel comptable doit également maintenir la confidentialité des informations communiquées par un client ou un employeur potentiels.
- 140.4 Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité de l'information au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie.
- 140.5 Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les collaborateurs placés sous sa supervision et les personnes qu'il consulte ou qui l'assistent respectent bien l'obligation de confidentialité.
- 140.6 La nécessité de se conformer au principe de confidentialité se poursuit même après la fin des relations entre un professionnel comptable et un client ou un employeur. Lorsqu'il change d'emploi ou acquiert un nouveau client, le professionnel comptable a le droit de se servir de l'expérience acquise. Le professionnel comptable ne doit toutefois pas utiliser ou révéler des informations confidentielles acquises ou recueillies dans le cadre de l'exercice de sa profession.
- 140.7 Les situations suivantes décrivent certaines circonstances où les professionnels comptables sont, ou peuvent être obligés de révéler des informations confidentielles, ou les cas où cette communication peut se révéler appropriée :
- (a) La loi permet la communication des informations et celle-ci est autorisée par le client ou l'employeur;
 - (b) La loi impose la communication des informations; à titre d'exemple :
 - (i) la production de documents ou d'autres éléments de preuve dans le cadre de procédures judiciaires ;
 - (ii) la révélation aux pouvoirs publics compétents des infractions à la loi qui ont été identifiées ;
 - (c) Il existe une obligation professionnelle ou un droit de communiquer des informations confidentielles, dès lors que cela n'est pas interdit par la loi :
 - (i) afin de se conformer au contrôle qualité de l'organisation membre ou du corps professionnel ;

- (ii) afin de répondre à une demande de renseignements ou à une enquête effectuée par un organisation membre ou un organisme de réglementation ;
- (iii) afin de protéger les intérêts professionnels d'un professionnel comptable lors de procédures judiciaires ;
- (iv) afin de se conformer aux normes techniques et aux obligations déontologiques.

140.8 Pour décider de l'opportunité de révéler des informations confidentielles, il convient d'examiner :

- (a) si la révélation des informations par le professionnel comptable, autorisée par le client ou l'employeur, pourrait léser les intérêts des parties, y compris ceux de tiers qui pourraient être affectés ;
- (b) si toutes les informations en cause sont connues et validées, dans la mesure du possible ; lorsque la situation comporte des faits non vérifiés, des informations incomplètes ou des conclusions non documentées, le jugement professionnel doit être utilisé pour déterminer le type d'informations à révéler, le cas échéant ;
- (c) le type de communication attendu et quels en sont les destinataires ;
- (d) si les parties auxquelles la communication est adressée sont des destinataires appropriés.

SECTION 150

Comportement professionnel

- 150.1 Le principe de comportement professionnel impose à tous les professionnels comptables l'obligation de se conformer aux lois et règlements applicables et d'éviter tout acte dont le professionnel comptable sait ou devrait savoir qu'il est susceptible de jeter le discrédit sur la profession. De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont disposait le professionnel comptable, serait enclin à conclure qu'ils affectent défavorablement la bonne réputation de la profession.
- 150.2 Les professionnels comptables ne doivent pas nuire au renom de la profession dans leurs activités de marketing et de promotion portant sur eux-mêmes et leurs travaux. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne pas :
- (a) exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'ils sont en mesure de rendre, aux qualifications qu'ils possèdent ou à l'expérience qu'ils ont acquise ;
 - (b) faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET

	Page
Section 200	Introduction..... 18
Section 210	Nomination professionnelle..... 23
Section 220	Conflits d'intérêts..... 26
Section 230	Deuxièmes avis..... 28
Section 240	Honoraires et autres types de rémunération..... 29
Section 250	Marketing des services professionnels 31
Section 260	Dons et hospitalité 32
Section 270	Garde d'actifs appartenant aux clients 33
Section 280	Objectivité – Tous services.....34
Section 290	Indépendance – Missions d'audit et d'examen limité 35
Section 291	Indépendance – Autres missions d'assurance..... 84

Section 200

Introduction

- 200.1 Cette partie du Code décrit la manière dont le cadre conceptuel présenté dans la partie A est mis en œuvre dans certaines situations par les professionnels comptables en cabinet. Elle ne décrit pas toutes les circonstances et les relations susceptibles d'être rencontrées par les professionnels comptables exerçant en cabinet, qui créent, ou sont susceptibles de créer, des **menaces** risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. En conséquence, le professionnel comptable exerçant en cabinet est invité à rester vigilant à l'égard de telles circonstances et relations.
- 200.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas s'engager sciemment dans une affaire, un métier ou une activité qui porte atteinte ou pourrait porter atteinte à l'intégrité, l'objectivité ou la bonne réputation de la profession et qui, en conséquence, serait incompatible avec les principes fondamentaux.

Menaces et mesures de sauvegarde

- 200.3 Le respect des principes fondamentaux peut potentiellement être compromis par un large éventail de circonstances et de relations. La nature et l'importance de ces menaces peuvent varier, selon qu'elles surviennent dans le cadre de la fourniture de services à un client d'audit, et si ce client d'audit est une entité d'intérêt public, à un client destinataire d'une mission d'assurance sans être un client d'audit, ou à un client pour lequel des missions, autres que des missions d'assurance, sont réalisées.

Les menaces relèvent de l'une ou plusieurs des catégories suivantes :

- (a) l'intérêt personnel ;
- (b) l'auto-révision ;
- (c) la représentation ;
- (d) la familiarité ;
- (e) l'intimidation.

Ces menaces sont évoquées plus en détail dans la Partie A de ce Code.

- 200.4 Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :
- un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance détient un lien financier direct avec le client de la mission d'assurance.
 - un cabinet a une dépendance excessive à l'égard des honoraires totaux perçus auprès d'un client.
 - un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance entretient des liens commerciaux étroits importants avec un client destinataire d'une mission d'assurance.
 - un cabinet est inquiet de l'éventualité de perdre un client important.

- un membre de l'équipe d'audit entre en négociations pour être embauché par le client d'audit.
- un cabinet accepte des honoraires subordonnés dans le cadre d'une mission d'assurance.
- un professionnel comptable découvre une erreur significative lorsqu'il évalue les résultats d'un service professionnel précédemment effectué par un membre de son cabinet.

200.5 Parmi les circonstances qui créent des menaces d'autorévision pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :

- un cabinet émet un rapport d'assurance sur l'efficacité du fonctionnement de systèmes financiers dont il a assuré la conception ou la mise en œuvre.
- un cabinet a préparé les données utilisées pour produire les documents objets de la mission d'assurance.
- un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance est, ou a récemment été, administrateur ou cadre chez le client.
- un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance est, ou a récemment été, employé par le client à un poste lui permettant d'exercer une influence significative sur l'objet de la mission.
- le cabinet fournit un service chez le client d'une mission d'assurance qui influe directement sur l'objet de la mission d'assurance.

200.6 Parmi les circonstances qui créent des menaces liées à la représentation pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :

- le cabinet assure la promotion des actions d'un client d'audit.
- le professionnel comptable agit en qualité de représentant pour le compte d'un client d'audit dans le cadre d'un conflit ou d'un contentieux avec des tiers.

200.7 Parmi les circonstances qui créent des menaces de familiarité pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :

- un membre de la famille proche ou immédiate d'un membre de l'équipe chargée de la mission est administrateur ou cadre du client.
- un membre de la famille proche ou immédiate d'un membre de l'équipe chargée de la mission est salarié du client et est en mesure d'exercer une influence significative sur l'objet de la mission.
- un administrateur ou un cadre du client, ou un salarié en mesure d'exercer une influence significative sur l'objet de la mission, a récemment occupé les fonctions d'associé chargé de la mission.
- l'acceptation par un professionnel comptable de cadeaux ou d'un traitement préférentiel de la part d'un client, sauf si la valeur en est soit minime soit négligeable.
- l'existence de relations de longue date entre l'encadrement de la mission et le client destinataire d'une mission d'assurance.

200.8 Parmi les circonstances qui créent des menaces d'intimidation pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent par exemple les situations suivantes :

- le cabinet est menacé d'être révoqué d'une mission chez un client.
- le client d'une mission d'audit fait savoir que le cabinet ne réalisera pas une mission autre qu'une mission d'assurance prévue si le cabinet maintient son désaccord sur le traitement comptable proposé par le client pour une opération particulière.
- le cabinet a un risque de contentieux avec le client.
- le cabinet subit des pressions en vue de réduire de façon inappropriée l'étendue des travaux afin de réduire les honoraires.
- le professionnel comptable se sent contraint d'approuver le jugement d'un salarié du client, parce que ce salarié a une expertise plus grande en la matière.
- le professionnel comptable est informé par un associé du cabinet qu'il n'obtiendra pas la promotion prévue, s'il ne donne pas son accord pour un traitement comptable inapproprié proposé par le client d'audit

200.9 Les mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable se répartissent en deux grandes catégories :

- (a) Les mesures de sauvegarde mises en place par la profession, la législation ou la réglementation
- (b) Les mesures de sauvegarde prévues dans l'environnement de travail.

Des exemples de mesures de sauvegarde créées par la profession, la législation ou la réglementation sont donnés au paragraphe 100.14 de la Partie A de ce Code.

200.10 Le professionnel comptable en cabinet doit exercer son jugement pour déterminer comment gérer au mieux les menaces qui ne sont pas à un niveau acceptable, soit en mettant en œuvre des mesures de sauvegarde pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable, soit en mettant un terme ou en refusant la mission concernée. En exerçant ce jugement, le professionnel comptable en cabinet doit examiner si un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont le professionnel comptable avait connaissance à la date de son évaluation, serait enclin à conclure que les menaces seraient éliminées ou ramenées à un niveau acceptable du fait de la mise en œuvre de ces mesures de sauvegarde, le respect des principes fondamentaux n'étant ainsi pas compromis. Cet examen tiendra compte d'éléments tels que l'importance de la menace, la nature de la mission et la structure du cabinet.

200.11 Dans l'environnement de travail, les mesures de sauvegarde appropriées varieront suivant les circonstances. Les mesures de sauvegarde prévues dans l'environnement de travail englobent les mesures de sauvegarde établies au niveau du cabinet et les mesures de sauvegarde spécifiques à la mission.

200.12 Parmi les exemples de mesures de sauvegarde mises en place au niveau du cabinet dans l'environnement de travail figurent :

- l'existence d'une équipe dirigeante du cabinet insistant sur l'importance du respect des principes fondamentaux.

- l'existence d'une équipe dirigeante du cabinet instaurant le principe selon lequel les membres d'une équipe chargée d'une mission d'assurance agissent dans l'intérêt général.
- des méthodes et procédures pour la mise en œuvre et la supervision du contrôle qualité des missions.
- des règles formalisées sur la nécessité d'identifier les menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux, d'évaluer l'importance de ces menaces et de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde destinées à éliminer ou à réduire ces menaces à un niveau acceptable ou, lorsque des mesures de sauvegarde appropriées ne sont pas disponibles ou ne peuvent pas être mises en œuvre, mettre un terme à la mission concernée ou la refuser.
- des politiques et procédures internes documentées imposant le respect des principes fondamentaux.
- des politiques et procédures qui permettront l'identification des intérêts ou des relations existant entre le cabinet, ou les membres des équipes chargées des missions, et les clients.
- des politiques et procédures destinées à superviser et, le cas échéant, à gérer la dépendance à l'égard des revenus provenant d'un seul client.
- le recours à des associés et des équipes de mission différentes, relevant de supérieurs hiérarchiques différents, pour la fourniture des missions autres que celle d'assurance auprès d'un client destinataire d'une mission d'assurance.
- des politiques et procédures destinées à interdire aux personnes qui ne sont pas membres d'une équipe chargée d'une mission d'influencer de façon inappropriée le résultat de cette mission.
- une communication régulière des politiques et procédures du cabinet et des modifications qui y sont apportées, à l'ensemble des associés et des collaborateurs professionnels, et une formation théorique et pratique appropriée sur ces politiques et procédures.
- la désignation d'un membre de la direction générale chargé de superviser le bon fonctionnement du système de contrôle qualité du cabinet.
- la communication aux associés et aux collaborateurs professionnels de l'identité des clients destinataires d'une mission d'assurance et des entités liées desquels il est nécessaire d'être indépendants.
- un mécanisme disciplinaire pour promouvoir le respect des politiques et procédures.
- des politiques et procédures publiées destinées à encourager et à autoriser les collaborateurs à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs au sein du cabinet toute question relative au respect des principes fondamentaux qui les préoccupe.

200.13 Parmi les exemples de mesures de sauvegarde spécifiques à la mission dans l'environnement de travail figurent :

- l'intervention d'un professionnel comptable, qui n'est pas intervenu dans le service autre que la mission d'assurance, en vue de faire une revue des travaux autres que ceux d'assurance ayant été effectués, ou encore d'émettre toute recommandation appropriée.

- l'intervention d'un professionnel comptable, qui n'était pas membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, pour effectuer la revue des travaux d'assurance effectués ou encore d'émettre toute recommandation appropriée.
- la consultation d'un tiers indépendant, tel qu'un comité d'administrateurs indépendants, une instance de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable.
- la discussion de questions de déontologie avec les personnes responsables de la gouvernance du client.
- La communication aux personnes responsables de la gouvernance du client de la nature des services rendus et du montant des honoraires facturés.
- le recours à un autre cabinet pour effectuer ou faire refaire une partie de la mission.
- la rotation des membres de l'équipe responsables de la mission d'assurance.

200.14 Suivant la nature de la mission, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut également s'appuyer sur les mesures de sauvegarde mises en place par le client. Toutefois, il n'est pas possible de s'appuyer exclusivement sur de telles mesures de sauvegarde pour réduire les menaces à un niveau acceptable.

200.15 Parmi les exemples de mesures de sauvegarde intégrées au sein des systèmes et procédures du client figurent les cas où :

- le client demande à des personnes autres que les membres de la direction de ratifier ou d'approuver la nomination d'un cabinet pour effectuer la mission.
- le client dispose d'employés compétents ayant l'expérience et le niveau hiérarchique requis pour prendre des décisions de gestion.
- le client a mis en œuvre des procédures internes garantissant des choix objectifs lors de la commande de services autres que des missions d'assurance.
- le client dispose d'une structure de gouvernance qui assure une supervision et une communication appropriées concernant les services fournis par le cabinet.

Section 210

Nomination professionnelle

Acceptation d'un client

- 210.1 Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de pratiques douteuses du client (ses détenteurs, ses dirigeants ou ses activités).
- 210.2 Parmi les pratiques douteuses du client qui, dès lors qu'elles seraient connues, pourraient menacer le respect des principes fondamentaux figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.
- 210.3 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable.
- Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :
- obtenir une connaissance et une compréhension du client, de ses détenteurs, de son management, des responsables de sa gouvernance et de ses activités commerciales;
 - obtenir du client son engagement d'améliorer les pratiques de gouvernance ou les contrôles internes.
- 210.4 Lorsqu'il n'est pas possible de réduire les menaces à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser d'entrer dans une relation avec le client.
- 210.5 Il est recommandé que le professionnel comptable exerçant en cabinet réexamine périodiquement ses décisions d'acceptation pour les missions récurrentes chez des clients.

Acceptation de la mission

- 210.6 Le principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur la compétence et la diligence professionnelles, dès lors que l'équipe chargée de la mission ne possède pas, ou ne peut acquérir les compétences nécessaires pour effectuer correctement cette mission.
- 210.7 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance des menaces identifiées et, le cas échéant, mettre en œuvre des mesures de sauvegarde en vue de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :

- Acquérir une compréhension appropriée de l'activité du client, de la complexité de son fonctionnement, des obligations spécifiques de la mission et de l'objectif, la nature et l'étendue des travaux devant être mis en œuvre.
- Acquérir des compétences sur les secteurs d'activité ou les sujets considérés pertinents.
- Avoir ou acquérir une expérience des obligations réglementaires ou de communication financière applicables.
- Affecter un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires.
- Avoir recours à des experts en cas de besoin.
- Définir un calendrier réaliste pour la mise en œuvre de la mission.
- Observer des politiques et procédures de contrôle qualité destinées à apporter une assurance raisonnable que les missions spécifiques ne sont acceptées que lorsqu'elles peuvent être effectuées avec compétence.

210.8 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a l'intention de recourir aux conseils ou aux travaux d'un expert, il doit déterminer si ce recours est justifié. Il examine les facteurs tels que la réputation, l'expertise, les ressources disponibles et les normes professionnelles et de déontologie applicables. De telles informations peuvent être obtenues à partir de précédentes collaborations avec cet expert ou de la consultation de tiers.

Changements dans une nomination professionnelle

210.9 Le professionnel comptable exerçant en cabinet qui est invité à remplacer un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou qui envisage de soumissionner pour une mission actuellement effectuée par un autre professionnel comptable exerçant en cabinet, doit déterminer s'il existe des raisons, professionnelles ou autres, de ne pas accepter cette mission, telles que des circonstances qui créent des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux qui ne peuvent pas être éliminées ou ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. A titre d'exemple, il peut survenir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles si un professionnel comptable exerçant en cabinet accepte la mission avant de connaître l'ensemble des faits pertinents.

210.10 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de chacune de ces menaces. Suivant la nature de la mission, cette évaluation peut exiger des contacts directs avec le professionnel comptable en place, afin d'établir les faits et circonstances relatifs à cette proposition de changement afin que le professionnel comptable exerçant en cabinet puisse décider s'il serait approprié d'accepter la mission. A titre d'exemple, les raisons apparentes du changement peuvent ne pas refléter intégralement les faits et peuvent avoir pour origine des désaccords avec le professionnel comptable en place susceptibles d'influencer la décision d'accepter la nomination.

210.11 Des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer toutes les menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les mesures suivantes :

- Lors des réponses aux demandes de soumissions d'offres, préciser dans la soumission qu'avant d'accepter la mission, il sera pris contact avec le professionnel comptable en place pour lui demander s'il existe des raisons professionnelles ou d'autres raisons de ne pas accepter la nomination.

- Demander au professionnel comptable en place de fournir les informations connues sur tous les faits ou circonstances dont, de l'avis du professionnel comptable en place, le professionnel comptable pressenti devrait avoir connaissance avant de décider d'accepter ou de refuser la mission.
- Obtenir les informations nécessaires depuis d'autres sources.

Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser la mission, sauf à obtenir satisfaction sur les points nécessaires par d'autres moyens.

210.12 Le professionnel comptable exerçant en cabinet peut être invité à entreprendre des travaux complémentaires ou supplémentaires par rapport à ceux du professionnel comptable en place. Une telle situation peut faire peser des menaces sur la compétence et la diligence professionnelles du fait, par exemple, d'un manque d'informations ou de renseignements incomplets. L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Un exemple de mesure de sauvegarde consiste à notifier le professionnel comptable en place des travaux proposés, ce qui donne la possibilité à ce dernier de fournir les informations pertinentes nécessaires pour la bonne conduite des travaux.

210.13 Le professionnel comptable en place est tenu par une obligation de confidentialité. La mesure dans laquelle il est autorisé, voire tenu, de discuter des affaires du client avec un professionnel comptable pressenti dépendra de la nature de la mission mais aussi :

- (a) de l'obtention ou non de l'autorisation du client pour le faire ;
- (b) des obligations légales ou de déontologie relatives à cette communication d'informations qui peuvent varier suivant les juridictions.

Les circonstances dans lesquelles le professionnel comptable est, ou peut être tenu, de révéler des informations confidentielles ou bien où la révélation de ces informations peut se révéler appropriée pour d'autres raisons sont fixées dans la Section 140 de la Partie A de ce Code.

210.14 Le professionnel comptable exerçant en cabinet aura en général besoin d'obtenir du client, de préférence par écrit, l'autorisation d'engager des discussions avec le professionnel comptable en place. Une fois cette autorisation obtenue, le professionnel comptable en place doit se conformer aux dispositions légales ou autres régissant de telles demandes de renseignements. Lorsque le professionnel comptable en place fournit des informations, il doit le faire honnêtement et sans ambiguïté. Si le professionnel comptable pressenti n'est pas en mesure de communiquer avec le professionnel comptable en place, il doit prendre des mesures raisonnables afin d'obtenir des informations sur d'éventuelles menaces par d'autres moyens, par exemple en posant des questions à des tiers, et en se renseignant sur les antécédents des membres de la direction générale ou des responsables de la gouvernance du client.

SECTION 220

Conflits d'intérêts

- 220.1 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts. De telles circonstances peuvent donner lieu à des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace sur l'objectivité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est en concurrence directe avec le client ou détient une entreprise conjointe ou un contrat similaire avec un concurrent important du client. Une menace sur l'objectivité ou la confidentialité peut également être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit ou lorsque les clients sont en litige l'un avec l'autre sur le sujet ou l'opération en cause.
- 220.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.
- 220.3 Suivant les circonstances donnant lieu au conflit, l'application d'une des mesures de sauvegarde suivantes est en général nécessaire :
- (a) notifier au client les intérêts commerciaux ou les activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans ce contexte ;
 - (b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement pour le faire ;
 - (c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.
- 220.4 Le professionnel comptable doit également déterminer s'il peut mettre en œuvre une ou plusieurs des mesures de sauvegarde additionnelles suivantes :
- (a) le recours à des équipes de mission distinctes ;
 - (b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données);
 - (c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ;
 - (d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
 - (e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés

- 220.5 Lorsqu'un conflit d'intérêts fait peser une menace sur le respect d'un ou plusieurs des principes fondamentaux, notamment l'objectivité, la confidentialité ou le comportement professionnel, et que cette menace ne peut pas être éliminée ou réduite à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas accepter une mission spécifique ou doit démissionner d'une ou plusieurs missions en conflit.
- 220.6 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a sollicité le consentement d'un client pour agir pour le compte d'une autre partie (qui peut être ou ne pas être un client existant) sur un sujet où les intérêts respectifs sont en conflit et que ce consentement a été refusé par le client, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas continuer d'agir pour le compte d'une des parties sur le sujet créant le conflit d'intérêts.

SECTION 230

Deuxièmes avis

- 230.1 Les situations où un professionnel comptable exerçant en cabinet est invité à fournir un deuxième avis sur l'application de normes ou principes comptables, d'audit, d'information financière ou d'autres normes ou principes à des circonstances ou transactions spécifiques par, ou pour le compte d'une société ou d'une entité qui ne fait pas partie de sa clientèle, peuvent faire peser des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, il peut y avoir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles dans le cas où le deuxième avis n'est pas basé sur le même ensemble de données que celui dont disposait le professionnel comptable en place ou repose sur des éléments probants insuffisants. L'existence et l'importance de la menace dépendront du contexte de la demande et de l'ensemble des autres faits et hypothèses disponibles pertinents pour l'expression d'un jugement professionnel.
- 230.2 Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de ces menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis, et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.
- 230.3 Si la société ou l'entité recherchant ce deuxième avis n'autorise pas la communication avec le professionnel comptable en place, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si, eu égard à l'ensemble des circonstances, il est approprié de donner l'avis sollicité.

SECTION 240

Honoraires et autres types de rémunération

- 240.1 Lorsqu'il s'engage dans des négociations relatives à des services professionnels, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut demander les honoraires qu'il juge appropriés. Le fait qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet puisse demander des honoraires inférieurs à ceux d'un confrère n'est pas en soi contraire à la déontologie. Néanmoins, des menaces risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux du fait du niveau des honoraires demandés. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur la compétence et les diligences professionnelles lorsque les honoraires demandés sont si faibles qu'il peut être difficile pour ce prix de mettre en œuvre la mission en respectant les normes techniques et professionnelles applicables.
- 240.2 L'existence et l'importance des menaces créées dépendront de facteurs tels que le niveau des honoraires demandés et les services auxquels ils s'appliquent. L'importance des menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :
- communiquer au client les termes et conditions de la mission et notamment, la base suivant laquelle les honoraires sont facturés ainsi que les services qui sont couverts par les honoraires demandés.
 - affecter à la mission un budget temps approprié et des collaborateurs qualifiés.
- 240.3 Les honoraires subordonnés sont largement utilisés pour certains types de missions autres que des missions d'assurance ¹. Ils peuvent toutefois dans certaines circonstances faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux. Ils peuvent donner lieu à une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel. L'existence et l'importance de telles menaces dépendront de facteurs tels que :
- la nature de la mission
 - la fourchette des montants d'honoraires possibles
 - la base de détermination des honoraires
 - le fait que l'issue ou le résultat de l'opération sera revu ou non par un tiers indépendant.
- 240.4 L'importance de telles menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération.

¹ Les honoraires subordonnés au titre de missions autres que des missions d'assurance effectuées pour un client d'audit et d'assurance sont abordés aux sections 290 et 291 de la présente partie du Code.

- la communication aux utilisateurs présumés d'informations sur les travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet et sur sa base de rémunération.
 - les politiques et procédures de contrôle qualité.
 - la revue par un tiers indépendant des travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet.
- 240.5 Dans certains cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut percevoir des honoraires d'apporteur d'affaire ou une commission concernant un client. A titre d'exemple, lorsque le professionnel comptable exerçant en cabinet ne réalise pas le type de service demandé, il peut percevoir des honoraires en contrepartie de l'envoi d'un de ses clients auprès d'un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou d'un autre expert. Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut percevoir une commission d'un tiers (par exemple, un vendeur de logiciel) en rapport avec la vente de biens ou de services à un client. L'acceptation de tels honoraires d'apporteur d'affaires ou d'une commission peut donner lieu à des menaces sur l'objectivité et la compétence et la diligence professionnelles liées à l'intérêt personnel.
- 240.6 Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut également verser des honoraires d'apporteur d'affaires afin d'obtenir un client, par exemple, lorsque le client reste client d'un autre professionnel comptable exerçant en cabinet mais qu'il a besoin de services de spécialistes que n'offre pas le professionnel comptable en place. Le versement de tels honoraires d'apporteur d'affaires peut lui aussi faire peser une menace sur l'objectivité et la compétence et la diligence professionnelle, liée à l'intérêt personnel.
- 240.7 L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- la mention au client de tous les accords consistant à verser des honoraires d'apporteur d'affaires à un autre professionnel comptable pour les travaux délégués.
 - la mention au client de tous les accords consistant à percevoir des honoraires d'apporteur d'affaires pour avoir adressé le client à un autre professionnel comptable exerçant en cabinet.
 - l'obtention de l'accord préalable du client pour les accords conclus en matière de commissions liées à la vente par un tiers de biens ou de services au client.
- 240.8 Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut acquérir tout ou partie d'un autre cabinet sur la base que des versements seront faits à des personnes précédemment propriétaires du cabinet ou à leurs héritiers ou leurs successeurs. De tels versements ne sont pas assimilés à des commissions ni à des honoraires d'apporteur d'affaires, pour l'application des paragraphes 240.5 à 240.7 ci-dessus.

SECTION 250

Marketing des services professionnels

250.1 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une **menace** sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel risquant de compromettre le respect du principe du comportement professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe.

250.2 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas jeter le discrédit sur la profession lors de la promotion de ses services professionnels. Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit être honnête et loyal et ne peut pas :

(a) faire des affirmations exagérées sur les services offerts, les qualifications détenues, et l'expérience acquise ;

(b) ni dénigrer les travaux d'un tiers ou se livrer à des comparaisons non fondées

Si le professionnel comptable exerçant en cabinet éprouve des doutes sur le point de savoir si une forme de publicité ou de marketing envisagée est appropriée, il doit examiner la possibilité de prendre conseil auprès de l'organisme professionnel compétent.

SECTION 260

Dons et hospitalité

- 260.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ou un membre de sa famille immédiate ou un proche *, peut se voir offrir des cadeaux et l'hospitalité de la part d'un client. Une telle offre peut créer une menace sur la conformité aux principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel ou à la familiarité peut être créée si un cadeau est accepté de ce client ; une menace sur l'objectivité liée à l'intimidation peut résulter de l'éventualité que ces offres soient rendues publiques.
- 260.2 L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de la nature, de la valeur et de l'intention derrière l'offre. Lorsque sont offerts des cadeaux ou une hospitalité qu'un tiers informé raisonnable, jugeant tous les faits et circonstances, examinerait comme minimales ou négligeables, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut conclure que cette offre est faite dans le cours normal des affaires, sans intention spécifique d'influencer la prise de décisions ou d'obtenir des informations. Dans de tels cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut en général conclure que la menace risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux se situe à un niveau acceptable.
- 260.3 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas accepter une telle offre.

* Cf. Définitions

SECTION 270

Garde d'actifs appartenant aux clients

- 270.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas assumer la garde de fonds ou d'autres actifs pour le compte d'un client, sauf à y être autorisé par la loi et dans ce cas, en conformité avec toute obligation légale complémentaire imposée au professionnel comptable exerçant en cabinet qui détient de tels actifs.
- 270.2 La détention d'actifs appartenant au client crée des menaces sur la conformité aux principes fondamentaux ; à titre d'exemple, il existe une menace sur le comportement professionnel liée à l'intérêt personnel et il peut y avoir une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel provenant de la détention d'actifs appartenant au client. En conséquence, le professionnel comptable exerçant en cabinet à qui est confié de l'argent (ou d'autres actifs) appartenant à des tiers doit :
- (a) conserver ces actifs séparément de ses propres actifs ou de ceux de son cabinet ;
 - (b) n'utiliser ces actifs que pour l'objet auquel ils sont destinés,
 - (c) à tout moment, être prêt à rendre compte de tous ces actifs, ainsi que de tous les revenus, dividendes ou profits générés, à toutes personnes habilitées à ce qu'on leur en rende compte.
 - (d) se conformer à toutes les lois et tous les règlements applicables à la conservation et à la comptabilisation de tels actifs.
- 270.3 Dans le cadre des procédures d'acceptation du client et de la mission pour des services susceptibles d'impliquer la garde d'actifs d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit effectuer les demandes de renseignements appropriées sur l'origine de ces actifs et examiner les obligations légales et réglementaires qui lui incombent. A titre d'exemple, si ces actifs proviennent d'activités illégales, tels que le blanchiment d'argent, une menace entravant la conformité aux principes fondamentaux serait créée. Dans de telles situations, le professionnel comptable peut examiner le fait de recueillir des conseils juridiques.

SECTION 280

Objectivité – Tous services

- 280.1 Pour chacune de ses prestations professionnelles, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer s'il existe des menaces sur la conformité au principe fondamental d'objectivité provenant du fait qu'il détient des participations chez un client ou entretient des relations avec un client, ou des administrateurs, des cadres ou des salariés de ce client. A titre d'exemple, un lien familial ou personnel étroit, ou une relation d'affaires, peuvent faire peser une menace sur l'objectivité liée à la familiarité.
- 280.2 Un professionnel comptable exerçant en cabinet qui fournit un service d'assurance doit être indépendant du client destinataire de la mission d'assurance. L'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance sont nécessaires pour permettre au professionnel comptable exerçant en cabinet d'exprimer une conclusion qui sera vue comme étant libre de parti pris, de conflit d'intérêts ou d'influence excessive de tiers. Les Sections 290 et 291 présentent des recommandations spécifiques sur les obligations d'indépendance applicables aux professionnels comptables exerçant en cabinet qui effectuent une mission d'assurance.
- 280.3 L'existence de menaces sur l'objectivité lors de la prestation de services professionnels dépend du contexte particulier entourant la mission et de la nature des travaux que le professionnel comptable exerçant en cabinet effectue.
- 280.4 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant des mesures de sauvegarde pour les éliminer ou les réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- le retrait de l'équipe chargée de la mission.
 - des procédures de supervision.
 - la cessation des liens financiers ou commerciaux donnant lieu à la menace.
 - la discussion du problème en cause avec les niveaux supérieurs de la direction du cabinet
 - la discussion du problème en cause avec les personnes en charge de la gouvernance du client.

Si des mesures de sauvegarde ne peuvent pas éliminer la menace, ni la réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit refuser la mission concernée ou y mettre un terme .

SECTION 290**INDÉPENDANCE – MISSIONS D’AUDIT ET D’EXAMEN LIMITE****SOMMAIRE**

	Paragraphe
Structure de la section.....	290.1
Mise en œuvre du cadre conceptuel appliqué à l’indépendance.....	290.4
Réseaux et cabinets membres d’un réseau.....	290.13
Entités d’intérêt public.....	290.25
Entités liées.....	290.27
Personnes constituant la gouvernance.....	290.28
Documentation.....	290.29
Durée de la mission.....	290.30
Fusions et acquisitions	290.33
Autres considérations.....	290.39
Mise en œuvre du cadre conceptuel en matière d’indépendance.....	290.100
Intérêts financiers	290.102
Prêts et cautions.....	290.118
Liens commerciaux et relations d’affaire.....	290.124
Liens familiaux et personnels.....	290.127
Occupation d’un emploi chez un client d’audit.....	290.134
Détachement temporaire de personnel.....	290.142
Personnes récemment employées par un client d’audit.....	290.143
Exercice de fonctions d’administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d’audit.....	290.146
Relations de longue date entretenues par le personnel d’encadrement chez un client d’audit (notamment, rotation des associés).....	290.150
Prestation de services autres que des missions d’assurance à des clients d’audit.....	290.156
Responsabilités de la direction.....	290.162
Préparation des documents comptables et des états financiers.....	290.167
Prestations d’évaluation.....	290.175
Prestations fiscales	290.181
Prestations d’audit interne	290.195
Prestations relatives aux systèmes d’information.....	290.201
Prestations d’assistance à la gestion des litiges.....	290.207
Prestations juridiques.....	290.209

CODE DE DEONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES

Services de recrutement	290.214
Services de finance d'entreprise	290.216
Honoraires	290.220
Honoraires – Importance relative.....	290.220
Honoraires impayés.....	290.223
Honoraires subordonnés.....	290.224
Politiques de rémunération et d'évaluation.....	290.228
Dons et libéralités.....	290.230
Contentieux en cours ou probables.....	290.231
Rapports incluant une restriction à l'usage et à la diffusion.....	290.500

Structure de la section

- 290.1 Cette section traite des règles d'indépendance applicables aux missions d'audit et aux missions d'examen limité qui sont des missions d'assurance dans le cadre desquelles le professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion sur des états financiers. Ce type de missions recouvre les missions d'audit et les missions d'examen limité qui visent l'établissement d'un rapport sur un jeu complet d'états financiers ou un état financier isolé. Les règles d'indépendance applicables aux missions d'assurance qui ne sont pas des missions d'audit ou d'examen limité sont traitées dans la Section 291.
- 290.2 Dans certains cas impliquant des missions d'audit où le rapport d'audit fait mention d'une restriction d'usage et de diffusion et sous réserve que certaines conditions soient remplies, les règles d'indépendance figurant dans cette section peuvent être modifiées selon les dispositions prévues aux paragraphes 290.500 à 290.514. Ces modifications ne s'appliquent pas dans le cas d'un audit d'états financiers légal ou réglementaire.
- 290.3 Dans cette section, les termes et expressions :
- « audit », « équipe chargée de l'audit », « mission d'audit », « client d'une mission d'audit », et « rapport d'audit » incluent la revue limitée, l'équipe chargée de la revue limitée, la mission d'examen limité, le client d'une revue limitée et le rapport d'une revue limitée ;
 - « cabinet » inclut les cabinets membres d'un même réseau, sauf indication contraire.

Mise en œuvre du cadre conceptuel appliqué à l'indépendance

- 290.4 Pour les missions d'audit, dans l'intérêt général, les membres des équipes chargées d'audit, les cabinets et les cabinets membres du réseau, doivent être indépendants des clients d'audit et par conséquent, l'indépendance est imposée par ce code de déontologie.
- 290.5 L'objectif de cette section est d'aider les cabinets et les membres des équipes chargées d'une mission d'audit à mettre en œuvre le cadre conceptuel décrit ci-après en vue d'être et de rester indépendants.
- 290.6 L'indépendance recouvre :

L'indépendance d'esprit

L'état d'esprit qui permet au professionnel d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel, lui permettant ainsi d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique.

L'indépendance en apparence

La nécessité d'éviter les faits et circonstances qui seraient si significatifs qu'un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis.

- 290.7 Le cadre conceptuel doit être mis en œuvre par les professionnels comptables pour :
- (a) Identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;

- (b) Évaluer l'importance des menaces identifiées ;
- (c) Mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, si nécessaire, afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable.

Lorsque le professionnel comptable détermine qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde disponibles ou qu'elles ne peuvent pas être mises en œuvre pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit soit éliminer toute circonstance ou relation créant ces menaces, soit refuser la mission d'audit ou y mettre un terme.

Le professionnel comptable doit faire usage de son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel.

- 290.8 Une ou plusieurs circonstances, de natures variées, peuvent être prises en compte pour estimer les menaces pesant sur l'indépendance. Il est impossible de définir chaque situation qui crée des menaces sur l'indépendance et de préciser les mesures appropriées à mettre en œuvre. En conséquence, ce code établit un cadre conceptuel qui requiert de la part des cabinets et des membres des équipes d'audit qu'ils identifient, évaluent et traitent les menaces pesant sur l'indépendance. Le cadre conceptuel aide les professionnels comptables exerçant en cabinet à se conformer aux règles de déontologie prévues dans ce Code. Il permet d'intégrer tout changement des circonstances faisant peser des menaces sur l'indépendance et empêche le professionnel comptable de conclure qu'une situation pourrait être autorisée si elle n'est pas explicitement interdite par le code.
- 290.9 En matière d'indépendance, les paragraphes 290.100 et suivants décrivent la façon dont le cadre conceptuel est mis en œuvre. Ces paragraphes ne décrivent pas toutes les circonstances et relations qui créent ou sont susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance.
- 290.10 Afin de décider s'il est approprié d'accepter ou de poursuivre une mission, ou si quelqu'un peut être membre de l'équipe chargée de l'audit, le cabinet doit identifier et évaluer les menaces pesant sur l'indépendance. Lorsque les menaces ne sont pas à un niveau acceptable et que la décision porte sur l'acceptation de la mission ou l'inclusion d'une personne dans l'équipe d'audit, le cabinet doit déterminer s'il existe des mesures de sauvegarde disponibles pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Dans le cas où la décision porte sur la poursuite de la mission, le cabinet doit déterminer si les mesures de sauvegarde existantes continueront d'être efficaces pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable, ou si d'autres mesures de sauvegarde devront être mises en œuvre, ou s'il est nécessaire de mettre un terme à la mission. Chaque fois que de nouvelles informations relatives à une menace pesant sur l'indépendance sont portées à la connaissance du cabinet au cours de la mission, le cabinet doit en évaluer l'importance en conformité avec le cadre conceptuel.
- 290.11 Tout au long de cette section, il est fait référence à l'importance des menaces pesant sur l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance d'une menace, des facteurs tant qualitatifs que quantitatifs doivent être pris en compte.
- 290.12 Dans la plupart des cas, cette section ne fixe pas les responsabilités spécifiques de chaque personne au sein du cabinet vis à vis des actions à mettre en œuvre au regard de l'indépendance parce que ces responsabilités peuvent varier suivant la taille, la structure et l'organisation d'un cabinet. Le cabinet est tenu par les normes internationales sur le contrôle qualité (ISQC) de mettre en place des politiques et procédures destinées à lui fournir une assurance raisonnable que l'indépendance est garantie si les règles de déontologie applicables l'imposent. Par ailleurs, les normes internationales d'audit (ISA) font obligation à l'associé en charge de la mission de conclure sur la conformité aux règles d'indépendance applicables à la mission concernée.

Réseaux et cabinets membres d'un réseau

- 290.13 Lorsqu'un cabinet est considéré comme étant membre d'un réseau, ce cabinet doit être indépendant des clients d'audit des autres cabinets du même réseau (sauf indication contraire, précisée dans ce Code). Les règles d'indépendance prévues dans cette section applicables à un cabinet membre d'un réseau s'appliquent à toute entité du même réseau. Cela peut inclure une entité comme un cabinet de consultants ou un cabinet juridique professionnel, qui répondrait aux critères de définition d'un membre d'un réseau, même si cette entité elle-même ne répond pas à la définition d'un cabinet.
- 290.14 Fréquemment les cabinets constituent des structures élargies avec d'autres cabinets et entités afin de renforcer leur aptitude à fournir des services professionnels. Pour déterminer si de telles structures élargies constituent un réseau, il faut considérer les faits et le contexte particulier et non pas uniquement le fait de savoir si ces cabinets et ces entités sont légalement séparés et distincts. Par exemple, une structure élargie peut être établie à seule fin de faciliter l'apport de missions entre entités séparées, ce qui en soi ne correspond pas a priori à un critère suffisant pour constituer un réseau. A l'inverse, une structure élargie peut être établie à des fins de coopération, dans laquelle les cabinets partagent un nom de marque commun, un système de contrôle qualité commun ou des ressources professionnelles significatives et par conséquent est réputée constituer un réseau.
- 290.15 Pour déterminer si une structure élargie constitue un réseau, savoir si un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que les entités sont associées de façon telle qu'un réseau est constitué, doit être pris en compte. Ce jugement doit être appliqué de façon homogène à l'ensemble du réseau.
- 290.16 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et qu'elle vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts parmi les entités au sein de la structure, cette structure est réputée constituer un réseau. Toutefois, le simple partage de coûts non significatifs ne constitue pas en soi un réseau. De plus, si le partage des coûts se limite uniquement à des coûts se rapportant au développement de méthodologies, de manuels ou de formation à l'audit, cela en soi ne constituerait pas un réseau. Par ailleurs, une association entre un cabinet et une entité hors réseau, pour fournir un service ou développer un produit conjointement ne constitue pas en soi un réseau.
- 290.17 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure détiennent des droits de propriété en commun, partagent le contrôle ou la gestion, cette structure est réputée constituer un réseau. Ceci peut être réalisé au moyen de contrats ou d'autres instruments.
- 290.18 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent des méthodes et des procédures de contrôle qualité communes, cette structure est réputée constituer un réseau. Dans ce contexte, les méthodes et procédures de contrôle qualité communes s'entendent comme celles conçues, mises en œuvre et supervisées dans l'ensemble de la structure élargie.
- 290.19 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent une stratégie commerciale commune, cette structure est réputée constituer un réseau. Le partage d'une stratégie commerciale commune implique un accord entre les entités en vue d'atteindre des objectifs stratégiques communs. Une entité n'est pas réputée constituer un cabinet d'un réseau, simplement du fait qu'elle coopère avec une autre entité dans le seul but de présenter une réponse conjointe à un appel d'offres pour la fourniture d'un service professionnel.

- 290.20 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure utilisent un nom de marque commun, cette structure est réputée constituer un réseau. Un nom de marque commun s'entend comme un sigle commun ou une enseigne commune. Par exemple, lorsqu'un associé du cabinet signe un rapport d'audit, le cabinet est considéré comme utilisant un nom de marque commun s'il intègre, ce nom comme partie, ou complément de son propre nom.
- 290.21 Même lorsqu'un cabinet n'appartient pas à un réseau et n'associe pas son nom à une marque commune, il peut donner l'impression qu'il appartient à un réseau s'il fait référence dans son papier à en-tête ou dans des documents promotionnels au fait qu'il est membre d'une association de cabinets. En conséquence, si un cabinet ne prend pas garde à la façon dont il décrit cette appartenance, il peut donner l'impression qu'il appartient à un réseau.
- 290.22 Lorsqu'un cabinet cède une partie de son activité, le contrat de vente mentionne parfois que, pendant un délai limité, la partie cédée peut continuer à se servir de tout ou partie du nom du cabinet même si elle n'est plus liée à ce cabinet. Dans ce contexte, bien que les deux entités puissent exercer sous une dénomination commune, elles n'appartiennent pas à une structure élargie établie à des fins de coopération et par conséquent, elles ne constituent pas les cabinets d'un même réseau. Ces entités doivent déterminer la façon dont elles font savoir qu'elles ne sont pas des cabinets d'un même réseau lorsqu'elles se présentent à des tiers extérieurs.
- 290.23 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent une part significative de ressources professionnelles, cette structure est réputée constituer un réseau. Les ressources professionnelles comprennent notamment :
- les dispositifs communs permettant aux cabinets d'échanger des informations, telles que les données clientèle, les feuilles de temps et la facturation ;
 - les associés et collaborateurs ;
 - les fonctions techniques qui élaborent des consultations sur des sujets techniques, sur certains secteurs d'activité, pour certaines opérations ou événements dans le cadre de missions d'assurance ;
 - les méthodologies et les manuels d'audit ;
 - la formation.
- 290.24 Déterminer si les ressources professionnelles partagées sont significatives et, en conséquence, si les cabinets sont des cabinets du même réseau, doit tenir compte de faits et circonstances pertinents. Lorsque les ressources partagées se limitent à une méthodologie ou des manuels d'audit communs, sans échange de personnel, de clients, ni d'informations sur le marché, il est peu probable que les ressources partagées soient significatives. Il en est de même pour ce qui est des efforts de formation communs. En revanche, lorsque les ressources partagées font intervenir l'échange de personnes ou d'informations, par exemple lorsque les collaborateurs sont issus d'un réservoir commun, ou qu'un service technique commun est créé au sein de la structure élargie afin de donner aux cabinets participants des avis techniques que les cabinets sont tenus de suivre, un tiers raisonnable et informé sera plus probablement enclin à conclure que les informations partagées sont significatives.

Entités d'intérêt public

- 290.25 La Section 290 contient des dispositions supplémentaires qui prennent en compte l'importance de l'intérêt public pour certaines entités. Dans cette section, les entités d'intérêt public sont :

- (a) toutes les sociétés cotées ;
- (b) toute entité (a) définie comme entité d'intérêt public par la réglementation ou la législation ou pour laquelle la réglementation ou la législation imposent d'effectuer un audit en conformité avec les mêmes règles d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'audit des sociétés cotées. Une telle réglementation peut être promulguée par tout régulateur compétent, notamment une instance de réglementation de l'audit.

290.26 Les cabinets et les organisations membres de l'IFAC sont encouragés à déterminer s'il convient d'assimiler d'autres entités ou certaines catégories d'entités à des entités d'intérêt public, du fait qu'elles font intervenir un grand nombre et une grande variété de parties prenantes. Parmi les facteurs à examiner figurent :

- la nature de l'activité, comme la détention d'actifs en qualité fiduciaire pour un grand nombre de parties prenantes. Par exemple, des établissements financiers, tels que banques et compagnies d'assurance, et fonds de pension ;
- la taille ; et
- le nombre de salariés.

Entités liées

290.27 Lorsqu'il est fait référence au client d'audit dans cette section, si le client d'audit est une entité cotée, celui-ci comprend aussi toutes les entités liées (sauf indication contraire). Pour tous les autres clients d'audit, lorsqu'il est fait référence au client d'audit, celui-ci comprend uniquement les entités liées sur lesquelles il exerce un contrôle direct ou indirect. Lorsque l'équipe d'audit sait, ou a des raisons de croire, qu'une relation ou une circonstance impliquant une autre entité liée de ce client est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet par rapport à ce client, l'équipe d'audit doit prendre cette entité en considération lors de l'identification et l'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance et l'application des mesures de sauvegarde appropriées.

Personnes constituant la gouvernance

290.28 Même si elle n'est pas prescrite par ce Code, les normes d'audit, la loi ou la réglementation applicables, ce Code encourage une communication régulière entre le cabinet et les personnes responsables de la gouvernance du client d'audit sur les relations et tout autre sujet qui selon l'avis du cabinet pourrait raisonnablement peser sur l'indépendance. Une telle communication permet aux personnes responsables de la gouvernance (a) d'examiner les jugements élaborés par le cabinet lors de l'identification et l'évaluation des menaces sur l'indépendance, (b) d'examiner le caractère approprié des mesures de sauvegarde mises en œuvre pour éliminer ou réduire ces menaces à un niveau acceptable et (c) d'agir en conséquence. Une telle approche peut être particulièrement utile s'agissant des menaces liées à l'intimidation et à la familiarité.

Documentation

290.29 La documentation matérialise les jugements formés par le professionnel comptable lors de l'élaboration de ses conclusions concernant la conformité aux obligations d'indépendance. L'absence de documentation n'est pas un élément déterminant pour juger si le cabinet a examiné ou non un point particulier, ou s'il est indépendant.

Le professionnel comptable doit documenter les conclusions concernant le respect des obligations d'indépendance, ainsi que le contenu de toutes les discussions pertinentes étayant ces conclusions. En conséquence :

- (a) Lorsque des mesures de sauvegarde sont nécessaires pour réduire une menace à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit documenter la nature de cette menace, ainsi que les mesures de sauvegarde déjà en place ou mises en oeuvre et qui réduisent cette menace à un niveau acceptable ;
- (b) Le professionnel comptable doit aussi documenter la nature de la menace et les fondements de ses conclusions lorsqu'une menace a exigé une analyse substantielle afin de déterminer si des mesures de sauvegarde étaient nécessaires et que le professionnel comptable a conclu qu'elles ne l'étaient pas, étant donné que cette menace était déjà d'un niveau acceptable.

Durée de la mission

290.30 L'indépendance à l'égard du client d'audit est requise pendant la durée de la mission ainsi que tout au long de la période couverte par les états financiers. La mission débute lorsque l'équipe d'audit commence à mettre en oeuvre des travaux d'audit. Elle s'achève avec l'émission du rapport d'audit. Lorsque la mission est de nature récurrente, elle s'achève à la plus tardive des deux dates suivantes : la date à laquelle l'une ou l'autre des parties notifie qu'elle met fin à la relation professionnelle ou la date d'émission du dernier rapport d'audit.

290.31 Lorsqu'une entité devient un client d'audit pendant ou après la période couverte par les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, le cabinet doit déterminer si des menaces sur l'indépendance sont créées par :

- des liens financiers ou d'affaires avec le client d'audit, existants pendant ou après la période couverte par les états financiers, mais avant l'acceptation de la mission d'audit ;
- des services antérieurs fournis au client d'audit.

290.32 Si un service autre qu'une mission d'assurance a été fourni au client d'audit pendant ou après la période couverte par les états financiers, mais avant que l'équipe chargée de l'audit ne commence à effectuer les travaux d'audit, alors que ce service ne serait pas autorisé pendant la durée de l'audit, le cabinet doit évaluer toute menace sur l'indépendance créée par ce service. Si une menace n'est pas d'un niveau acceptable, la mission d'audit ne doit être acceptée que si des mesures de sauvegarde sont mises en oeuvre pour éliminer toutes les menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :

- ne pas inclure de personnel ayant fourni le service autre qu'une mission d'assurance dans l'équipe d'audit;
- faire revoir les travaux d'audit ou ceux du service autre qu'une mission d'assurance, selon les cas, par un professionnel comptable ;
- engager un autre cabinet pour évaluer les résultats issus du service autre qu'une mission d'assurance ou le faire refaire par un autre cabinet de façon à lui permettre d'en prendre la responsabilité .

Fusions et acquisitions

290.33 Lorsqu'à la suite d'une fusion ou d'une acquisition, une entité devient une entité liée à un client d'audit, le cabinet doit identifier et évaluer les intérêts et relations présents et passés avec cette entité liée qui, tout en prenant en compte les mesures de sauvegarde disponibles, seraient susceptibles d'affecter son indépendance et par conséquent, son aptitude à poursuivre la mission d'audit après la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition.

290.34 Le cabinet doit prendre les mesures nécessaires pour mettre fin à tous les intérêts ou relations en cours qui ne sont pas autorisés par ce Code, à la date d'effet de cette fusion ou acquisition. Toutefois, dans le cas où il n'est raisonnablement pas possible de mettre fin à un tel intérêt ou relation avant la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition, par exemple, parce que l'entité liée n'est pas en mesure de faire prendre en charge en temps voulu un service autre qu'une mission d'assurance de façon satisfaisante par un autre prestataire, le cabinet doit évaluer la menace qui est créée par cet intérêt ou cette relation. Plus cette menace est importante, plus l'objectivité du cabinet sera compromise et il ne sera pas en mesure de poursuivre sa mission d'audit. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la nature et l'importance de cet intérêt ou de cette relation ;
- la nature et l'importance du lien entre le client d'audit et l'entité liée (par exemple, selon que l'entité liée est une filiale ou une société mère) ;
- la période nécessaire avant de pouvoir raisonnablement mettre fin à cet intérêt ou relation.

Le cabinet doit discuter avec les personnes en charge de la gouvernance les raisons pour lesquelles il ne peut raisonnablement pas être mis fin à cet intérêt ou relation à la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition et l'évaluation de l'importance de la menace.

290.35 Si les personnes en charge de la gouvernance demandent au cabinet de continuer en tant qu'auditeur, le cabinet ne doit accepter que si :

- (a) Il sera mis fin à cet intérêt ou relation dès que raisonnablement possible et au plus tard, dans les six mois suivant la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition ;
- (b) Toute personne détenant cet intérêt ou relation ne sera pas membre de l'équipe d'audit ou responsable du contrôle qualité de la mission d'audit, y compris lorsque la relation s'est créée lors de la réalisation d'un service autre qu'une mission d'assurance qui ne serait pas autorisée en vertu de cette section ;
- (c) des mesures transitoires appropriées seront mises en œuvre, le cas échéant, et discutées avec les personnes constituant la gouvernance. Parmi ces mesures transitoires figurent par exemple :
 - faire revoir les travaux d'audit ou ceux du service autre qu'une mission d'assurance, selon les cas, par un professionnel comptable ;
 - obtenir une revue de la mission d'audit équivalente à une revue de contrôle qualité de la part d'un professionnel comptable qui n'est pas membre du cabinet qui exprime l'opinion sur les états financiers
 - engager un autre cabinet pour évaluer les résultats issus du service autre qu'une mission d'assurance ou le faire refaire par un autre cabinet de façon à lui permettre d'en prendre la responsabilité..

290.36 Le cabinet peut avoir accompli une portion significative des travaux d'audit avant la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition et se trouver en mesure d'achever les procédures de contrôles restantes dans un délai court. Dans de telles circonstances, si les personnes en charge de la gouvernance demandent au cabinet de terminer l'audit, tout en conservant l'intérêt ou la relation identifiée au paragraphe 290.33, le cabinet ne doit accepter que s'il :

- (a) a évalué l'importance de la menace occasionnée par cet intérêt ou relation et discuté de cette évaluation avec les personnes en charge de la gouvernance ;
- (b) respecte les obligations du paragraphe 290.35 (ii)-(iii) ;
- (c) cesse ses fonctions d'auditeur au plus tard lors de l'émission du rapport d'audit.

290.37 Lorsqu'il traite des intérêts et relations présents et passés couverts par les paragraphes 290.33 à 290.36, le cabinet doit déterminer si, bien que toutes les conditions aient pu être remplies, ces intérêts ou relations font peser des menaces restant si significatives que l'objectivité serait compromise et dans l'affirmative, le cabinet doit cesser d'intervenir comme auditeur.

290.38 Le professionnel comptable doit documenter tous les intérêts ou relations visés aux paragraphes 290.34 et 36, auxquels il ne sera pas mis fin à la date d'effet de la fusion ou de l'acquisition, les raisons pour lesquelles elles sont poursuivies, les mesures transitoires qui seront appliquées, les résultats de la discussion avec les personnes en charge de la gouvernance et les raisons pour lesquelles les intérêts et relations, présents et passés, ne créent pas de menaces qui demeureront si significatives que l'objectivité serait compromise.

Autres considérations

290.39 Il peut y avoir des circonstances où il est contrevenu par inadvertance à cette section. Lorsqu'une telle violation par inadvertance se produit, elle sera en général réputée comme ne compromettant pas l'indépendance, à condition que le cabinet ait en place des politiques et procédures de contrôle de qualité appropriées, équivalentes à celles prescrites par les Normes internationales sur le contrôle de qualité, pour maintenir l'indépendance et qu'une fois découverte, la violation soit promptement corrigée et que toutes les mesures de sauvegarde nécessaires soient mises en oeuvre pour éliminer toute menace ou la réduire à un niveau acceptable. Le cabinet doit déterminer s'il convient d'en discuter avec les personnes en charge de la gouvernance.

Les paragraphes 290.40 à 290.99 sont laissés en blanc à dessein.

Mise en œuvre du cadre conceptuel en matière d'indépendance

- 290.100 Les paragraphes 290.102 à 290.231 décrivent des circonstances et relations spécifiques qui créent, ou peuvent créer, des menaces **pesant** sur l'indépendance. Ces paragraphes décrivent des menaces potentielles et les types de mesures de sauvegarde qui peuvent être appropriées pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable, et identifient un certain nombre de situations où aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable. Lesdits paragraphes ne décrivent pas toutes les circonstances ou relations qui créent, ou peuvent créer, une menace pesant sur l'indépendance. Le cabinet et les membres de l'équipe d'audit doivent évaluer les implications de circonstances et relations analogues, mais différentes, et déterminer si des mesures de sauvegarde, y compris les mesures de sauvegarde décrites aux paragraphes 200.12 à 200.15 peuvent être mises en œuvre, le cas échéant, pour éliminer les menaces pesant sur l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable.
- 290.101 Les paragraphes 290.102 à 290.126 font référence au caractère significatif d'un intérêt financier, d'un prêt ou d'une caution ou à l'importance d'un lien commercial. Pour déterminer si un tel intérêt est significatif pour une personne, il convient de prendre en considération la valeur nette combinée du patrimoine de cette personne et des membres de sa famille immédiate.

Intérêts financiers

- 290.102 La détention d'un intérêt financier dans un client d'audit peut créer une menace liée à l'intérêt personnel. L'existence et l'importance des menaces créées dépendent : (a) du rôle de la personne détenant l'intérêt financier, (b) du caractère direct ou indirect de l'intérêt financier et (c) du caractère significatif de l'intérêt financier.
- 290.103 Les intérêts financiers peuvent être détenus par le biais d'un intermédiaire (par exemple, un fond commun de placement, un héritage, ou une fiducie).

Le fait que le bénéficiaire détienne le contrôle du véhicule de placement ou soit en mesure d'influencer ses décisions d'investissement détermine si un intérêt financier est direct ou indirect. Lorsqu'il existe un contrôle sur le véhicule de placement ou une aptitude à influencer les décisions d'investissement, ce code définit cet intérêt comme étant un intérêt financier direct. Inversement, lorsque le bénéficiaire de l'intérêt financier ne détient aucun contrôle sur le véhicule de placement, ni la possibilité d'influencer ses décisions d'investissement, ce code définit cet intérêt comme étant un intérêt financier indirect.

- 290.104 Si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou un cabinet détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, aucun membre de l'équipe d'audit ni aucun membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne doit détenir aucun intérêt financier direct, ni aucun intérêt financier indirect significatif dans le client d'audit.
- 290.105 Lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a un membre de sa famille proche dont il sait qu'il détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans le client d'audit, une menace liée à l'intérêt personnel est créée. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :
- la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche ;

- le caractère significatif de cet intérêt financier pour le membre de la famille proche.

L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la cession par le membre de la famille proche de la totalité de l'intérêt financier concerné ou d'une fraction suffisante de l'intérêt financier indirect, de sorte que la fraction restante ne soit plus significative, dès que possible ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe l'audit ;
- l'exclusion de cette personne de l'équipe d'audit.

- 290.106 Si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou un cabinet détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans une entité qui détient une participation majoritaire dans le client d'audit et que ce client est significatif pour cette entité, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, aucun membre de l'équipe d'audit, aucun membre de sa famille immédiate ni le cabinet ne doit détenir un tel intérêt financier.
- 290.107 La détention par un régime de retraite propre au cabinet d'un intérêt financier direct ou d'un intérêt financier indirect significatif dans un client d'audit crée une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant, pour l'éliminer ou la réduire à un niveau acceptable.
- 290.108 Si d'autres associés du bureau où l'associé chargé de l'audit effectue sa mission, ou des membres de leur famille immédiate détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces associés, ni les membres de leur famille immédiate ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit.
- 290.109 Le bureau dans lequel l'associé chargé de l'audit effectue sa mission n'est pas nécessairement le bureau auquel cet associé est affecté. Ainsi, lorsque l'associé chargé de l'audit est localisé dans un autre bureau que celui des membres de l'équipe d'audit, le jugement professionnel doit être utilisé pour déterminer dans quel bureau cet associé effectue sa mission.
- 290.110 Si d'autres associés et directeurs de missions qui effectuent des services autres que l'audit pour le client d'audit, à l'exception de ceux dont l'implication est minimale, ou si des membres de leur famille immédiate, détiennent un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces personnes, ni les membres de leur famille immédiate, ne doivent détenir de tels intérêts financiers dans ce client d'audit.
- 290.111 Nonobstant les paragraphes 290.108 et 290.110, la détention d'un intérêt financier dans un client d'audit par un membre de la famille immédiate (a) d'un associé du bureau où l'associé chargé de l'audit effectue sa mission, ou (b) d'un associé ou d'un directeur de mission qui effectue des services autres que l'audit pour le client d'audit, n'est pas considérée de nature à compromettre l'indépendance, si cet intérêt financier est reçu dans le cadre de ses avantages salariaux (par exemple, des droits à pensions ou des options d'achat d'actions) et, si, lorsque

c'est nécessaire, des mesures de sauvegarde appropriées sont mises en œuvre pour éliminer toute menace sur l'indépendance ou la réduire à un niveau acceptable. Toutefois, lorsque le membre de la famille immédiate a ou obtient le droit de céder cet intérêt financier ou, dans le cas d'une option d'achat d'actions, le droit de l'exercer, l'intérêt financier doit être cédé ou abandonné dès que possible.

290.112 Une menace liée à l'intérêt personnel est susceptible d'être créée lorsque le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate, détient un intérêt financier dans une entité et qu'un client d'audit détient aussi un intérêt financier dans cette même entité. Toutefois, l'indépendance n'est pas réputée être compromise si ces intérêts ne sont pas significatifs et si le client d'audit n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité. Si cet intérêt est significatif pour l'une ou l'autre des parties et que le client d'audit est en mesure d'exercer une influence notable sur cette entité, aucune mesure de sauvegarde n'est susceptible de réduire cette **menace** à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas détenir un tel intérêt et toute personne en disposant, doit, avant de devenir membre de l'équipe d'audit :

(a) soit, se défaire de cet intérêt;

(b) soit, en céder une fraction suffisante de sorte que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif.

290.113 Une menace liée à l'intérêt personnel, à la familiarité ou à l'intimidation est susceptible d'être créée si un membre de l'équipe d'audit, un membre de sa famille immédiate ou le cabinet, détient un intérêt financier dans une entité, et qu'il sait qu'un administrateur, un cadre dirigeant ou un actionnaire détenant le contrôle du client d'audit a un intérêt financier dans cette même entité. L'existence et l'importance des menaces dépendront de facteurs tels que :

- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure de détention de l'entité, comme un actionariat concentré ou disséminé ;
- si cet intérêt donne à l'investisseur la capacité à contrôler ou à exercer une influence notable sur l'entité ;
- le caractère significatif de l'intérêt financier.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- l'exclusion de l'équipe d'audit du membre qui détient l'intérêt financier ;
- L'intervention d'un professionnel comptable pour procéder à la revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

290.114 La détention, en qualité de fiduciaire (fiducie), par un cabinet, un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de la famille immédiate de cette personne, d'un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez le client d'audit crée une menace liée à l'intérêt personnel. De même, une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsque

(a) un associé du bureau où l'associé chargé de l'audit effectue sa mission, ou

(b) un associé ou un directeur de mission qui effectue des services autres que l'audit pour le client d'audit, exceptés ceux dont l'implication est minimale, ou

- (c) les membres de leur famille immédiate, détiennent, en qualité de fiduciaire, un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez le client d'une mission d'audit.

Un tel intérêt ne doit pas être détenu à moins que :

- (a) Ni le fiduciaire, ni un membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne sont bénéficiaires de cette fiducie ;
- (b) La participation détenue par la fiducie chez le client d'audit n'est pas significative par rapport à la fiducie ;
- (c) Cette fiducie n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur le client d'audit ;
- (d) Le fiduciaire, un membre de sa famille immédiate, ou le cabinet ne sont pas en mesure d'exercer une influence notable sur aucune décision d'investissement impliquant un intérêt financier chez le client d'audit.

290.115 Les membres de l'équipe d'audit doivent déterminer si une menace liée à l'intérêt personnel est créée du fait de la détention connue chez le client d'audit d'intérêts financiers par d'autres personnes, notamment :

- (a) les associés et collaborateurs professionnels du cabinet, autres que ceux qui sont mentionnés ci-dessus, ou des membres de leur famille immédiate;
- (b) les personnes qui entretiennent une relation personnelle étroite avec un membre de l'équipe d'audit.

Le point de savoir si ces intérêts créent une menace liée à l'intérêt personnel dépendra de facteurs tels que :

- la structure organisationnelle, opérationnelle et hiérarchique du cabinet ;
- la nature de la relation entre la personne concernée et le membre de l'équipe d'audit.

L'importance de toute menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant, afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- l'exclusion de l'équipe d'audit du membre de cette équipe entretenant la relation personnelle en cause ;
- la mise à l'écart de ce membre de l'équipe d'audit de toute prise de décision significative concernant la mission d'audit ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par le membre en cause de l'équipe d'audit.

290.116 Lorsqu'un cabinet, un associé, un employé du cabinet, ou un membre de la famille immédiate de cette personne, reçoit un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans un client d'audit, en raison par exemple d'un héritage, d'une donation ou par suite d'une fusion et qu'il ne serait pas autorisé à détenir une telle participation aux termes de cette section, alors :

- (a) si le cabinet reçoit cet intérêt financier, il doit immédiatement s'en défaire, ou bien doit céder une fraction suffisante de cet intérêt financier s'il est indirect, afin que l'intérêt restant ne soit plus significatif ;

- (b) si c'est un membre de l'équipe chargée de l'audit, ou un membre de la famille immédiate de cette personne qui reçoit cet intérêt financier, la personne qui a reçu cet intérêt financier doit s'en défaire immédiatement ou bien doit céder une fraction suffisante d'un intérêt financier s'il indirect pour que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif ;
- (c) si une personne qui n'est pas membre de l'équipe d'audit ou un membre de la famille immédiate de cette personne reçoit cet intérêt financier, cette personne doit se défaire de cet intérêt financier dans les plus brefs délais ou doit céder une fraction suffisante de l'intérêt financier s'il est indirect pour que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif. Jusqu'à la cession de cet intérêt financier, il doit être déterminé si des mesures de sauvegarde sont nécessaires.
- 290.117 Lorsqu'il se produit une violation par inadvertance de cette section touchant à un intérêt financier dans un client d'audit, elle n'est pas réputée porter atteinte à l'indépendance dès lors que :
- (a) le cabinet a mis en place des politiques et procédures faisant obligation de rendre compte sans délai au cabinet de toute violation faisant suite à l'achat, l'héritage, ou toute autre acquisition d'un intérêt financier dans un client d'audit ;
- (b) les actions prescrites au paragraphe 290.116 (a)-(c) sont mises en œuvre dans la mesure où elles sont applicables ;
- (c) Le cabinet met en œuvre, le cas échéant d'autres mesures de sauvegarde afin de réduire toute menace subsistant à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par le membre concerné de l'équipe d'audit ;
 - la mise à l'écart de la personne en cause de toute prise de décision significative concernant la mission d'audit.

Le cabinet doit déterminer l'opportunité de discuter de cette question avec les personnes en charge de la gouvernance.

Prêts et cautions

- 290.118 Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d'audit, à un membre de sa famille immédiate ou au cabinet, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est susceptible de créer une menace sur l'indépendance. Si ce prêt ou cette caution ne sont pas consentis suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, une menace liée à l'intérêt personnel serait créée et serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ce type de prêt ou de caution ne doit être accepté ni par un membre de l'équipe chargée de l'audit, ni un membre de sa famille immédiate, ni un cabinet.
- 290.119 Lorsqu'un prêt consenti à un cabinet par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit, est effectué suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, et que les montants sont significatifs au regard du client d'audit ou du cabinet bénéficiaire de ce prêt, il peut être possible de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde pour réduire la menace liée à l'intérêt personnel à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde peut par exemple consister à faire revoir les travaux effectués par un professionnel

comptable d'un autre cabinet du réseau non bénéficiaire du prêt et qui n'est pas intervenu dans la mission d'audit.

- 290.120 Un prêt ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d'audit ou à un membre de sa famille immédiate, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que ce prêt ou cette caution est consenti suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales. Parmi ce type de prêts figurent par exemple les prêts immobiliers, les découverts bancaires, les crédits automobiles et les encours de cartes de crédit.
- 290.121 Si le cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, reçoit un prêt ou la caution d'un emprunt de la part d'un client d'audit qui n'est pas une banque ou un établissement de crédit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client.
- 290.122 De même, si le cabinet, un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, consent un prêt ou cautionne un emprunt pour un client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client.
- 290.123 Un compte de dépôts ou de courtage chez un client d'audit qui est une banque, un courtier ou un établissement similaire, détenu par un cabinet, un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate, n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que les termes et conditions de fonctionnement de ce compte sont conformes aux pratiques commerciales usuelles.

Liens commerciaux et relations d'affaires

- 290.124 Des liens commerciaux ou relations d'affaires étroits entre un cabinet, un membre de l'équipe d'audit, ou un membre de sa famille immédiate et le client d'audit ou ses dirigeants, surviennent à la suite d'une relation commerciale ou d'une participation financière commune, et peuvent créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. par exemple :
- La détention conjointe d'un intérêt financier avec le client, son actionnaire en détenant le contrôle, un de ses administrateurs, un de ses cadres dirigeants ou toute autre personne qui exerce des fonctions de direction générale pour ce client.
 - Des accords consistant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client et les commercialiser en faisant référence aux deux parties concernées.
 - Des accords de distribution ou de commercialisation, en vertu desquels le cabinet distribue ou commercialise des produits ou services du client, ou selon lesquels le client distribue ou commercialise des produits ou services du cabinet.

A l'exception du cas où l'intérêt financier n'a pas un caractère significatif et le lien commercial ou la relation d'affaire sont insignifiants pour le cabinet, le client ou ses dirigeants, la menace ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, sauf si l'intérêt financier n'a pas un caractère significatif et le lien commercial ou la relation d'affaires sont insignifiants, le lien commercial ou la relation

d'affaires ne doivent pas être conclus, ou doivent être ramenés à un niveau insignifiant, ou encore être interrompus.

Dans le cas d'un membre de l'équipe d'audit, sauf si l'intérêt financier n'a pas de caractère significatif et que le lien ou la relation lui sont insignifiants, cette personne doit être exclue de l'équipe d'audit.

Lorsque le lien commercial ou la relation d'affaires est entre un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit et le client d'audit ou ses dirigeants, l'importance de toute menace potentielle doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre, afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable.

290.125 Un lien commercial ou une relation d'affaires caractérisés par la détention d'une participation dans une entité à actionnariat concentré, par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate et lorsque le client d'audit, un de ses administrateurs, ou un de ses cadres dirigeants, ensemble ou individuellement, détiennent également une participation dans cette même entité, n'est pas susceptible de créer une menace pour l'indépendance, si :

- (a) le lien commercial ou la relation d'affaires sont insignifiants pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit ou le membre de sa famille immédiate et pour le client ;
- (b) l'intérêt financier détenu n'est pas significatif pour le ou les investisseurs; et
- (c) l'intérêt financier ne donne pas la capacité de contrôler l'entité à actionnariat concentré pour le ou les investisseurs.

290.126 En général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'audit par le cabinet, un membre de l'équipe d'audit ou un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telle qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :

- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe d'audit.

Liens familiaux et personnels

290.127 Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe d'audit et un administrateur, un cadre dirigeant ou (suivant leur fonction) certains salariés du client d'audit, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation. L'existence et l'importance de toute menace dépendront d'un certain nombre de facteurs, notamment des responsabilités de la personne au sein de l'équipe d'audit, du rôle du membre de sa famille ou de sa relation personnelle chez le client et de la proximité de ce lien.

290.128 Lorsqu'un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit est :

- (a) un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'audit ;
- (b) un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une

opinion, ou s'étant trouvé dans une telle situation au cours de la période couverte par la mission ou les états financiers,

Les menaces sur l'indépendance ne peuvent être réduites à un niveau acceptable qu'en excluant cette personne de l'équipe d'audit. La proximité des liens concernés est telle qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire la menace à un niveau acceptable. En conséquence, aucune personne entretenant une telle relation ne doit être membre de l'équipe d'audit.

290.129 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit est un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du client concerné. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- la position occupée chez le client par ce membre de la famille immédiate ;
- le rôle du professionnel comptable au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel comptable concerné de l'équipe d'audit ;
- structurer les responsabilités de l'équipe d'audit pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille immédiate.

290.130 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de la famille proche d'un membre de l'équipe d'audit est :

- (a) Un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'audit
- (c) un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion,

L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre le membre de l'équipe d'audit et le membre de sa famille proche;
- la position occupée par ce membre de la famille proche;
- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel concerné de l'équipe d'audit ;
- structurer les responsabilités de l'équipe d'audit pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille proche.

290.131 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit entretient des liens personnels étroits avec une personne qui n'est pas un membre de sa famille immédiate ou proche, mais qui est un administrateur, un cadre dirigeant ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. Un membre de l'équipe d'audit qui entretient de tels liens doit consulter conformément aux politiques et procédures du cabinet applicables en la matière. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que:

- la nature de la relation entre la personne concernée et le membre de l'équipe d'audit ;
- la position occupée chez le client par cette personne ;
- le rôle du professionnel au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel concerné de l'équipe d'audit ;
- structurer les responsabilités de l'équipe d'audit pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de la personne avec laquelle ce professionnel entretient des liens étroits.

290.132 Des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation sont susceptibles d'être créées du fait d'un lien personnel ou familial entre (a) un associé ou un salarié du cabinet qui n'est pas membre de l'équipe d'audit et (b) un administrateur, un cadre dirigeant du client d'audit, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. Les associés et les salariés du cabinet qui ont connaissance de tels liens doivent consulter conformément aux méthodes et procédures du cabinet applicables en la matière. L'existence et l'importance de toute menace dans ce contexte dépendront de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre cet associé ou ce salarié du cabinet et l'administrateur, le cadre dirigeant ou le salarié de ce client ;
- l'interaction entre cet associé ou ce salarié du cabinet et l'équipe d'audit ;
- la position occupée par cet associé ou ce salarié dans le cabinet;
- la position occupée par la personne chez le client.

L'importance de toute menace dans ce contexte doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- structurer les responsabilités de cet associé ou de ce salarié afin de réduire toute influence potentielle sur la mission d'audit ;
- faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux d'audit concernés ayant été effectués.

- 290.133 Lorsqu'il se produit une violation par inadvertance de cette section touchant à des liens familiaux et personnels d'un professionnel comptable, elle n'est pas réputée comme compromettant l'indépendance si :
- (a) le cabinet a mis en place des politiques et procédures faisant obligation au professionnel de rendre compte sans délai au cabinet de toute violation résultant de changements intervenus dans l'activité professionnelle des membres de sa famille proche ou immédiate ou de ses relations personnelles qui font peser des menaces sur l'indépendance ;
 - (b) La violation par inadvertance concerne un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe d'audit, qui devient administrateur ou cadre dirigeant chez le client d'audit, ou qui est en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, et le professionnel concerné est exclu de l'équipe d'audit ; et
 - (c) Le cabinet met en œuvre, d'autres mesures de sauvegarde le cas échéant pour réduire toute menace subsistant à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :
 - (i) faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit ; ou
 - (ii) mettre le professionnel concerné à l'écart de toute prise de décision significative concernant la mission.

Le cabinet doit déterminer l'opportunité de discuter de cette question avec les personnes en charge de la gouvernance.

Occupation d'un emploi chez un client d'audit

- 290.134 Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont susceptibles d'être créées lorsqu'un administrateur ou un cadre dirigeant d'un client d'audit, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, a été membre de l'équipe d'audit ou un associé du cabinet.
- 290.135 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit pour occuper une telle fonction, et que des relations significatives subsistent entre le cabinet et cette personne, la menace serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, l'indépendance est réputée être compromise si un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit en qualité d'administrateur, de cadre dirigeant, ou de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, sauf si :
- (a) la personne n'a droit à aucune prestation, avantage ou versement de la part du cabinet autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés et les sommes dues ne sont pas d'une importance significative pour le cabinet ;
 - (b) la personne cesse en fait et en apparence toute participation aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet.
- 290.136 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe d'audit, ou un associé du cabinet rejoint le client d'audit à une telle fonction, et qu'aucune relation significative ne subsiste entre le cabinet et cette

personne, l'existence et l'importance de menaces liées à la familiarité ou l'intimidation dépendront de facteurs tels que :

- la position que cette personne occupe chez le client ;
- la relation éventuelle que cette personne aura avec l'équipe d'audit ;
- la durée écoulée depuis que cette personne était membre de l'équipe d'audit ou associé du cabinet ;
- La position précédemment occupée par cette personne au sein de l'équipe d'audit ou du cabinet, par exemple si la personne était chargée de maintenir des contacts réguliers avec la direction du client ou sa gouvernance.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la modification du programme d'audit ;
- l'affectation à l'équipe d'audit de personnes dotées d'une stature suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par cet ancien membre de l'équipe d'audit.

290.137 Lorsqu'un ancien associé du cabinet a déjà rejoint une entité dans une telle position et que cette entité devient ultérieurement un client d'audit du cabinet, l'importance de toute menace sur l'indépendance doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable.

290.138 Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'audit prend part à la mission tout en sachant qu'il va, ou pourrait, rejoindre le client d'audit à un moment donné dans le futur. Les politiques et procédures en place dans le cabinet doivent faire obligation aux membres d'une équipe d'audit d'aviser le cabinet lorsqu'ils entrent en négociations d'embauche chez le client. Dès réception de cette notification, l'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple:

- la mise à l'écart du professionnel concerné de l'équipe d'audit ;
- la revue de tous les jugements importants portés par cette personne lorsqu'il faisait partie de cette équipe.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.139 Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont créées lorsqu'un associé d'audit principal rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, en qualité :

- (a) d'administrateur ou de cadre dirigeant de cette entité ;
- (b) de salarié à un poste lui permettant d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ;

L'indépendance serait réputée compromise sauf si, une fois achevé le rôle de cet associé comme associé d'audit principal, l'entité d'intérêt public a publié des états financiers audités couvrant une période au moins égale à douze mois et que l'associé n'était pas membre de l'équipe d'audit en charge de l'audit de ces états financiers.

- 290.140 Une menace liée à l'intimidation est créée lorsque la personne qui était le dirigeant du cabinet (directeur général ou équivalent) rejoint un client d'audit qui est une entité d'intérêt public (a) en qualité de salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables ou des états financiers de ce client ou (b) en qualité d'administrateur ou de cadre dirigeant de ce client. L'indépendance est réputée être compromise sauf si douze mois se sont écoulés depuis que cette personne a cessé d'être le dirigeant du cabinet (directeur général ou équivalent).
- 290.141 L'indépendance est réputée ne pas être compromise si, à la suite d'un regroupement d'entreprises, un ancien associé d'audit principal ou l'ancien dirigeant du cabinet, se retrouve à une position décrite aux paragraphes 290.139 et 290.140, et que :
- (a) la position n'a pas été acceptée dans la perspective de ce regroupement d'entreprises ;
 - (b) toutes les prestations, avantages ou versements dus à cet ancien associé par le cabinet ont été réglés, ou découlent d'accords fixes prédéterminés, et que toute somme due à cet associé n'est pas significative pour le cabinet ;
 - (c) l'ancien associé cesse en fait en apparence toute participation aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet ;
 - (d) la position occupée par cet ancien associé chez le client d'audit fait l'objet de discussions avec la gouvernance du client.

Détachement temporaire de personnel

- 290.142 Le détachement de personnel par un cabinet à un client d'audit peut créer une menace d'autorévision. Ce type de service peut être fourni, mais seulement pour une courte période et le personnel détaché par le cabinet ne doit pas :
- fournir des services autres que des missions d'assurance et qui ne seraient pas autorisés aux termes de cette section ;
 - prendre en charge des responsabilités de gestion ;
- Dans tous les cas, le client d'audit doit prendre la responsabilité de la direction et de la supervision des activités du personnel détaché.
- L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :
- conduire une revue complémentaire des travaux effectués par le personnel détaché ;
 - ne pas donner de responsabilité en matière d'audit au personnel détaché concernant toute fonction ou activité que ces personnes ont exercées au cours de leur affectation provisoire.
 - exclure le personnel détaché de l'équipe d'audit.

Personnes récemment employées par un client d'audit

- 290.143 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'audit. Par exemple, lorsqu'un membre de l'équipe d'audit a à évaluer des éléments des états financiers pour lesquels ce même membre de l'équipe d'audit a aussi préparé les documents comptables alors qu'il était employé par le client.
- 290.144 Si, au cours de la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'audit ou a été un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables de ce client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe d'audit.
- 290.145 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision ou à la familiarité peuvent être créées si, antérieurement à la période couverte par le rapport d'audit, un membre de l'équipe d'audit a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'audit ou a pu, comme salarié, exercer une influence notable sur la préparation des documents comptables du client ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. Par exemple, de telles menaces seraient créées si une décision prise ou des travaux effectués au cours de la période antérieure par cette personne alors qu'elle était employée par le client, devaient être évalués au titre de la période actuelle dans le cadre de la mission d'audit en cours. L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de facteurs tels que :
- la position que cette personne occupait chez le client d'audit ;
 - la durée écoulée depuis que cette personne a quitté le client ;
 - le rôle que ce professionnel joue au sein de l'équipe d'audit.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour réduire la menace à un niveau acceptable. Une mesure de sauvegarde consistera par exemple à effectuer une revue des travaux effectués par cette personne en tant que membre de l'équipe d'audit.

Exercice de fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'audit

- 290.146 Si un associé ou un salarié du cabinet exerce des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'audit, les menaces créées liées à l'autorévision et à l'intérêt personnel seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait les réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, aucun associé ou salarié du cabinet ne doit exercer les fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'audit.
- 290.147 La fonction de secrétaire général a des implications différentes selon les pays. Les tâches peuvent aller de fonctions administratives, telles que la gestion du personnel et la tenue des documents et registres de la société, à des tâches aussi diverses que celles de s'assurer que la société se conforme à la réglementation ou de conseiller sur des questions de gouvernance. En général, cette fonction est considérée comme impliquant une association étroite avec l'entité.
- 290.148 Si un associé ou un salarié du cabinet occupe la fonction de secrétaire général pour un client d'audit, des menaces liées à l'autorévision et à la représentation sont créées et sont en général si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait les réduire à un niveau acceptable. Nonobstant les dispositions du paragraphe 290.146, lorsque cette pratique est spécifiquement autorisée par la loi, les règles professionnelles ou les usages locaux, et sous réserve que la

direction du client prenne toutes les décisions pertinentes, les tâches et les fonctions assurées doivent être limitées à celles de caractère routinier et administratif, telles que rédiger les procès verbaux et remplir les obligations administratives. Dans de telles circonstances, l'importance de toutes les menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable.

- 290.149 En général, la fourniture de services administratifs de routine destinés à assister la fonction de secrétaire général ou la fourniture de conseils en matière administrative de secrétariat de société ne crée pas de menace sur l'indépendance, tant que c'est la direction du client qui prend toutes les décisions appropriées.

Relations de longue date entretenues par le personnel d'encadrement chez un client d'audit (notamment, rotation des associés)

Dispositions générales

- 290.150 Des menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel sont créées du fait de l'affectation à une mission d'audit du même personnel d'encadrement pendant une longue période. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- La période durant laquelle cette personne a été membre de l'équipe d'audit ;
- le rôle de cette personne au sein de l'équipe d'audit ;
- la structure du cabinet ;
- la nature de la mission d'audit ;
- si l'équipe de direction du client a changé ;
- si la nature ou la complexité des problèmes comptables et de communication du client ont évolué.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- assurer la rotation du personnel d'encadrement de l'équipe d'audit ;
- faire intervenir un professionnel comptable, qui n'était pas membre de l'équipe d'audit, pour revoir les travaux effectués par le personnel d'encadrement ;
- faire procéder régulièrement à des contrôles qualité internes ou externes indépendants de la mission.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

- 290.151 S'agissant d'un audit d'une entité d'intérêt public, la même personne ne doit pas occuper la fonction d'associé principal de la mission pendant plus de sept années. A l'issue d'une telle période, cette personne ne doit pas être membre de l'équipe chargée de la mission, ni être l'associé principal de la mission chez ce client pendant un délai de deux ans. Pendant cette période, cette personne ne doit pas prendre part à l'audit de l'entité concernée, ni assurer le contrôle qualité de la mission, ni produire des consultations pour l'équipe chargée de la mission ou le client concernant des questions, des opérations ou des événements, techniques ou

spécifiques au secteur, ni d'une quelconque manière influencer directement le résultat de la mission

290.152 Nonobstant les dispositions du paragraphe 290.151, les associés principaux de la mission d'audit dont le maintien est particulièrement important pour la qualité de l'audit peuvent, dans certaines circonstances exceptionnelles non prévues et en dehors du contrôle du cabinet, être autorisés à demeurer une année supplémentaire dans l'équipe d'audit tant que la menace sur l'indépendance peut être éliminée, ou ramenée à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. Par exemple, un associé principal de la mission d'audit peut être maintenu dans l'équipe d'audit jusqu'à une année supplémentaire dans le cas où, par suite d'événements non prévus, la rotation requise n'a pas été possible, comme cela pourrait être le cas en raison d'une maladie grave de l'associé pressenti pour être en charge de la mission.

290.153 Les relations de longue date entre les autres associés et un client d'audit qui est une entité d'intérêt public créent des menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- La durée pendant laquelle cet associé a été en relation avec le client d'audit ;
- le rôle, le cas échéant, de cette personne au sein de l'équipe d'audit ;
- la nature, la fréquence et l'étendue des interactions entre cette personne et les membres de la direction du client ou les personnes en charge de la gouvernance.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- assurer la rotation de cet associé hors de l'équipe d'audit ou bien mettre un terme d'une autre façon à son association avec le client d'audit.
- faire procéder à des revues indépendantes de la qualité de la mission, internes ou externes.

290.154 Lorsqu'un client d'audit devient une entité d'intérêt public, la durée de la période au cours de laquelle le professionnel est intervenu chez le client d'audit en qualité d'associé principal de la mission d'audit, avant que ce client devienne une entité d'intérêt public, doit être prise en considération pour déterminer la date de la rotation de ce professionnel. Si ce professionnel est intervenu chez le client d'audit en qualité d'associé principal de la mission d'audit pendant cinq ans, ou moins, avant que ce client devienne une entité d'intérêt public, le nombre d'années durant lesquelles cette personne pourra continuer à servir le client en cette qualité avant de sortir de la mission est de sept ans, moins le nombre d'années d'ores et déjà accomplies. Si cette personne est intervenue chez le client d'audit en qualité d'associé principal pendant six ans ou plus, au moment où ce client devient une entité d'intérêt public, cet associé pourra continuer à servir en cette qualité au maximum pendant deux années supplémentaires avant de sortir de la mission.

290.155 Lorsqu'un cabinet ne dispose que d'un petit nombre de personnes dotées des connaissances et de l'expérience nécessaires pour intervenir en qualité d'associé principal sur l'audit d'une entité d'intérêt public, la rotation des associés principaux de la mission d'audit pourra ne pas être une mesure de sauvegarde possible. Si un régulateur indépendant de la juridiction compétente, a prévu une dérogation à la rotation des associés dans ce contexte, un professionnel peut demeurer associé principal de la mission d'audit pendant plus de sept années, conformément à cette réglementation, pourvu que ce régulateur indépendant ait précisé des mesures de sauvegarde alternatives qui sont à mettre en œuvre, telle qu'une revue externe indépendante périodique.

Prestation de services autres que des missions d'assurance à des clients d'audit

- 290.156 Les cabinets fournissent traditionnellement à leurs clients d'audit une gamme de services autres que des missions d'assurance, compatibles avec leurs compétences et leur expertise. La fourniture de services autres que des missions d'assurance risque toutefois de créer des menaces pour l'indépendance du cabinet ou des membres de l'équipe d'audit. Les menaces ainsi créées sont le plus souvent des menaces liées à l'autorévision, à l'intérêt personnel et à la représentation.
- 290.157 Les nouveaux développements des affaires, l'évolution des marchés financiers et les mutations des technologies de l'information font qu'il est impossible d'établir une liste exhaustive de tous les services autres que des missions d'assurance qui pourraient être fournis à un client d'audit. Lorsque des indications spécifiques sur un service particulier autre qu'une mission d'assurance ne figurent pas dans cette section, le cadre conceptuel doit être appliqué lors de l'évaluation des circonstances particulières.
- 290.158 Avant d'accepter une mission consistant à dispenser un service autre qu'une mission d'assurance à un client d'audit, le cabinet doit déterminer si la fourniture de ce service serait de nature à créer une menace pour l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance des menaces créées par un service autre qu'une mission d'assurance particulier, on doit prendre en considération toute menace dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elle est créée du fait de la fourniture de services connexes, autres qu'une mission d'assurance. Si une menace est créée qui ne peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le service autre qu'une mission d'assurance ne doit pas être fourni.
- 290.159 La fourniture de certains services autres qu'une mission d'assurance chez un client d'audit peut créer une menace pour l'indépendance si importante qu'aucune mesure de sauvegarde n'est en mesure de la réduire à un niveau acceptable. Toutefois, la fourniture par inadvertance d'un tel service à une entité liée, une division ou sur un élément discret des états financiers d'un tel client, sera réputée ne pas compromettre l'indépendance si toute menace a été réduite à un niveau acceptable du fait d'arrangements conclus pour que cette entité liée, cette division ou cet élément discret des états financiers soient audités par un autre cabinet ou pour qu'un autre cabinet refasse les travaux autre que ceux d'assurance nécessaires pour lui permettre d'en assumer la responsabilité.
- 290.160 Un cabinet peut fournir des services autres qu'une mission d'assurance qui lui seraient sinon interdits aux termes de cette section, aux entités liées au client d'audit suivantes :
- (a) une entité, qui n'est pas un client d'audit, qui exerce un contrôle direct ou indirect sur le client d'audit ;
 - (b) une entité, qui n'est pas un client d'audit, détenant un intérêt financier direct dans ce client, si cette entité exerce une influence notable sur ce client et si la participation détenue dans ce client est significative par rapport à cette entité ;
 - (c) une entité, qui n'est pas un client d'audit, sous contrôle commun avec ce client d'audit.
- S'il est raisonnable de conclure que (a) les services fournis ne créent pas de menace liée à l'autorévision, étant donné que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit et que (b) toutes les menaces occasionnées par la fourniture de tels services sont éliminées ou réduites à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde.
- 290.161 Un service autre qu'une mission d'assurance fourni à un client d'audit ne compromet pas l'indépendance du cabinet lorsque ce client devient une entité d'intérêt public pourvu que :

- (a) le service passé, autre qu'une mission d'assurance soit conforme aux dispositions de cette section qui se rapportent aux clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;
- (b) il soit mis fin aux services non autorisés dans cette section qui sont fournis à des clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public, avant que ce client devienne une entité d'intérêt public ou dès que possible après;
- (c) le cabinet met en œuvre des mesures de sauvegarde le cas échéant afin d'éliminer ou de réduire à un niveau acceptable toutes les menaces sur l'indépendance générées par ce service.

Responsabilités de la direction

- 290.162 Les membres de la direction d'une entité accomplissent de nombreuses activités pour gérer cette entité au mieux des intérêts des parties prenantes de l'entité. Il n'est pas possible de recenser toutes les activités qui relèvent de la responsabilité de la direction. Toutefois, les fonctions de gestion impliquent de diriger et d'administrer une entité, notamment de prendre les décisions significatives concernant l'acquisition, le déploiement et le contrôle des ressources humaines, financières, physiques et immatérielles.
- 290.163 Savoir si une activité relève de la responsabilité de la direction dépend du contexte et requiert l'exercice de jugement. Parmi les activités qui sont en général considérées comme relevant de la responsabilité de la direction figurent par exemple :
- mettre en place les politiques et l'orientation stratégique ;
 - administrer et endosser la responsabilité des actions des salariés de l'entité ;
 - autoriser les transactions ;
 - décider quelles recommandations du cabinet ou d'autres tiers mettre en œuvre ;
 - endosser la responsabilité de la préparation et la présentation régulière des états financiers en conformité avec le référentiel financier applicable ;
 - endosser la responsabilité de la conception, la mise en place et le contrôle de l'application du contrôle interne.
- 290.164 Les activités qui sont de caractère routinier et administratif, ou qui impliquent des sujets qui ne sont pas significatifs sont en général réputées ne pas être de la responsabilité de la direction. Par exemple, l'exécution d'une transaction non significative qui a été autorisée par la direction, ou la supervision des dates de dépôt des déclarations réglementaires et la communication de ces dates au client d'audit, sont réputées ne pas être une responsabilité de la direction. De même, fournir des conseils et des recommandations afin d'aider la direction à s'acquitter de ses responsabilités ne revient pas à assumer une responsabilité de direction.
- 290.165 Si un cabinet avait à assumer une responsabilité de direction pour un client d'audit, les menaces créées seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable. A titre d'exemple, décider quelles recommandations formulées par le cabinet seront mises en œuvre créera des menaces liées à l'autorévision ou à l'intérêt personnel. De même, endosser une responsabilité de direction crée une menace liée à la familiarité parce que le cabinet devient trop étroitement aligné sur les points de vue et les intérêts de la direction. Par conséquent, le cabinet ne doit pas assumer de responsabilité de direction pour un client d'audit.

290.166 Pour éviter la menace d'endosser une responsabilité de direction lors de la fourniture de services autres qu'une mission d'assurance chez un client d'audit, le cabinet doit s'assurer qu'un membre de la direction est en charge de porter les jugements importants et de prendre les décisions significatives qui relèvent à proprement parler de la responsabilité de la direction, pour évaluer les résultats de ces services et pour endosser la responsabilité des actions qui seront prises à la suite des conclusions de ces services. Ceci réduit la menace pour le cabinet de porter des jugements importants et de prendre les décisions significatives par inadvertance pour le compte de la direction. Cette menace est encore davantage réduite lorsque le cabinet donne la possibilité au client de porter des jugements et de prendre des décisions sur la base d'une analyse et d'une présentation objective et transparente des sujets.

Préparation de documents comptables et d'états financiers

Dispositions générales

290.167 La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers, en conformité avec le référentiel d'information financière applicable. Ces responsabilités consistent notamment à :

- Initier ou modifier des écritures du journal ou déterminer le classement comptable des transactions ;
- Préparer ou modifier les documents source ou être à l'origine des données, sous forme électronique ou autre, justifiant l'occurrence d'une transaction (par exemple, des ordres d'achat, des feuilles de suivi de temps et des commandes clients).

290.168 La fourniture chez un client d'audit de services de comptabilité et de tenue comptable, telle que la préparation d'écritures comptables ou d'états financiers, crée une menace liée à l'autorévision lorsque ce cabinet procède ultérieurement à l'audit des états financiers.

290.169 Le processus d'audit nécessite néanmoins un dialogue entre le cabinet et les membres de la direction du client d'audit qui peut porter sur (a) les modalités d'application de normes ou de politiques comptables et les règles de présentation des états financiers, (b) le caractère approprié des contrôles comptables et financiers et des méthodes utilisées pour déterminer les montants des actifs et des passifs ou (c) des propositions d'ajustement d'écritures de journal. Ces activités sont considérées comme étant une partie normale du processus d'audit et ne créent en général pas de menaces sur l'indépendance.

290.170 De même, le client peut demander au cabinet une assistance technique sur des points tels que la résolution de problèmes de rapprochement de comptes ou l'analyse ou la compilation d'informations pour la présentation d'informations réglementaires. Par ailleurs, le client peut solliciter des conseils techniques sur des questions comptables telles que la conversion des états financiers existants d'un référentiel de présentation de l'information financière à un autre (par exemple, pour se mettre en conformité avec les méthodes comptables du Groupe ou pour passer à un référentiel de présentation de l'information différent, tel que les normes IFRS, International Financial Reporting Standards). De tels services ne créent en général pas de menace sur l'indépendance, dès lors que le cabinet n'assume pas de responsabilité de direction pour le client.

Clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public

290.171 Le cabinet peut fournir, pour le compte d'un client d'audit qui n'est pas une entité d'intérêt public, des prestations, liées à la préparation de documents comptables et d'états financiers

lorsque les travaux sont routiniers ou mécaniques, tant que toute menace liée à l'autorévision ainsi créée est réduite à un niveau acceptable. Parmi ces services figurent par exemple :

- la prestation de services d'établissement de la paie sur la base de données fournies par le client ;
- l'enregistrement des transactions pour lesquelles le client d'audit a déterminé ou approuvé le classement comptable approprié ;
- la transcription de transactions codifiées par le client dans le grand livre;
- la transcription des écritures approuvées par le client d'audit dans la balance des comptes;
- la préparation d'états financiers sur la base d'informations figurant dans la balance des comptes.

Dans tous les cas, l'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la prise de dispositions pour que ces services ne soient pas effectués par un membre de l'équipe d'audit ;
- si ces services sont effectués par un membre de l'équipe d'audit, le recours à un associé ou à un membre senior de l'équipe disposant de l'expertise appropriée et qui n'est pas membre de l'équipe d'audit afin de procéder à la revue des travaux effectués.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.172 Excepté dans des situations d'urgence, le cabinet ne doit pas fournir, pour le compte d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, de prestation comptable ou de tenue de comptabilité, y compris l'établissement de la paie, ni préparer d'états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, ou d'informations financières qui forment la base des états financiers.

290.173 Nonobstant les dispositions du paragraphe 290.172, le cabinet peut fournir des prestations comptables et de tenue de comptabilité, y compris l'établissement de la paie et la préparation des états financiers ou d'autres informations, lorsqu'elles présentent un caractère routinier ou mécanique à des divisions ou entités liées à un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, dès lors que le personnel dispensant ces services n'est pas membre de l'équipe d'audit et que :

- (a) les divisions ou entités liées auxquelles ce service est fourni sont collectivement non significatives pour les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ; ou que
- (b) les services portent sur des sujets qui sont collectivement non significatifs pour les états financiers de cette division ou cette entité liée.

Situations d'urgence

290.174 Des prestations comptables et de tenue de comptabilité, qui aux termes de cette section, ne seraient sinon pas autorisés, peuvent être fournis aux clients d'audit dans des situations d'urgence ou d'autres situations inhabituelles, lorsqu'il est impossible à ce client d'audit de prendre d'autres dispositions. Ceci peut être le cas lorsque (a) seul ce cabinet a les ressources et les connaissances nécessaires des systèmes et procédures du client lui permettant d'aider ce client à préparer dans les délais ses documents comptables et ses états financiers et, (b) une

restriction imposée à la possibilité pour ce cabinet de dispenser ces services conduirait à des difficultés significatives pour le client (comme celles par exemple qui pourraient l'empêcher de satisfaire aux obligations réglementaires en matière de présentation d'informations). Dans de telles situations, les conditions suivantes doivent être remplies :

- (a) ceux qui fournissent ces services ne sont pas membres de l'équipe d'audit ;
- (b) les services ne sont dispensés que pour une courte période et ne sont pas censés se renouveler.
- (c) La situation fait l'objet de discussions avec les personnes en charge de la gouvernance.

Prestations d'évaluation

Dispositions générales

290.175 Une évaluation comprend l'élaboration d'hypothèses sur les évolutions futures, l'application de méthodologies et de techniques appropriées et la combinaison des deux afin de calculer une certaine valeur, ou fourchette de valeurs, pour un actif, un passif ou une entreprise dans son ensemble.

290.176 La mise en œuvre de services d'évaluation pour le compte d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'autorévision. L'existence et l'importance de cette menace dépendront de facteurs tels que :

- le point de savoir si cette évaluation aura une incidence significative sur les états financiers.
- le niveau d'implication du client dans la détermination et l'approbation de la méthodologie d'évaluation et les autres points de jugement importants.
- la disponibilité de méthodologies et de directives professionnelles établies.
- pour les évaluations impliquant des méthodologies standards ou établies, le degré de subjectivité inhérent à l'élément concerné.
- la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.
- le degré de dépendance à l'égard d'événements futurs de nature à créer une volatilité intrinsèque significative des montants impliqués.
- l'étendue et la clarté des informations communiquées dans les états financiers.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- faire intervenir un professionnel comptable qui n'était pas impliqué dans la fourniture de la mission d'évaluation pour revoir l'audit ou les travaux d'évaluation effectués ;
- prendre des dispositions pour que le personnel fournissant ces services ne prenne pas part à la mission d'audit.

290.177 Certaines évaluations n'impliquent pas un degré important de subjectivité. C'est probablement le cas lorsque les hypothèses sous-jacentes sont fixées par la loi ou la réglementation ou sont largement acceptées et lorsque les techniques et méthodologies devant être utilisées sont basées

sur des normes généralement admises ou sont prescrites par la loi ou la réglementation. Dans de telles circonstances, les résultats de l'évaluation effectuée par deux ou plusieurs parties ne devraient pas être significativement différents.

- 290.178 Lorsqu'un cabinet est invité à effectuer une évaluation pour aider un client d'audit à s'acquitter de ses obligations de déclarations fiscales ou à des fins de planification fiscale et que les résultats de cette évaluation n'auront pas d'incidence directe sur les états financiers, les dispositions figurant au paragraphe 290.191 s'appliquent.

Clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public

- 290.179 S'agissant d'un client d'audit qui n'est pas une entité d'intérêt public si la prestation d'évaluation a une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion et que cette évaluation implique un degré important de subjectivité, aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de réduire la menace liée à l'autorévision à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir une telle prestation d'évaluation à un client d'audit.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

- 290.180 Un cabinet ne doit pas fournir de prestations d'évaluation à un client d'audit, qui est une entité d'intérêt public, lorsque ces évaluations sont de nature à avoir un impact significatif, individuellement ou en cumulé, sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion.

Prestations fiscales

- 290.181 Les prestations fiscales recouvrent un large éventail de services, notamment :

- la préparation des déclarations fiscales ;
- les calculs fiscaux pour la préparation des écritures comptables ;
- la planification fiscale et les autres services de conseil fiscal ;
- l'assistance dans la résolution de litiges fiscaux.

Bien que les prestations fiscales fournies par un cabinet à un client d'audit soient traités séparément dans le cadre de chacune de ces rubriques générales, dans la pratique, ces activités sont souvent liées entre elles.

- 290.182 La fourniture de certaines prestations fiscales crée des menaces liées à l'autorévision et à la représentation. L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de facteurs tels que :

- le système suivant lequel l'administration fiscale établit et administre l'impôt en question et le rôle du cabinet dans ce processus,
- la complexité du régime fiscal concerné et le degré de jugement nécessaire pour le mettre en œuvre,
- les caractéristiques particulières de la mission et (d) le niveau d'expertise fiscale dont dispose le personnel du client.

Préparation des déclarations fiscales

290.183 Les services de préparation des déclarations fiscales impliquent d'aider les clients dans leurs obligations déclaratives en matière d'impôts, en préparant et remplissant les informations, notamment le montant de l'impôt dû (habituellement sur des imprimés standardisés), devant être soumises à l'administration fiscale compétente. De tels services comprennent également la fourniture de conseils sur le traitement des opérations passées dans les déclarations fiscales et la réponse pour le compte du client d'audit aux demandes d'informations et d'analyses complémentaires de l'administration fiscale (y compris la fourniture d'explications et de support technique de l'approche retenue). Les services de préparation des déclarations fiscales sont en général fondés sur les informations historiques et, en principe, impliquent l'analyse et la présentation de ces informations selon les dispositions du droit fiscal existant, notamment la jurisprudence et la pratique établie. En outre, les déclarations fiscales sont soumises à toutes les procédures de revue ou d'approbation jugées appropriées par l'administration fiscale. Par conséquent, la fourniture de tels services ne crée en général pas de menace sur l'indépendance, tant que la direction assume la responsabilité des déclarations fiscales, y compris de tous les jugements significatifs portés.

Calculs fiscaux pour la préparation d'écritures comptables

Clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public

290.184 La préparation des calculs du passif (ou de l'actif) d'impôt courant ou différé, pour le compte d'un client d'une mission d'audit, pour la préparation des écritures comptables qui seront ultérieurement auditées par ce cabinet crée une menace liée à l'autorévision. L'importance de cette menace va dépendre (a) de la complexité de la législation et de la réglementation fiscales applicables et du niveau de jugement nécessaire pour les appliquer, (b) du niveau d'expertise fiscale du personnel du client et (c) de l'importance relative des sommes concernées par rapport aux états financiers. Des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- recourir à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service ;
- si ce service est fourni par un membre de l'équipe d'audit, avoir recours à un associé ou un membre expérimenté du personnel doté de l'expertise appropriée qui ne fasse pas partie de cette équipe d'audit pour procéder à la revue de ces calculs d'impôt.
- obtenir des conseils sur lce service auprès d'un professionnel fiscal externe.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.185 Excepté dans des situations d'urgence, pour un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, le cabinet ne doit pas se charger de la préparation des calculs du passif (ou de l'actif) d'impôt courant ou différé pour la préparation d'écritures comptables qui sont significatives pour les états financiers sur lesquels ce cabinet va exprimer une opinion.

290.186 La préparation de l'évaluation du passif (ou de l'actif) d'impôt courant ou différé pour un client d'audit, pour la préparation d'écritures comptables, qui ne serait sinon pas autorisée aux termes de cette section, peut être réalisée pour des clients d'audit dans des situations d'urgence ou autres situations inhabituelles lorsqu'il est impossible au client d'audit de prendre d'autres dispositions. Ceci peut être le cas lorsque (a) seul ce cabinet dispose des ressources et des connaissances nécessaires de l'activité du client pour assister ce client dans la préparation dans les délais requis de l'évaluation du passif (ou de l'actif) d'impôt courant ou différé, et (b) une

restriction imposée à la possibilité pour ce cabinet de dispenser ces services conduirait à des difficultés significatives pour le client (comme celles par exemple qui pourraient l'empêcher de satisfaire aux obligations déclaratives réglementaires). Dans de telles situations, les conditions suivantes doivent être remplies :

- (a) ceux qui fournissent ces services ne sont pas membres de l'équipe d'audit;
- (b) les services ne sont dispensés que pour une courte période et ne sont pas censés se renouveler;
- (c) La situation fait l'objet de discussions avec les personnes en charge de la gouvernance.

Planification fiscale et autres services de conseil fiscal ;

290.187 La planification fiscale ou les autres services de conseil fiscal recouvrent un large éventail de services, tels que le conseil au client sur la façon de structurer ses activités d'une manière efficace fiscalement ou les conseils sur l'application d'une nouvelle loi ou règle fiscale.

290.188 Une menace liée à l'autorévision peut être créée lorsque ces conseils vont affecter des sujets devant être reflétés dans les états financiers. L'existence et l'importance de ces menaces vont dépendre de facteurs tels que :

- Le degré de subjectivité nécessaire pour déterminer le traitement approprié des conseils fiscaux dans les états financiers ;
- Le point jusqu'auquel le résultat de ces conseils fiscaux aura une incidence significative sur les états financiers ;
- Si l'efficacité du conseil fiscal dépend du traitement comptable ou de la présentation dans les états financiers et s'il y a des doutes quant au caractère approprié de ce traitement comptable ou de cette présentation par rapport au référentiel de présentation de l'information financière applicable ;
- Le niveau d'expertise en matière fiscale du personnel du client ;
- La mesure dans laquelle ces conseils sont confortés par la loi ou la réglementation fiscale, la jurisprudence ou la pratique établie ;
- Si le traitement fiscal préconisé est étayé par une décision anticipée en matière d'impôt (rescrit fiscal) ou a été autrement validé par l'administration fiscale préalablement à la préparation des états financiers ;

Par exemple, la fourniture de services de planification fiscale ou d'autres prestations fiscales pour lesquels les conseils sont manifestement soutenus par l'administration fiscale ou la jurisprudence, par la pratique établie ou possèdent une base en droit fiscal qui va probablement prévaloir, ne crée en général pas de menace sur l'indépendance.

290.189 L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- Le recours à des professionnels, qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit, pour effectuer ce service ;

- L'intervention d'un professionnel fiscaliste, qui n'était pas impliqué dans la fourniture du service fiscal, pour conseiller l'équipe d'audit sur le service en cause et revoir le traitement retenu dans les états financiers ;
- L'obtention de conseils sur le service en cause auprès d'un professionnel fiscaliste externe ;
- L'obtention d'une approbation préalable ou de conseils de la part de l'administration fiscale.

290.190 Lorsque l'efficacité des conseils fiscaux dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers et que :

- (a) l'équipe d'audit a des doutes raisonnables sur le caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation dans les états financiers correspondants, par rapport au référentiel de présentation de l'information financière applicable ;
- (b) le résultat ou les conséquences des conseils fiscaux auront une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion,

La menace liée à l'autorévision serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire cette menace à un niveau acceptable. En conséquence, les cabinets ne doivent pas fournir de tels conseils fiscaux à un client d'audit.

290.191 Lors de la fourniture de prestations fiscales chez un client d'audit, un cabinet peut être invité à effectuer une évaluation afin d'assister ce client dans ses obligations de déclaration d'impôts ou à des fins de planification fiscale. Lorsque le résultat de cette évaluation aura une incidence directe sur les états financiers, les dispositions figurant dans les paragraphes 290.175 à 290.180 relatifs aux services d'évaluation, sont applicables. Lorsque cette évaluation est effectuée à des fins fiscales et que le résultat de cette évaluation n'aura pas d'incidence directe sur les états financiers (c'est-à-dire, les états financiers ne sont affectés que par les écritures comptables relatives aux impôts), ceci n'est en général pas susceptible de créer une menace sur l'indépendance si l'incidence sur les états financiers est non significative ou si l'évaluation est soumise à une revue externe par une administration fiscale ou une autorité de réglementation analogue. Si cette évaluation n'est pas soumise à une telle revue externe et que son incidence est significative par rapport aux états financiers, l'existence et l'importance de toute menace créée dépendront de facteurs tels que :

- La mesure dans laquelle cette méthodologie d'évaluation est étayée par la législation ou la réglementation fiscale, la jurisprudence ou la pratique établie et le degré de subjectivité inhérent à cette évaluation.
- La fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- Le recours à des professionnels, qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit, pour effectuer ce service ;
- L'intervention d'un professionnel pour revoir les travaux d'audit ou le résultat du service fiscal ;

- L'obtention d'une approbation préalable ou de conseils de la part de l'administration fiscale.

Assistance dans la résolution de litiges fiscaux

290.192 Une menace liée à la représentation ou à l'autorévision peut être créée lorsque le cabinet représente un client d'audit dans le cadre de la résolution d'un litige fiscal, une fois que l'administration fiscale a notifié au client d'audit qu'elle rejetait les arguments invoqués sur un point particulier, et que, soit cette administration, soit le client portait la résolution de ce litige dans le cadre d'une procédure formelle, par exemple, devant un tribunal ou une cour de justice. L'existence et l'importance de cette menace dépendront de facteurs tels que :

- si le cabinet a fourni les conseils qui sont l'objet du litige d'ordre fiscal;
- la mesure dans laquelle le résultat du litige aura une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ;
- la mesure dans laquelle le sujet est appuyé par la législation ou la réglementation fiscale, d'autres précédents ou la pratique établie ;
- si ces procédures se déroulent en public ;
- le rôle joué par la direction dans la résolution de ce litige.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- le recours à des professionnels non membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service ;
- l'intervention d'un professionnel fiscaliste qui n'est pas intervenu dans la fourniture de cette prestation fiscale, pour conseiller l'équipe chargée de l'audit sur les services en cause et pour revoir le traitement retenu dans les états financiers ;
- l'obtention de conseils sur le service en cause auprès d'un professionnel fiscaliste extérieur.

290.193 Lorsque les services de fiscalité impliquent d'intervenir en qualité de représentant d'un client d'audit devant un tribunal public ou une cour dans le cadre de la résolution d'une question fiscale et que les montants impliqués sont significatifs par rapport aux états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, la menace liée à la représentation ainsi créée serait jugée si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait l'éliminer ou la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir ce type de services à un client d'audit. Ce qu'est "un tribunal public ou une cour " doit être déterminé suivant la manière dont les procédures fiscales sont entendues dans chaque pays considéré.

290.194 Il n'est toutefois pas interdit au cabinet de jouer un rôle de conseil permanent (par exemple, répondre à des demandes de renseignements spécifiques, fournir des comptes-rendus factuels ou des attestations sur les travaux effectués ou aider le client à analyser les questions fiscales) pour le compte du client d'audit en relation avec la question qui est entendue devant un tribunal public ou une cour.

Prestations d'audit interne

Dispositions générales

- 290.195 Le champ et les objectifs des activités d'audit interne varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et des personnes en charge de la gouvernance. Les activités d'audit interne peuvent comprendre :
- (a) Le suivi du contrôle interne – la revue des contrôles en place, la supervision de leur mise en oeuvre et la recommandation d'améliorations à y apporter ;
 - (b) L'examen de l'information financière et opérationnelle – la revue des moyens utilisés pour identifier, évaluer, classer et rendre compte de l'information financière et opérationnelle et les investigations spécifiques sur des points particuliers, notamment les contrôles détaillés sur les transactions, les soldes et les procédures ;
 - (c) La revue de l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris les activités non financières d'une entité ;
 - (d) La revue de la conformité aux lois, aux réglementations et aux autres obligations externes ainsi qu'aux méthodes et directives de gestion et aux autres obligations internes.
- 290.196 Les services d'audit interne impliquent d'assister le client d'une mission d'audit dans l'exécution de ses activités d'audit interne. La fourniture de services d'audit interne à un client d'audit crée une menace sur l'indépendance liée à l'autorévision lorsque le cabinet se sert de ces travaux d'audit interne au cours d'un audit externe ultérieur. L'exécution d'une fraction importante des activités d'audit interne du client accroît la possibilité que le personnel du cabinet fournissant les services d'audit interne assume une responsabilité de gestion. Si le personnel du cabinet assume une responsabilité de gestion lors de l'exécution de services d'audit interne chez un client d'une mission d'audit, la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, le personnel du cabinet ne doit pas assumer de responsabilité de gestion lorsqu'il fournit des services d'audit interne chez un client d'une mission d'audit.
- 290.197 Parmi les services d'audit interne qui impliquent d'assumer des responsabilités de gestion figurent par exemple les activités suivantes :
- (a) fixer les politiques d'audit interne ou la direction stratégique des activités d'audit interne ;
 - (b) diriger et endosser la responsabilité des actions entreprises par les salariés du service d'audit interne de l'entité ;
 - (c) décider des recommandations résultant des activités d'audit interne qui doivent être mises en oeuvre;
 - (d) rendre compte, pour le compte de la direction, des résultats des activités d'audit interne aux personnes en charge de la gouvernance ;
 - (e) mettre en oeuvre des procédures faisant partie intégrante du contrôle interne, telles que revoir et approuver les changements de droits d'accès des employés aux données;
 - (f) endosser la responsabilité de concevoir, mettre en oeuvre et maintenir le contrôle interne ;
 - (g) mettre en oeuvre des services d'audit interne externalisés, comprenant la totalité ou une fraction substantielle de la fonction d'audit interne, dans le cadre desquels le cabinet a la

responsabilité de fixer le champ des travaux d'audit interne et peut avoir la responsabilité d'un ou plusieurs des points signalés de (a) à (f).

290.198 Pour éviter d'endosser une responsabilité de gestion, le cabinet ne doit fournir des services d'audit interne à un client d'audit que s'il a l'assurance que :

- (a) le client désigne un correspondant approprié et compétent, de préférence parmi les membres de la direction générale, pour porter l'entière responsabilité des activités d'audit interne et pour reconnaître la responsabilité qu'il assume concernant la conception, la mise en œuvre et le maintien du contrôle interne ;
- (b) les membres de la direction du client ou les personnes en charge de la gouvernance revoient, évaluent et approuvent le champ, les risques et la fréquence des services d'audit interne ;
- (c) les membres de la direction du client apprécient le caractère suffisant des services d'audit interne et les conclusions résultant de leur mise en œuvre ;
- (d) les membres de la direction du client évaluent et déterminent quelles recommandations résultant des services d'audit interne seront mises en œuvre et gèrent le processus de mise en œuvre ;
- (e) les membres de la direction du client rendent compte aux personnes constituant la gouvernance des conclusions et recommandations significatives résultant des services d'audit interne.

290.199 Lorsqu'un cabinet utilise les travaux de la fonction d'audit interne, les Normes internationales d'audit exigent la mise en œuvre de procédures permettant d'évaluer le caractère approprié de ces travaux. Lorsqu'un cabinet accepte une mission consistant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la conduite de l'audit externe, une **menace** liée à l'autorévision est créée en raison de la possibilité que l'équipe d'audit se serve des résultats du service d'audit interne sans procéder à une évaluation appropriée de ces résultats ou sans observer le même niveau d'esprit critique que celui qu'ils observeraient si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- l'importance relative des sommes concernées dans les états financiers ;
- le risque d'inexactitude des assertions liées à ces chiffres des états financiers;
- le degré de confiance qui sera accordé au service d'audit interne.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à recourir à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service d'audit interne.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.200 S'agissant d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, un cabinet ne doit pas fournir de services d'audit interne qui portent sur :

- (a) une fraction significative des contrôles internes sur l'information financière publiée ;

- (b) des systèmes de comptabilité financière qui génèrent des informations qui sont, prises isolément ou en cumulé, significatives par rapport aux documents comptables ou aux états financiers du client sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ;
- (c) des sommes ou des informations qui sont, prises isolément ou en cumulé, significatives par rapport aux états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion.

Prestations relatives aux systèmes d'information

290.201 Les prestations relatives aux systèmes d'information comprennent la conception ou la mise en place de matériel et de logiciels. Ces systèmes peuvent soit collecter des données sources, former partie intégrante du contrôle interne de l'information financière publiée ou générer des informations qui affectent les documents comptables ou les états financiers, ou être sans relation avec les documents comptables, le contrôle interne de l'information financière publiée ou les états financiers du client d'audit. La fourniture de prestations relatives aux systèmes d'information peut créer une menace d'autorévision, suivant la nature de ces services et les systèmes d'information concernés.

290.202 Les prestations relatives aux systèmes d'information suivants ne sont pas considérés comme créant une menace pour l'indépendance, dès lors que le personnel du cabinet n'assume pas de responsabilité de gestion :

- (a) la conception ou la mise en œuvre de systèmes d'information qui sont sans lien avec le contrôle interne de l'information financière publiée ;
- (b) la conception ou la mise en œuvre de systèmes d'information qui ne génèrent pas d'informations constituant une fraction significative des documents comptables ou des états financiers ;
- (c) la mise en œuvre d'un logiciel de présentation de l'information financière ou comptable standard du commerce, qui n'a pas été conçu par le cabinet, tant que la personnalisation requise pour répondre aux besoins du client n'est pas significative ;
- (d) l'évaluation et la formulation de recommandations relatives à un système conçu, mis en œuvre ou opéré par un autre prestataire de services ou le client.

Clients d'audit qui ne sont pas des entités d'intérêt public

290.203 La fourniture à un client d'audit, qui n'est pas une entité d'intérêt public, de services impliquant la conception ou la mise en place de systèmes d'information qui (a) forment une partie significative du contrôle interne de l'information financière publiée ou (b) génèrent des informations qui sont significatives par rapport aux documents comptables ou aux états financiers du client sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, crée une menace liée à l'autorévision.

290.204 La menace liée à l'autorévision est trop significative pour autoriser ces services, à moins que des mesures de sauvegarde appropriées soient mises en place qui garantissent que :

- (a) le client reconnaît que c'est à lui que revient la responsabilité d'établir et de superviser un système de contrôles internes ;
- (b) le client désigne un employé compétent, de préférence au sein de la direction générale, chargé de prendre toutes les décisions de gestion concernant la conception et la mise en œuvre du matériel ou des logiciels ;

- (c) le client prend toutes les décisions de gestion afférentes au processus de conception et de mise en œuvre ;
- (d) le client évalue le caractère satisfaisant et les résultats de la conception et de la mise en œuvre du système ;
- (e) le client est responsable du fonctionnement du système (matériel ou logiciel) et des données utilisées ou générées par le système.

290.205 Suivant le degré de confiance qui sera accordé, dans le cadre de l'audit, à ces systèmes d'information, le professionnel doit déterminer si de tels services autres que des missions d'assurance devront être fournis uniquement par du personnel ne faisant pas partie de l'équipe d'audit et relevant de supérieurs hiérarchiques différents au sein du cabinet. L'importance de toute menace résiduelle doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux d'audit ou ceux de la mission autre que celle d'assurance.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.206 S'agissant d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, un cabinet ne doit pas fournir de services impliquant la conception ou la mise en œuvre de systèmes d'information qui (a) forment une partie significative du contrôle interne de l'information financière publiée ou (b) génèrent des informations qui sont significatives par rapport aux documents comptables ou aux états financiers du client sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion.

Prestations d'assistance à la gestion de litiges

290.207 Parmi les prestations d'assistance à la gestion de litiges peuvent figurer des activités telles que le témoignage en tant qu'expert, le calcul des dommages et intérêts estimés ou des autres sommes qui pourraient devenir exigibles ou dues par suite d'un litige ou d'un autre conflit et l'assistance à la gestion et à la récupération de documents. Ces prestations peuvent créer une menace liée à l'autorévision ou à la représentation.

290.208 Lorsque le cabinet fournit une prestation d'assistance à la gestion de litiges à un client d'une mission d'audit et que cette prestation comprend l'estimation de dommages et intérêts ou d'autres sommes qui affectent les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, le professionnel doit se conformer aux dispositions relatives aux prestations d'évaluation figurant aux paragraphes 290.175 à 290.180. Dans le cas des autres prestations d'assistance à la gestion de litige, l'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable.

Prestations juridiques

290.209 Dans cette section, les prestations juridiques sont définies comme les prestations pour lesquelles il est exigé que la personne prestataire, soit autorisée à exercer le droit devant les tribunaux de la juridiction dans laquelle ces prestations doivent être fournies, ou dispose de la formation juridique requise pour exercer le droit. De telles prestations juridiques peuvent inclure, suivant la juridiction, un large éventail de domaines variés, englobant notamment des prestations d'ordre financier et commercial aux entreprises, tels que le soutien lors de la conclusion de contrats, les conseils et le soutien juridiques en matière de contentieux, de fusions et d'acquisitions, et la fourniture de soutien et d'assistance aux services juridiques internes du client. La fourniture de services juridiques à une entité qui est destinataire d'une mission d'audit peut créer des menaces liées à l'autorévision et à la représentation.

290.210 Les prestations juridiques destinées à assister un client d'audit dans l'exécution d'une transaction (par exemple, assistance à la rédaction du contrat, conseil juridique, due-diligences juridiques et restructuration) peuvent créer des menaces liées à l'autorévision. L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de facteurs tels que :

- la nature de ce service ;
- si le service est assuré par un membre de l'équipe d'audit ;
- l'importance relative du point en question par rapport aux états financiers du client.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant, afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- recourir à des professionnels non membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service ;
- faire intervenir un professionnel qui n'est pas impliqué dans la fourniture des prestations juridiques, pour conseiller l'équipe chargée de l'audit sur le service en cause et pour revoir tout traitement retenu dans les états financiers.

290.211 La représentation d'un client d'audit dans le cadre de la résolution d'un litige ou d'un contentieux dans des cas où les sommes impliquées sont significatives par rapport aux états financiers sur lesquels le cabinet exprime une opinion crée des menaces liées à la représentation et à l'autorévision si significatives qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de réduire ces menaces à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir ce type de services pour le compte d'un client d'audit.

290.212 Lorsqu'un cabinet est invité à assumer un rôle de représentation pour le compte d'un client d'audit dans le cadre de la résolution d'un litige ou d'un contentieux dans des cas où les sommes impliquées ne sont pas significatives par rapport aux états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion, le cabinet doit évaluer l'importance de toute menace liée à la représentation ou à l'autorévision ainsi créée et mettre en œuvre les mesures de sauvegarde le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- recourir à des professionnels non membres de l'équipe d'audit pour effectuer ce service ;
- faire intervenir un professionnel qui n'était pas impliqué dans la fourniture des prestations juridiques, pour conseiller l'équipe d'audit sur le service en cause et pour revoir le traitement retenu dans les états financiers.

290.213 La nomination d'un associé ou d'un salarié du cabinet comme Conseiller général aux affaires juridiques auprès d'un client audit créerait des menaces liées à l'autorévision et à la représentation si significatives qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait les réduire à un niveau acceptable. La position de Conseiller général juridique est en général un poste de la direction générale impliquant une large responsabilité pour les affaires juridiques de la société et en conséquence, aucun membre du cabinet ne doit accepter une telle nomination pour le compte d'un client d'audit.

Services de recrutement

Dispositions générales

290.214 La fourniture de services de recrutement pour un client d'audit est susceptible de créer des menaces liées à l'intérêt personnel, à la familiarité et à l'intimidation. L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de facteurs tels que :

- la nature de l'assistance recherchée.
- le rôle de la personne devant être recrutée ;

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Dans tous les cas, le cabinet ne doit pas assumer de responsabilités de gestion, notamment négocier pour le compte du client, et la décision de recrutement doit être laissée au client.

En général, le cabinet peut fournir des services tels que l'examen des qualifications professionnelles d'un certain nombre de candidats et la formulation de conseils sur le fait qu'ils disposent des qualités requises pour le poste. De plus, le cabinet peut recevoir des candidats et donner des conseils sur la compétence d'un candidat pour des postes comptables, administratifs ou de contrôle.

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.215 Le cabinet ne doit pas fournir les services de recrutement suivants pour le compte d'un client d'audit qui est une entité d'intérêt public, lorsqu'ils concernent un administrateur, un cadre de ce client ou un membre de la direction générale en mesure d'exercer une influence significative sur la préparation des documents comptables ou des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion :

- recherche ou présélection de candidats pour ces postes ;
- contrôles des références des candidats potentiels à ces postes.

Services de finance d'entreprise

290.216 La fourniture de services de finance d'entreprise, tels que (a) l'assistance à un client d'audit dans la mise au point de stratégies d'entreprise, (b) l'identification de cibles potentielles à acquérir par le client d'audit, (c) les conseils sur les opérations de cession, (d) l'assistance aux opérations de recherche de financement et (e) la fourniture de conseils de structuration peuvent créer des menaces liées à la représentation et à l'autorévision. L'importance de ces menaces doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- recourir à des professionnels non membres de l'équipe d'audit pour délivrer ces services ;
- faire intervenir un professionnel qui n'est pas intervenu dans la fourniture du service de finance d'entreprise, pour conseiller l'équipe d'audit et pour revoir le traitement comptable et la présentation retenue dans les états financiers.

290.217 La fourniture d'un service de finance d'entreprise, par exemple des conseils sur la structuration d'une opération de finance d'entreprise ou sur des arrangements financiers qui affecteront directement les montants qui figureront dans les états financiers sur lesquels le cabinet va

exprimer une opinion, peut créer une menace lié à l'autorévision. L'existence et l'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- le degré de subjectivité nécessaire pour déterminer le traitement approprié dans les états financiers du résultat ou des conséquences des conseils de finance d'entreprise;
- si le résultat de ces services de finance d'entreprise affecte directement les montants enregistrés dans les états financiers et que les sommes concernées sont significatives par rapport aux états financiers ;
- si l'efficacité des services de finance d'entreprise dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers et s'il y a des doutes sur le caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation retenus suivant le référentiel de présentation de l'information financière applicable.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- recourir à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit pour réaliser ce service ;
- faire intervenir un professionnel qui n'est pas impliqué dans la fourniture des services de finance d'entreprise au client, pour conseiller l'équipe d'audit sur ce service et pour revoir le traitement comptable et tout traitement retenu dans les états financiers.

290.218 Lorsque l'efficacité des conseils de finance d'entreprise dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers et que :

- (a) l'équipe d'audit a des doutes raisonnables sur le caractère approprié du traitement ou de la présentation comptable retenue, par rapport au référentiel de présentation de l'information financière applicable, et que
- (b) le résultat ou les conséquences des conseils de finance d'entreprise vont avoir une incidence significative sur les états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion ;

La menace liée à l'autorévision serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable, auquel cas ce service de finance d'entreprise ne doit pas être fourni.

290.219 La fourniture de services de finance d'entreprise impliquant la promotion, la négociation ou la souscription des actions d'un client d'audit crée une menace liée à la représentation ou l'autorévision qui est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir de tels services à un client d'audit.

Honoraires

Honoraires – Importance relative

290.220 Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'audit représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime l'opinion d'audit, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la structure opérationnelle du cabinet ;
- si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;
- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet.

L'importance de cette menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- réduire la dépendance à l'égard du client ;
- mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes ;
- consulter un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable, sur les jugements principaux relatifs à l'audit.

290.221 Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est également créée lorsque les honoraires générés par le client d'audit représentent une large proportion du chiffre d'affaires géré par un associé donné ou une large proportion du chiffre d'affaires d'un bureau du cabinet. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport à cet associé ou à ce bureau ;
- la mesure dans laquelle la rémunération de cet associé ou des associés de ce bureau dépend des honoraires générés par ce client.

L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- réduire la dépendance à l'égard du client d'audit;
- faire intervenir un professionnel comptable pour faire une revue des travaux ou encore d'émettre toute recommandation appropriée ;
- faire effectuer périodiquement des revues de qualité de la mission indépendantes, internes ou externes. .

Clients d'audit qui sont des entités d'intérêt public

290.222 Lorsqu'un client d'audit est une entité d'intérêt public et que, pendant deux années consécutives, les honoraires totaux provenant de ce client et de ses entités liées (sous réserve des considérations rappelées au paragraphe 290.27) représentent plus de 15 % des honoraires totaux reçus de ce client par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers de ce client, le cabinet doit mentionner aux personnes en charge de la gouvernance du client d'audit le fait que le montant total de ces honoraires représente plus de 15 % des honoraires totaux perçus par ce cabinet ; ils doivent discuter quelles mesures de sauvegarde présentées ci-dessous il va mettre en œuvre afin de réduire la menace à un niveau acceptable et il doit mettre en œuvre la mesure de sauvegarde choisie :

- Préalablement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant

l'opinion sur les états financiers, effectue une revue de contrôle qualité de cette mission, ou un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de cette mission qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue préalable à l'émission de l'opinion ») ;

- Postérieurement à l'émission de l'opinion d'audit sur les états financiers au titre de la deuxième année, et avant l'émission de l'opinion sur les états financiers de la troisième année, un professionnel comptable, qui n'est pas membre du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, ou bien un organisme de réglementation professionnel, effectue une revue de l'audit au titre de la deuxième année qui est équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission (« une revue postérieure à l'émission de l'opinion »).

Lorsque les honoraires totaux dépassent de façon significative le seuil de 15 %, le cabinet doit déterminer si l'importance de la menace est telle qu'une revue postérieure à l'émission de l'opinion ne serait pas à même de réduire cette menace à un niveau acceptable et, par conséquent, si une revue de contrôle qualité de la mission est requise préalablement à l'émission de l'opinion. Dans ce contexte, une revue préalable à l'émission de l'opinion doit être mise en œuvre.

Par la suite, lorsque les honoraires continuent chaque année à dépasser le seuil de 15 %, ce fait doit être signalé et discuté avec les personnes en charge de la gouvernance et une des mesures de sauvegarde rappelées ci-dessus doit être mise en œuvre. Si les honoraires dépassent de façon significative le seuil de 15 %, le cabinet doit déterminer si l'importance de la menace est telle qu'une revue postérieure à l'émission de l'opinion ne pourrait pas la réduire à un niveau acceptable et, par conséquent, si une revue préalable à l'émission de l'opinion est requise. Dans ce contexte, une revue préalable à l'émission de l'opinion doit être mise en œuvre.

Honoraires impayés

290.223 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si les honoraires dus par un client d'audit restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant l'émission du rapport d'audit pour l'exercice suivant. En général, le cabinet est censé exiger le paiement de ces honoraires avant que ce rapport d'audit soit émis. Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'audit pour donner des conseils ou revoir les travaux effectués. Le mandat du cabinet doit déterminer si les honoraires impayés pourraient être considérés comme équivalant à un prêt au client et si, en raison de l'importance de tels honoraires impayés, il est approprié que le cabinet soit renouvelé ou poursuive la mission d'audit.

Honoraires subordonnés

290.224 Les honoraires subordonnés sont des honoraires calculés d'après un barème prédéterminé en fonction de l'issue d'une transaction ou du résultat des prestations réalisées par le cabinet. Dans cette section, les honoraires fixés par un tribunal ou une autre autorité publique ne sont pas considérés comme étant des honoraires subordonnés.

290.225 Des honoraires subordonnés facturés directement, ou indirectement, par exemple, via un intermédiaire, par un cabinet dans le cadre d'une mission d'audit créent une menace liée à l'intérêt personnel qui est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement de cette sorte sur des honoraires.

290.226 Des honoraires subordonnés facturés directement par un cabinet, ou indirectement, via un intermédiaire par exemple, dans le cadre d'une mission autre qu'une mission d'assurance fournie à un client d'audit peuvent aussi créer une menace liée à l'intérêt personnel. La menace créée est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable si :

- (a) Les honoraires sont facturés par le cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers et ces honoraires sont significatifs, ou pourraient être significatifs, pour ce cabinet ;
- (b) Les honoraires sont facturés par un cabinet du réseau qui prend part à une fraction significative de l'audit et ces honoraires sont significatifs, ou pourraient être significatifs, pour ce cabinet ;
- (c) Le résultat du service autre qu'une mission d'assurance, et par conséquent, le montant des honoraires, dépend d'un jugement futur ou présent relatif à l'audit d'une somme significative dans les états financiers.

En conséquence, de tels arrangements ne doivent pas être acceptés.

290.227 Pour d'autres types d'honoraires subordonnés, facturés par un cabinet suite à une prestation autre qu'une mission d'assurance chez un client d'audit, l'existence et l'importance de toute menace dépendront de facteurs tels que :

- la fourchette des honoraires possibles ;
- si une autorité appropriée détermine l'issue du sujet sur la base duquel les honoraires subordonnés seront déterminés ;
- la nature du service ;
- l'incidence de l'événement ou de la transaction sur les états financiers.

L'importance de toute menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple :

- à faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux d'audit concernés ou encore d'émettre toute recommandation appropriée ;
- recourir à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe d'audit pour effectuer les prestations autres qu'une mission d'assurance

Politiques de rémunération et d'évaluation

290.228 Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'audit est évalué ou rémunéré au titre de la vente de prestations autres qu'une mission d'assurance à ce client d'audit. L'importance de cette menace dépendra :

- de la proportion de la rémunération ou de l'évaluation de la performance de cet individu qui est basée sur la vente de telles prestations ;
- du rôle de cet individu dans l'équipe d'audit ;

- si les décisions de promotion sont influencées par la vente de tels services.

L'importance de cette menace doit être évaluée et si la menace n'est pas à un niveau acceptable, le cabinet doit, soit réviser le plan de rémunération ou le régime d'évaluation applicable à cette personne, soit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure de tels membres de l'équipe d'audit ;
- faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par ce membre de l'équipe d'audit.

290.229 Un associé principal d'audit ne doit pas être évalué, ni rémunéré en fonction de sa capacité à vendre des prestations autre qu'une mission d'assurance à son client d'audit. L'objectif de ces dispositions n'est pas d'interdire les contrats normaux de partage des bénéfices entre les associés d'un cabinet.

Dons et libéralités

290.230 Accepter des dons ou des libéralités de la part d'un client d'audit peut créer une menace liée à l'intérêt personnel et à la familiarité. Lorsqu'un cabinet, ou un membre de l'équipe d'audit, accepte des dons ou des libéralités d'un client, les menaces créées seraient si significatives qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable, sauf si la valeur en cause est négligeable et sans importance. Par conséquent, le cabinet ou le membre de l'équipe d'audit ne doit pas accepter ni de tels cadeaux ou de telles libéralités.

Contentieux en cours ou probable

290.231 Lorsqu'un contentieux existe, ou apparaît probable, entre le cabinet ou un membre de l'équipe d'audit et le client d'audit, des **menaces** liées à l'intérêt personnel et à l'intimidation sont créées. Les relations entre les dirigeants du client et les membres de l'équipe d'audit doivent se caractériser par une totale franchise et une complète transparence s'agissant de tous les aspects des opérations commerciales du client. Lorsque le cabinet et les dirigeants du client se retrouvent en situation de conflit, du fait d'un contentieux en cours ou probable, rendant les dirigeants peu enclins à fournir des informations complètes, des menaces liées à l'intérêt personnel et à l'intimidation sont créées. L'importance des menaces créées dépendra de facteurs tels que :

- l'importance relative du contentieux ;
- la question de savoir si le contentieux porte sur une mission d'audit des états financiers antérieure.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple :

- si le litige implique un membre de l'équipe d'audit, à exclure cette personne de l'équipe d'audit ;
- à charger un professionnel de revoir les travaux effectués.

Si de telles mesures de sauvegarde ne réduisent pas ces menaces à un niveau acceptable, la seule mesure appropriée consiste à démissionner, ou à refuser d'accepter la mission d'audit des états financiers.

Les paragraphes 290.232 à 290.499 sont laissés intentionnellement en blanc

Rapports incluant une restriction à l'usage et à la diffusion

Introduction

- 290.500 Les règles d'indépendance présentées dans la Section 290 s'appliquent à l'ensemble des missions d'audit. Toutefois, dans les cas des missions d'audit où le rapport inclut une restriction à l'usage et à la diffusion, et sous réserve que les conditions décrites aux paragraphes 290.501 à 290.502 soient satisfaites, les règles d'indépendance de cette section peuvent être modifiées conformément aux dispositions des paragraphes 290.505 à 290.514. Ces paragraphes ne sont applicables qu'à une mission d'audit sur des états financiers à usage particulier (a) qui est destinée à fournir une conclusion de forme positive ou négative sur le fait que les états financiers sont préparés dans tous leurs aspects significatifs, en conformité avec le référentiel d'information financière applicable, notamment, s'agissant d'un référentiel reposant sur le principe de l'image fidèle, sur le fait que les états financiers donnent une image fidèle ou sont régulièrement présentés, sur tous les points significatifs, en conformité avec le référentiel d'information financière à appliquer et (b) pour laquelle le rapport d'audit inclut une restriction à l'usage et à la diffusion. Ces modifications ne sont pas autorisées dans le cas d'un audit d'états financiers prescrit par la loi ou la réglementation.
- 290.501 Les modifications des règles présentées dans la Section 290 ne sont possibles que si les utilisateurs auquel ce rapport est destiné (a) ont connaissance de la finalité et des limitations du rapport et (b) sont explicitement d'accord avec l'application des règles d'indépendance modifiées. Cette connaissance de la finalité et des limitations du rapport peut être obtenue par les utilisateurs auquel ce rapport est destiné, du fait de leur participation, directement ou indirectement par l'intermédiaire de leur représentant qui a pouvoir pour agir en leur nom, à l'établissement de la nature et du périmètre de cette mission. Une telle participation renforce la capacité du cabinet à communiquer avec les utilisateurs auxquels le rapport est destiné sur des questions relatives à l'indépendance, notamment le contexte qui est pertinent pour l'évaluation des menaces sur l'indépendance et les mesures de sauvegarde applicables nécessaires afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable, et à obtenir leur accord sur les règles d'indépendance modifiées à mettre en œuvre.
- 290.502 Le cabinet doit communiquer (dans une lettre de mission, par exemple) avec les utilisateurs auxquels ce rapport est destiné sur les règles d'indépendance qui doivent être appliquées en rapport avec la mission d'audit. Lorsque les utilisateurs auxquels le rapport est destiné sont une catégorie d'utilisateurs, (par exemple, les prêteurs dans le cas d'une convention de prêt octroyée par syndication) qui ne sont pas identifiables spécifiquement par leur nom au moment où sont fixés les termes de la mission, de tels utilisateurs doivent être ultérieurement mis au courant des règles d'indépendance convenues par leur représentant (par exemple, par le représentant qui diffuse la lettre de mission du cabinet à l'ensemble des utilisateurs).
- 290.503 Lorsque le cabinet émet également pour le même client un rapport d'audit n'incluant pas de restriction à l'usage et à la diffusion, les dispositions des paragraphes 290.500 à 290.514 ne modifient pas l'obligation d'appliquer les dispositions des paragraphes 290.1 à 290.232 à cette mission d'audit.
- 290.504 Les modifications des obligations prévues par la Section 290, qui sont autorisées dans les circonstances exposées ci-dessus, sont décrites aux paragraphes 290.505 à 290.514. Le respect toutes les autres dispositions de la Section 290 est obligatoire..

Entités d'intérêt public

290.505 Lorsque les conditions fixées aux paragraphes 290.500 à 290.502 sont remplies, il n'est pas nécessaire d'appliquer les règles complémentaires prévues aux paragraphes 290.100 à 290.232 applicables aux missions d'audit relatives aux entités d'intérêt public.

Entités liées

290.506 Lorsque les conditions fixées aux paragraphes 290.500 à 290.502 sont remplies, les références au client d'audit n'incluent pas ses entités liées. Toutefois, lorsque l'équipe d'audit sait, ou a des raisons de croire, qu'une relation ou une circonstance impliquant une entité liée du client est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet à l'égard du client, l'équipe d'audit doit prendre en considération cette entité liée lors de l'identification et de l'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance et de l'application des mesures de sauvegarde appropriées.

Réseaux et cabinets du réseau

290.507 Lorsque les conditions fixées aux paragraphes 290.500 à 290.502 sont remplies, les références au cabinet n'incluent pas les cabinets du réseau. Toutefois, lorsque le cabinet sait, ou a des raisons de croire, que des menaces sont créées du fait d'intérêts ou de relations d'un cabinet du réseau, ces menaces doivent être prises en compte dans l'évaluation des menaces sur l'indépendance.

Intérêts financiers, prêts et cautions, liens commerciaux étroits et liens familiaux et personnels

290.508 Lorsque les conditions fixées aux paragraphes 290.500 à 290.502 sont remplies, les dispositions applicables décrites dans les paragraphes 290.102 à 290.145 s'appliquent seulement aux membres de l'équipe chargée de la mission, aux membres de leur famille immédiate et aux membres de leur famille proche.

290.509 De plus, on doit déterminer si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait d'intérêts et de relations, tels que ceux qui sont décrits dans les paragraphes 290.102 à 290.245, entre le client d'audit et les membres suivants de l'équipe d'audit :

- (a) ceux qui fournissent des consultations sur des aspects techniques ou certains secteurs d'activité, certaines opérations ou certains événements ;
- (b) ceux qui réalisent le contrôle qualité de la mission, y compris ceux qui effectuent la revue de contrôle qualité de la mission.

Une évaluation doit être faite de l'importance de toutes menaces dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elles sont créées du fait d'intérêts et de relations entre le client d'audit et d'autres personnes au sein du cabinet qui sont directement en mesure d'influencer le résultat de la mission d'audit, notamment ceux qui recommandent la rémunération ou qui assure la supervision, la gestion ou toute autre contrôle de l'associé chargé de la mission d'audit en rapport avec la mise en œuvre de la mission de l'audit (y compris tous les niveaux de hiérarchie supérieurs à l'associé chargé de la mission jusqu'au directeur général ou à l'associé dirigeant (président directeur général ou équivalent)).

290.510 Une évaluation doit également être faite de l'importance de toutes menaces dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elles sont créées du fait des intérêts financiers détenus par des personnes chez le client d'audit, suivant ce qui est décrit aux paragraphes 209.108 à 290.111 et aux paragraphes 290.113 à 290.115.

- 290.511 Lorsqu'une menace pesant sur l'indépendance n'est pas à un niveau acceptable, des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable.
- 290.512 S'agissant de l'application des dispositions fixées aux paragraphes 290.106 à 290.115 relatives aux participations détenues par le cabinet, lorsque le cabinet possède un intérêt financier significatif, direct ou indirect, chez le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel créée est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, le cabinet ne doit pas détenir un intérêt financier de cet ordre.

Emploi chez un client d'audit

- 290.513 L'importance de toute menace résultant des relations d'emploi, telles qu'elles sont décrites aux paragraphes 290.134 à 290.138 doit être évaluée. Lorsqu'une menace existe qui n'est pas à un niveau acceptable, des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Les exemples de mesures de sauvegarde qui pourraient être appropriées incluent les mesures de sauvegarde décrites au paragraphe 290.136.

Prestation de services autres que d'assurance chez un client destinataire d'une mission d'audit

- 290.514 Lorsque le cabinet effectue une mission en vue de remettre un rapport incluant une restriction à l'usage et à la diffusion pour un client d'audit et fournit un service autre qu'une mission d'assurance à ce client d'audit, les dispositions des paragraphes 290.156 à 290.232 doivent être respectées, sous réserve des dispositions des paragraphes 209.504 à 290.507.

SECTION 291

INDEPENDANCE – AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE

SOMMAIRE

	Paragraphe
Structure de la section	291.1
Approche de l'indépendance basée sur un cadre conceptuel.....	291.4
Missions d'assurance.....	291.12
Missions d'assurance basées sur des assertions.....	291.17
Missions d'assurance par appréciation directe.....	291.20
Rapports qui incluent une restriction à l'usage et à la diffusion.....	291.21
Parties responsables multiples.....	291.28
Documentation.....	291.29
Durée de la mission.....	291.30
Autres considérations.....	291.33
Mise en œuvre du cadre conceptuel en matière d'indépendance.....	291.100
Intérêts financiers.....	291.104
Prêts et cautions.....	291.113
Liens commerciaux et relations d'affaires.....	291.119
Liens familiaux et personnels.....	291.121
Occupation d'un emploi chez un client d'une mission d'assurance.....	291.128
Personnes récemment employées par un client d'une mission d'assurance.....	291.132
Exercice de fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'une mission d'assurance.	291.135
Relations de longue date entre le personnel d'encadrement et des clients de missions d'assurance	291.139
Prestations de services autres que des missions d'assurance à des clients d'une mission d'assurance	291.140
Responsabilités de la direction	291.143
Autres sujets.....	291.148

Honoraires	291.151
Honoraires – Importance relative.....	291.151
Honoraires impayés.....	291.153
Honoraires subordonnés.....	291.154
Dons et libéralités.....	291.158
Contentieux en cours ou probable.....	291.159

Structure de la Section

- 291.1 Cette section traite des règles d'indépendance applicables aux missions d'assurance qui ne sont pas des missions d'audit ou de revues limitées. Les règles d'indépendance applicables aux missions d'audit et de revue limitée sont traitées dans la Section 290. Lorsque le client d'une mission d'assurance est également un client d'audit ou d'une mission de revue limitée, les règles prévues dans la Section 290 s'appliquent également à ce cabinet, aux cabinets du réseau et aux membres de l'équipe d'audit ou de la revue limitée. Dans certaines circonstances impliquant des missions d'assurance pour lesquelles le rapport d'assurance est assorti d'une restriction d'usage et de diffusion et sous réserve que certaines conditions soient remplies, les règles d'indépendance de cette section peuvent être modifiées suivant les dispositions prévues aux paragraphes 291.21 à 291.27.
- 291.2 Les missions d'assurance sont destinées à renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés quant au résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet considéré en fonction de certains critères. Le Cadre de référence international pour les missions d'assurance (Cadre de référence) publié par l'International Auditing and Assurance Standards Board, décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'assurance et identifie les missions auxquelles s'appliquent les Normes internationales relatives aux missions d'assurance (ISAE). Pour une description des éléments et des objectifs d'une mission d'assurance, il convient de se reporter à ce Cadre de référence pour les missions d'assurance.
- 291.3 La conformité au principe fondamental d'objectivité requiert d'être indépendant des clients d'une mission d'assurance. S'agissant des missions d'assurance, il est de l'intérêt général et, de ce fait, prescrit par le présent code de déontologie que les membres des équipes chargées d'une mission d'assurance et les cabinets soient indépendants des clients d'une mission d'assurance et que toute menace soit évaluée, dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées par des intérêts et des relations d'un cabinet du réseau. Par ailleurs, lorsque l'équipe chargée de la mission d'assurance sait, ou a des raisons de croire qu'une relation ou une circonstance impliquant une entité liée du client d'une mission d'assurance est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet à l'égard de ce client, l'équipe chargée de la mission d'assurance doit tenir compte de cette entité liée lorsqu'elle identifie et évalue la menace pesant sur l'indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées.

Approche de l'indépendance basée sur un cadre conceptuel

291.4 L'objectif de cette section est d'aider les cabinets et les membres des équipes chargées d'une mission d'assurance à mettre en œuvre le cadre conceptuel décrit ci-après en vue d'être et de rester indépendants

291.5 L'indépendance recouvre :

(a) *L'indépendance d'esprit*

L'état d'esprit qui permet au professionnel d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel, lui permettant ainsi d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique.

(b) *L'indépendance en apparence*

La nécessité d'éviter les faits et circonstances qui seraient si significatifs qu'un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis.

- 291.6 Le cadre conceptuel doit être mis en oeuvre par les professionnels comptables pour :
- (a) Identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;
 - (b) Évaluer l'importance des menaces identifiées ;
 - (c) Appliquer des mesures de sauvegarde, si nécessaire, afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable.

Lorsque le professionnel comptable détermine qu'il n'existe pas de mesures de sauvegarde disponibles ou qu'elles ne peuvent pas être mises en oeuvre pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit soit éliminer toute circonstance ou relation créant ces menaces, soit refuser la mission d'audit ou y mettre un terme.

Le professionnel comptable doit faire usage de son jugement professionnel lors de la mise en oeuvre de ce cadre conceptuel.

- 291.7 Une ou plusieurs circonstances, de natures variées, peuvent être prises en compte pour évaluer les menaces pesant sur l'indépendance. Il est impossible de définir chaque situation qui crée des menaces sur l'indépendance et de préciser les mesures appropriées à mettre en oeuvre. En conséquence, ce code établit un cadre conceptuel qui requiert de la part des cabinets et des membres des équipes d'audit qu'ils identifient, évaluent et traitent les menaces pesant sur l'indépendance. Le cadre conceptuel aide les professionnels comptables exerçant en cabinet à se conformer aux règles de déontologie prévues dans ce Code. Il permet d'intégrer tout changement des circonstances faisant peser des menaces sur l'indépendance et empêche le professionnel comptable de conclure qu'une situation pourrait être autorisée si elle n'est pas explicitement interdite par le code.
- 291.8 En matière d'indépendance, les paragraphes 291.100 et suivants décrivent la façon dont le cadre conceptuel est mis en oeuvre. Ces paragraphes ne décrivent pas toutes les circonstances et relations qui créent ou sont susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance.
- 291.9 Afin de décider s'il est approprié d'accepter ou de poursuivre une mission, ou si quelqu'un peut être membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, le cabinet doit identifier et évaluer les menaces pesant sur l'indépendance. Lorsque les menaces ne sont pas à un niveau acceptable et que la décision porte sur l'acceptation de la mission ou l'inclusion d'une personne dans l'équipe d'audit, le cabinet doit déterminer s'il existe des mesures de sauvegarde disponibles pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Dans le cas où la décision porte sur la poursuite de la mission, le cabinet doit déterminer si les mesures de sauvegarde existantes continueront d'être efficaces pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable, ou si d'autres mesures de sauvegarde devront être mises en oeuvre, ou s'il est nécessaire de mettre un terme à la mission. Chaque fois que de nouvelles informations relatives à une menace pesant sur l'indépendance sont portées à la connaissance du cabinet au cours de la mission, le cabinet doit en évaluer l'importance en conformité avec le cadre conceptuel.
- 291.10 Tout au long de cette section, il est fait référence à l'importance des menaces pesant sur l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance d'une menace, des facteurs tant qualitatifs que quantitatifs doivent être pris en compte.
- 291.11 Dans la plupart des cas, cette section ne fixe pas les responsabilités spécifiques de chaque personne au sein du cabinet vis à vis des actions à mettre en oeuvre au regard de l'indépendance parce que ces responsabilités peuvent varier suivant la taille, la structure et l'organisation d'un cabinet. Le cabinet est tenu par les normes internationales sur le contrôle qualité (ISQC) de mettre en place des politiques et procédures destinées à lui fournir une assurance raisonnable que l'indépendance est garantie si les règles de déontologie applicables l'imposent.

Missions d'assurance

- 291.12 Ainsi qu'il est expliqué plus en détail dans le Cadre de référence des missions d'assurance, dans une mission d'assurance, le professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion destinée à renforcer le niveau de confiance des utilisateurs visés (autres que la partie responsable) quant au résultat de l'évaluation ou de la mesure, en fonction de certains critères, d'un objet considéré.
- 291.13 Le résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet considéré est l'information qui résulte de l'application de ces critères par rapport à l'objet considéré. L'expression "information sur l'objet considéré" sert à désigner le résultat de l'évaluation ou de la mesure de l'objet considéré. A titre d'exemple, le Cadre de référence précise qu'une assertion relative à l'efficacité du contrôle interne (information sur l'objet considéré) résulte de l'application d'un cadre de référence permettant d'évaluer l'efficacité du contrôle interne, tel que le COSO² ou CoCo³, (les critères) par rapport au contrôle interne, un processus (le sujet considéré).
- 291.14 Les missions d'assurance peuvent porter sur les assertions d'autrui ou être des missions d'appréciation directe. Dans l'un et l'autre cas, elles font intervenir trois protagonistes distincts : le professionnel comptable exerçant en cabinet, une partie responsable et les utilisateurs visés.
- 291.15 Dans les missions d'assurance basées sur des assertions, l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré est effectuée par la partie responsable, et l'information sur l'objet considéré se présente sous la forme d'une assertion faite par la partie responsable, qui est mise à la disposition des utilisateurs visés.
- 291.16 Dans une mission d'assurance par appréciation directe, le professionnel comptable exerçant en cabinet soit effectue directement l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré, soit obtient de la partie responsable qui a effectué cette évaluation ou cette mesure une déclaration qui n'est pas mise à la disposition des utilisateurs visés. L'information sur l'objet considéré est fournie aux utilisateurs visés dans le rapport d'assurance.
-

2 "Contrôle interne- Cadre de référence intégré" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

3 Guide pour l'évaluation du contrôle – Principes du CoCo (Criteria of control Board) ICCA

Missions d'assurance basées sur des assertions

- 291.17 Dans une mission d'assurance basée sur des assertions, les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet doivent être indépendants du client destinataire de la mission d'assurance (la partie qui est responsable de l'information objet considéré par la mission, et qui peut être responsable de l'objet considéré par la mission). Ces obligations d'indépendance interdisent certains liens entre les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance et (a) les administrateurs ou les cadres dirigeants et (b) les personnes chez le client qui sont en mesure d'exercer une influence notable sur l'information de l'objet considéré par la mission. On doit aussi se demander si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait des liens détenus avec des personnes chez le client qui sont en mesure d'exercer une influence notable sur l'information sur l'objet considéré par la mission. Une détermination doit être faite de l'importance de toutes menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées par des intérêts et des relations des cabinets du réseau⁴.
- 291.18 Dans la majorité des missions d'assurance basées sur des assertions, la partie responsable est responsable à la fois de l'information sur l'objet considéré par la mission et de l'objet considéré par la mission. Toutefois, dans certaines missions, la partie responsable peut ne pas être responsable de l'objet de la mission. A titre d'exemple, lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est engagé pour effectuer une mission d'assurance sur un rapport établi par un consultant environnemental sur les pratiques de développement durable d'une société, pour être diffusé parmi des utilisateurs visés, le consultant environnemental est la partie responsable de l'information sur l'objet considéré par la mission, mais la société est responsable de l'objet considéré par la mission (les pratiques de développement durable).
- 291.19 Dans les missions d'assurance basées sur des assertions, dans lesquelles la partie responsable est responsable de l'information sur l'objet considéré par la mission, mais non de l'objet considéré par la mission, les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet doivent être indépendants de la partie responsable de l'information sur l'objet considéré par la mission (le client destinataire de la mission d'assurance). De plus, une appréciation doit être faite de toutes menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont générées par les intérêts et les relations entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, le cabinet, un cabinet du réseau et la partie responsable de l'objet de la mission.

Missions d'assurance par appréciation directe

- 291.20 Dans une mission d'assurance par appréciation directe, les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet doivent être indépendants du client de la mission d'assurance (la partie responsable du sujet de la mission). Une appréciation doit également être faite de toutes menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées par des intérêts et des relations des cabinets du réseau

Rapports qui incluent une restriction à l'usage et à la diffusion

- 291.21 Dans certains cas lorsque le rapport d'assurance inclut une restriction à l'usage ou à la diffusion, et sous réserve que les conditions précisées dans le présent paragraphe et au paragraphe 291.22 soient satisfaites, les règles d'indépendance prévues dans la présente

³ Cf. paragraphes 290.13 à 290.24 pour des indications sur ce qui constitue un cabinet du réseau section peuvent être modifiées. Les modifications des obligations prévues dans la Section 291 sont autorisées dès lors que les utilisateurs présumés de ce rapport (a) ont connaissance de la finalité, de l'information sur l'objet considéré par la mission et des limitations du rapport et (b) sont explicitement d'accord avec l'application des règles d'indépendance modifiées. La

connaissance de la finalité, de l'information sur l'objet considéré par la mission et des limitations du rapport peut être obtenue par les utilisateurs visés, du fait de leur participation, directement ou indirectement par l'intermédiaire de leur représentant, qui a pouvoir pour agir au nom des utilisateurs visés, à l'établissement de la nature et du périmètre de la mission. Une telle participation renforce la capacité du cabinet à communiquer avec les utilisateurs visés sur des questions liées à l'indépendance, notamment les circonstances qui sont pertinentes pour l'appréciation des menaces sur l'indépendance et les mesures de sauvegarde nécessaires applicables afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable, en vue d'obtenir leur accord sur les règles d'indépendance modifiées à mettre en œuvre.

- 291.22 Le cabinet doit communiquer (dans une lettre de mission, par exemple) avec les utilisateurs auxquels ce rapport est destiné sur les règles d'indépendance qui seront appliquées dans le cadre de la mission d'assurance. Lorsque les utilisateurs auxquels le rapport est destiné sont une catégorie d'utilisateurs, (par exemple, les prêteurs dans le cas d'une convention de prêt octroyée par syndication) qui ne sont pas identifiables spécifiquement par leur nom au moment où sont fixés les termes de la mission, de tels utilisateurs doivent être ultérieurement mis au courant des règles d'indépendance convenues par leur représentant (par exemple, par le représentant qui diffuse la lettre de mission du cabinet à l'ensemble des utilisateurs).
- 291.23 Lorsque le cabinet émet également pour le même client un rapport d'assurance n'incluant pas de restriction à l'usage et à la diffusion, les dispositions des paragraphes 291.25 à 291.27 ne modifient pas l'obligation d'appliquer les dispositions des paragraphes 291.1 à 291.159 à cette mission d'assurance. Lorsque le cabinet émet également pour le même client un rapport d'audit, que ce rapport inclue ou non une restriction à l'usage et à la diffusion, les dispositions de la Section 290 doivent s'appliquer à cette mission d'audit.
- 291.24 Les modifications des obligations prévues par la Section 291, qui sont autorisées dans les circonstances exposées ci-dessus, sont décrites aux paragraphes 291.25 à 290.27. Le respect de toutes les autres dispositions de la Section 291 est obligatoire.
- 291.25 Lorsque les conditions fixées dans les paragraphes 291.21 et 291.22 sont réunies, les dispositions pertinentes prévues aux paragraphes 291.104 à 291.134 s'appliquent à l'ensemble des membres de l'équipe chargée de la mission et aux membres de leur famille proche et immédiate. De plus, on doit déterminer si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait d'intérêts et de relations entre le client destinataire d'une mission d'assurance et les autres membres suivants de l'équipe chargée de la mission d'assurance :
- ceux qui fournissent des consultations sur des aspects techniques ou certains secteurs d'activité, certaines opérations ou certains événements ;
 - ceux qui réalisent le contrôle qualité de la mission, y compris ceux qui effectuent la revue du contrôle qualité de la mission.

Une évaluation doit être faite de l'importance de toutes menaces dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elles sont créées du fait de participations et de relations entre le client de la mission d'assurance et d'autres personnes au sein du cabinet qui sont directement en mesure d'influencer le résultat de la mission d'assurance, notamment ceux qui recommandent la rémunération ou qui assurent la supervision, la gestion ou toute autre contrôle de l'associé chargé de la mission d'assurance en rapport avec la mise en œuvre de la mission d'assurance.

- 291.26 Même si les conditions fixées aux paragraphes 291.21 à 290.22 sont réunies, lorsque le cabinet détient un intérêt financier, direct ou indirect, significatif chez le client d'une mission d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet

ne doit pas détenir un tel intérêt financier. De plus, le cabinet doit se conformer aux autres dispositions applicables de cette section, décrites aux paragraphes 291.113 à 291.159.

- 291.27 Une appréciation doit également être faite de toutes les menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont générées par des intérêts et des relations des cabinets du réseau.

Parties responsables multiples

- 291.28 Dans certaines missions d'assurance, basées sur des assertions ou sur une appréciation directe, il est possible qu'il y ait plusieurs parties responsables. Pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions de cette section à chaque partie responsable dans de telles missions, le cabinet peut prendre en considération le point de savoir si un intérêt ou une relation entre le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, et une partie responsable donnée est de nature à créer une menace pour l'indépendance qui ne soit pas anodine et sans conséquence dans le contexte de l'information sur l'objet considéré par la mission. Seront pris en compte les facteurs tels que :

- l'importance relative de l'information sur l'objet considéré par la mission (ou de l'objet considéré par la mission), dont a la charge la partie responsable considérée ;
- le degré d'intérêt public associé à la mission.

Si le cabinet détermine que la menace sur l'indépendance créée par un tel intérêt ou une telle relation avec la partie responsable considérée serait anodine et sans conséquence, il peut ne pas être nécessaire d'appliquer toutes les dispositions de cette section à la partie responsable.

Documentation

- 291.29 La documentation matérialise les jugements formés par le professionnel comptable lors de l'élaboration de ses conclusions concernant la conformité aux obligations d'indépendance. L'absence de documentation n'est pas un élément déterminant pour juger si le cabinet a examiné ou non un point particulier, ou s'il est indépendant.

Le professionnel comptable doit documenter les conclusions concernant le respect des obligations d'indépendance, ainsi que le contenu de toutes les discussions pertinentes étayant ces conclusions. En conséquence :

- (a) Lorsque des mesures de sauvegarde sont nécessaires pour réduire une menace à un niveau acceptable, le professionnel comptable doit documenter la nature de cette menace, ainsi que les mesures de sauvegarde déjà en place ou mises en oeuvre et qui réduisent cette menace à un niveau acceptable ;
- (b) Le professionnel comptable doit aussi documenter la nature de la menace et les fondements de ses conclusions lorsqu'une menace a exigé une analyse substantielle afin de déterminer si des mesures de sauvegarde étaient nécessaires et que le professionnel comptable a conclu qu'elles ne l'étaient pas, étant donné que cette menace était déjà d'un niveau acceptable.

Durée de la mission

- 291.30 L'indépendance à l'égard du client d'une mission d'assurance est requise pendant la durée de la mission ainsi que tout au long de la période couverte par l'objet considéré par la mission. La mission débute lorsque l'équipe chargée de la mission d'assurance commence à mettre en oeuvre des travaux d'assurance. Elle s'achève avec l'émission du rapport d'assurance. Lorsque la mission est de nature récurrente, elle s'achève à la plus tardive des deux dates suivantes : la

date à laquelle l'une ou l'autre des parties notifie qu'elle met fin à la relation professionnelle ou la date d'émission du dernier rapport d'assurance. .

291.31 Lorsqu'une entité devient un client d'une mission d'assurance pendant ou après la période couverte par l'information sur l'objet considéré par la mission sur laquelle le cabinet va exprimer une conclusion, le cabinet doit déterminer si des menaces sur l'indépendance sont créées par :

(a) des liens financiers ou d'affaires avec le client d'une mission d'assurance, existants pendant ou après la période couverte par l'information sur l'objet considéré par la mission, mais avant l'acceptation de la mission d'assurance ;

(b) des services antérieurs fournis au client d'une mission d'assurance.

291.32 Si un service autre qu'une mission d'assurance a été fourni au client d'une mission d'assurance pendant ou après la période couverte par l'information sur l'objet considéré par la mission, mais avant que l'équipe chargée de la mission d'assurance ne commence à effectuer les travaux d'assurance, alors que ce service ne serait pas autorisé pendant la durée de la mission d'assurance, le cabinet doit évaluer toute menace sur l'indépendance créée par ce service. Si une menace n'est pas d'un niveau acceptable, la mission d'assurance ne doit être acceptée que si des mesures de sauvegarde sont appliquées pour éliminer toutes les menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes:

- ne pas inclure de personnel ayant fourni le service autre qu'une mission d'assurance dans l'équipe de la mission d'assurance;
- faire revoir les travaux d'assurance ou ceux du service autre qu'une mission d'assurance, selon les cas, par un professionnel comptable ;
- engager un autre cabinet pour évaluer les résultats issus du service autre qu'une mission d'assurance ou le faire refaire par un autre cabinet de façon à lui permettre d'en prendre la responsabilité.

Toutefois, si ce service autre qu'une mission d'assurance n'a pas été mené à son terme et qu'il n'est pas faisable d'achever ou d'interrompre ce service avant le début des services professionnels liés à la mission d'assurance, le cabinet ne doit accepter cette mission d'assurance que s'il a la garantie que :

(a) le service autre qu'un service d'assurance sera achevé dans un court délai ;

(b) le client a pris des dispositions pour faire prendre en charge ce service par un autre prestataire dans un délai rapide.

Au cours de la période couverte par ce service, des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre chaque fois que nécessaire. Par ailleurs, ce sujet doit être discuté avec les personnes en charge de la gouvernance.

Autres considérations

291.33 Des cas peuvent se produire où les dispositions de cette section sont violées par inadvertance. Lorsqu'une telle violation par inadvertance se produit, elle n'est en général pas considérée comme compromettant l'indépendance, dès lors que le cabinet a mis en place des politiques et procédures de contrôle qualité appropriées, équivalentes à celles qui sont prescrites par les Normes internationales sur le contrôle qualité pour maintenir l'indépendance et, qu'une fois

découverte, la violation soit promptement corrigée et que toutes les mesures de sauvegarde nécessaires soient mises en œuvre afin d'éliminer toute menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Le cabinet doit déterminer s'il convient d'évoquer ce sujet avec les personnes en charge de la gouvernance.

Les paragraphes 291.34 à 291.99 sont à dessein laissés en blanc

Mise en œuvre du cadre conceptuel en matière d'indépendance

- 291.100 Les paragraphes 291.104 à 291.159 décrivent des circonstances et relations spécifiques qui créent, ou peuvent créer, des menaces **pesant** sur l'indépendance. Ces paragraphes décrivent des menaces potentielles et les types de mesures de sauvegarde qui peuvent être appropriées pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable, et identifient un certain nombre de situations où aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable. Lesdits paragraphes ne décrivent pas toutes les circonstances ou relations qui créent, ou peuvent créer, une menace pesant sur l'indépendance. Le cabinet et les membres de l'équipe de la mission d'assurance doivent évaluer les implications de circonstances et relations analogues, mais différentes, et déterminer si des mesures de sauvegarde, y compris les mesures de sauvegarde décrites aux paragraphes 200.11 à 200.14 peuvent être mises en œuvre, le cas échéant, pour éliminer les menaces pesant sur l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable.
- 291.101 Ces paragraphes démontrent comment le cadre conceptuel est mis en œuvre pour les missions d'assurance et sont à lire en conjonction avec le paragraphe 291.28 qui explique que, dans la majorité des missions d'assurance, il y a une seule partie responsable et que cette partie responsable est le client de la mission d'assurance. Toutefois, dans certaines missions d'assurance, il y a deux, voire plusieurs parties responsables. Dans ce contexte, une évaluation doit être faite de toutes menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées par des intérêts ou des relations entre un membre de l'équipe de la mission d'assurance, le cabinet, un cabinet du réseau et la partie responsable de l'objet considéré par la mission. S'agissant des rapports de missions d'assurance qui incluent une restriction à l'usage ou la diffusion, ces paragraphes sont à lire dans le contexte des paragraphes 291.21 à 291.27.
- 291.102 L'interprétation 2005-01 apporte des indications complémentaires sur l'application aux missions d'assurance des règles d'indépendance contenues dans cette section.
- 291.103 Les paragraphes 291.104 à 291.120 font référence au caractère significatif d'un intérêt financier, d'un prêt ou d'une caution ou à l'importance d'un lien commercial. Pour déterminer si un tel intérêt est significatif pour une personne, il convient de prendre en considération la valeur nette combinée du patrimoine de cette personne et des membres de sa famille immédiate.

Intérêts financiers

- 291.104 La détention d'un intérêt financier dans un client d'une mission d'assurance peut créer une menace liée à l'intérêt personnel. L'existence et l'importance des menaces créées dépendent :
- (a) du rôle de la personne détenant l'intérêt financier,
 - (b) du caractère direct ou indirect de l'intérêt financier et
 - (c) du caractère significatif de l'intérêt financier.
- 291.105 Les intérêts financiers peuvent être détenus par le biais d'un intermédiaire (par exemple, un fond commun de placement, un héritage, ou une fiducie). Le fait que le bénéficiaire détienne le contrôle du véhicule de placement ou soit en mesure d'influencer ses décisions d'investissement détermine si un intérêt financier est direct ou indirect. Lorsqu'il existe un contrôle sur le véhicule de placement ou une aptitude à influencer les décisions d'investissement, ce code définit cet intérêt comme étant un intérêt financier direct. Inversement, lorsque le bénéficiaire de l'intérêt financier ne détient aucun contrôle sur le

véhicule de placement, ni la possibilité d'influencer ses décisions d'investissement, ce code définit cet intérêt comme étant un intérêt financier indirect.

291.106 Si un membre de l'équipe de la mission d'assurance, un membre de sa famille immédiate ou un cabinet détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans le client d'une mission d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, aucun membre de l'équipe de la mission d'assurance ni aucun membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne doit détenir aucun intérêt financier direct, ni aucun intérêt financier indirect significatif dans le client de la mission d'assurance.

291.107 Lorsqu'un membre de l'équipe de la mission d'assurance a un membre de sa famille proche dont il sait qu'il détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans le client d'une mission d'assurance, une menace liée à l'intérêt personnel est créée. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre le membre de l'équipe de la mission d'assurance et le membre de sa famille proche ;
- le caractère significatif de cet intérêt financier pour le membre de la famille proche.

L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- la cession par le membre de la famille proche de la totalité de l'intérêt financier concerné ou d'une fraction suffisante de l'intérêt financier indirect, de sorte que la fraction restante ne soit plus significative, dès que possible ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par ce membre de l'équipe de la mission d'assurance;
- l'exclusion de cette personne de l'équipe de la mission d'assurance

291.108 Si un membre de l'équipe de la mission d'assurance, un membre de sa famille immédiate ou un cabinet détient un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans une entité qui détient une participation majoritaire dans le client d'une mission d'assurance et que ce client est significatif pour cette entité, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait susceptible de la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, aucun membre de l'équipe de la mission d'assurance, aucun membre de sa famille immédiate ni le cabinet ne doit détenir un tel intérêt financier.

291.109 La détention, en qualité de fiduciaire (fiducie), par un cabinet, un membre de l'équipe de la mission d'assurance, ou un membre de la famille immédiate de cette personne, d'un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif chez le client de la mission d'assurance crée une menace liée à l'intérêt personnel. En conséquence, un tel intérêt ne doit pas être détenu à moins que :

- (a) Ni le fiduciaire, ni un membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne sont bénéficiaires de cette fiducie ;
- (b) La participation détenue par la fiducie chez le client de la mission d'assurance n'est pas significative par rapport à la fiducie ;

- (c) Cette fiducie n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur le client de la mission d'assurance ;
- (d) Le fiduciaire, un membre de sa famille immédiate, ou le cabinet ne sont pas en mesure d'exercer une influence notable sur aucune décision d'investissement impliquant un intérêt financier chez le client de la mission d'assurance.

291.110 Les membres de l'équipe d'assurance doivent déterminer si une menace liée à l'intérêt personnel est créée du fait de la détention connue chez le client de la mission d'assurance d'intérêts financiers par d'autres personnes, notamment :

- les associés et collaborateurs professionnels du cabinet, autres que ceux qui sont mentionnés ci-dessus, ou des membres de leur famille immédiate ;
- les personnes qui entretiennent une relation personnelle étroite avec un membre de l'équipe de la mission d'assurance.

Le point de savoir si ces intérêts créent une menace liée à l'intérêt personnel dépendra de facteurs tels que :

- la structure organisationnelle, opérationnelle et hiérarchique du cabinet ;
- la nature de la relation entre la personne concernée et le membre de l'équipe de la mission d'assurance.

L'importance de toute menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant, afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- l'exclusion de l'équipe de la mission d'assurance du membre de cette équipe entretenant la relation personnelle en cause ;
- la mise à l'écart de ce membre de l'équipe de la mission d'assurance de toute prise de décision significative concernant la mission d'assurance ;
- l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer une revue des travaux effectués par le membre en cause de l'équipe de la mission d'assurance.

291.111 Lorsqu'un cabinet, un associé, un employé du cabinet, ou un membre de la famille immédiate de cette personne, reçoit un intérêt financier direct ou un intérêt financier indirect significatif dans un client d'une mission d'assurance, en raison par exemple d'un héritage, d'une donation ou par suite d'une fusion et qu'il ne serait pas autorisé à détenir une telle participation aux termes de cette section, alors :

- (a) si le cabinet reçoit cet intérêt financier, il doit immédiatement s'en défaire, ou bien céder une fraction suffisante de cet intérêt financier s'il est indirect, afin que l'intérêt restant ne soit plus significatif ;
- (b) si c'est un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ou un membre de la famille immédiate de cette personne qui reçoit cet intérêt financier, la personne qui a reçu cet intérêt financier doit s'en défaire immédiatement ou bien céder une fraction suffisante d'un intérêt financier s'il est indirect pour que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif.

291.112 Lorsqu'il se produit une violation par inadvertance de cette section touchant à un intérêt financier dans un client d'une mission d'assurance, elle n'est pas réputée porter atteinte à l'indépendance dès lors que :

- (a) le cabinet a mis en place des politiques et procédures faisant obligation de rendre compte sans délai au cabinet de toute violation faisant suite à l'achat, l'héritage, ou toute autre acquisition d'un intérêt financier dans un client d'une mission d'assurance ;
- (b) les actions prescrites au paragraphe 291.111 (a)-(b) sont mises en œuvre dans la mesure où elles sont applicables ;
- (c) Le cabinet met en œuvre, le cas échéant d'autres mesures de sauvegarde afin de réduire toute menace subsistant à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple :
 - l'intervention d'un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par le membre concerné de l'équipe de la mission d'assurance ;
 - la mise à l'écart de la personne en cause de toute prise de décision significative concernant la mission d'audit.

Le cabinet doit déterminer l'opportunité de discuter de cette question avec les personnes en charge de la gouvernance.

Prêts et cautions

291.113 Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe de la mission d'assurance, à un membre de sa famille immédiate ou au cabinet, par un client d'une mission d'assurance qui est une banque ou un établissement de crédit, est susceptible de créer une menace sur l'indépendance. Si ce prêt ou cette caution ne sont pas consentis suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, une menace liée à l'intérêt personnel serait créée et serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, ce type de prêt ou de caution ne doit être accepté ni par un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ni un membre de sa famille immédiate, ni un cabinet.

291.114 Lorsqu'un prêt consenti à un cabinet par un client d'une mission d'assurance qui est une banque ou un établissement de crédit, est effectué suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales, et que les montants sont significatifs au regard du client d'une mission d'assurance ou du cabinet bénéficiaire de ce prêt, il peut être possible de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde pour réduire la menace liée à l'intérêt personnel à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde peut par exemple consister à faire revoir les travaux effectués par un professionnel comptable d'un autre cabinet du réseau non bénéficiaire du prêt et qui n'est pas intervenu dans la mission d'assurance.

291.115 Un prêt ou la caution d'un prêt, consenti à un membre de l'équipe d'audit ou à un membre de sa famille immédiate, par un client d'audit qui est une banque ou un établissement de crédit n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que ce prêt ou cette caution est consenti suivant des procédures, modalités et conditions de prêt normales. Parmi ce type de prêts figurent par exemple les prêts immobiliers, les découverts bancaires, les crédits automobiles et les encours de cartes de crédit..

- 291.116 Si le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, ou un membre de sa famille immédiate, reçoit un prêt ou la caution d'un emprunt de la part d'un client d'une mission d'assurance qui n'est pas une banque ou un établissement de crédit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client..
- 291.117 De même, si le cabinet, un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, ou un membre de sa famille immédiate, consent un prêt ou cautionne un emprunt pour un client d'une mission d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable, sauf lorsque le montant de ce prêt ou caution n'est significatif (a) ni pour le cabinet, le membre de l'équipe d'audit, le membre de sa famille immédiate, (b) ni pour le client.
- 291.118 Un compte de dépôts ou de courtage chez un client d'une mission d'assurance qui est une banque, un courtier ou un établissement similaire, détenu par un cabinet, un membre de l'équipe chargée, ou un membre de sa famille immédiate, n'entraîne pas de menace sur l'indépendance, dès lors que les termes et conditions de fonctionnement de ce compte sont conformes aux pratiques commerciales usuelles.

Liens commerciaux et relations d'affaires

- 291.119 Des liens commerciaux ou relations d'affaires étroits entre un cabinet, un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, ou un membre de sa famille immédiate et le client d'une mission d'assurance ou ses dirigeants, surviennent à la suite d'une relation commerciale ou d'une participation financière commune, et peuvent créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. par exemple :
- La détention conjointe d'un intérêt financier avec le client, son actionnaire en détenant le contrôle, un de ses administrateurs, un de ses cadres dirigeants ou toute autre personne qui exerce des fonctions de direction générale pour ce client.
 - Des accords consistant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client et les commercialiser en faisant référence aux deux parties concernées.
 - Des accords de distribution ou de commercialisation, en vertu desquels le cabinet distribue ou commercialise des produits ou services du client, ou selon lesquels le client distribue ou commercialise des produits ou services du cabinet.

A l'exception du cas où l'intérêt financier n'a pas un caractère significatif et le lien commercial ou la relation d'affaire sont insignifiants pour le cabinet, le client ou ses dirigeants, la menace ainsi créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. En conséquence, sauf si l'intérêt financier n'a pas un caractère significatif et le lien commercial ou la relation d'affaires sont insignifiants, le lien commercial ou la relation d'affaires ne doivent pas être conclus, ou doivent être ramenés à un niveau insignifiant, ou encore être interrompus.

Dans le cas d'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, sauf si l'intérêt financier n'a pas de caractère significatif et que le lien ou la relation lui sont insignifiants, cette personne doit être exclue de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

Lorsque le lien commercial ou la relation d'affaires est entre un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et le client d'une mission d'assurance ou ses dirigeants, l'importance de toute menace potentielle doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde mises en œuvre, afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable.

291.120 En général, l'achat de biens et de services auprès d'un client d'une mission d'assurance par le cabinet, un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ou un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace sur l'indépendance si cet achat s'effectue dans des conditions de marché et de concurrence normales. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur telles qu'elles créent une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de toute menace doit être évaluée et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde peuvent consister par exemple à :

- annuler la transaction ou en réduire l'ampleur ;
- exclure la personne concernée de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

Liens familiaux et personnels

291.121 Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et un administrateur, un cadre dirigeant ou (suivant leur fonction) certains salariés du client d'une mission d'assurance, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation. L'existence et l'importance de toute menace dépendront d'un certain nombre de facteurs, notamment des responsabilités de la personne au sein de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, du rôle du membre de sa famille ou de sa relation personnelle chez le client et de la proximité de ce lien.

291.122 Lorsqu'un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance est :

- (a) un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'une mission d'assurance ;
- (b) un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation de l'information sur l'objet concerné par la mission

ou s'étant trouvé dans une telle situation au cours de la période couverte par la mission ou l'information sur l'objet concerné par la mission, les menaces sur l'indépendance ne peuvent être réduites à un niveau acceptable qu'en excluant cette personne de l'équipe chargée d'une mission d'assurance. La proximité des liens concernés est telle qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire la menace à un niveau acceptable. En conséquence, aucune personne entretenant une telle relation ne doit être membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

291.123 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance est un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du client concerné. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- la position occupée chez le client par ce membre de la famille immédiate ;
- le rôle du professionnel comptable au sein de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel comptable concerné de l'équipe chargée d'une mission d'assurance;
- structurer les responsabilités de l'équipe chargée d'une mission d'assurance pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille immédiate.

291.124 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de la famille proche d'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance est :

- Un administrateur ou un cadre dirigeant du client d'une mission d'assurance
- un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur l'information sur l'objet concerné par la mission.

L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre le membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et le membre de sa famille proche;
- la position occupée par ce membre de la famille proche;
- le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

L'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel concerné de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ;
- structurer les responsabilités de l'équipe chargée d'une mission d'assurance pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de sa famille proche.

291.125 Des menaces sur l'indépendance sont créées lorsqu'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance entretient des liens personnels étroits avec une personne qui n'est pas un membre de sa famille immédiate ou proche, mais qui est un administrateur, un cadre dirigeant ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur l'information sur l'objet concerné par la mission d'assurance. Un membre de l'équipe d'une mission d'assurance qui entretient de tels liens doit consulter conformément aux politiques et procédures du cabinet applicables en la matière. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que:

- la nature de la relation entre la personne concernée et le membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance;
- la position occupée chez le client par cette personne ;
- le rôle du professionnel au sein de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- exclure le professionnel concerné de l'équipe chargée d'une mission d'assurance;
- structurer les responsabilités de l'équipe chargée d'une mission d'assurance pour que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de la personne avec laquelle ce professionnel entretient des liens étroits.

291.126 Des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation sont susceptibles d'être créées du fait d'un lien personnel ou familial entre (a) un associé ou un salarié du cabinet qui n'est pas membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et (b) un administrateur, un cadre dirigeant du client chargée d'une mission d'assurance, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable l'information sur l'objet concerné par la mission d'assurance..
L'existence et l'importance de toute menace dans ce contexte dépendront de facteurs tels que :

- la nature de la relation entre cet associé ou ce salarié du cabinet et l'administrateur, le cadre dirigeant ou le salarié de ce client ;
- l'interaction entre cet associé ou ce salarié du cabinet et l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
- la position occupée par cet associé ou ce salarié dans le cabinet;
- la position occupée par la personne chez le client.

L'importance de toute menace dans ce contexte doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- structurer les responsabilités de cet associé ou de ce salarié afin de réduire toute influence potentielle sur la mission d'assurance;
- faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux d'assurance concernés ayant été effectués.

291.127 Lorsqu'il se produit une violation par inadvertance de cette section touchant à des liens familiaux et personnels d'un professionnel comptable, elle n'est pas réputée comme compromettant l'indépendance si :

- (a) le cabinet a mis en place des politiques et procédures faisant obligation au professionnel de rendre compte sans délai au cabinet de toute violation résultant de changements intervenus dans l'activité professionnelle des membres de sa famille proche ou immédiate ou de ses relations personnelles qui font peser des menaces sur l'indépendance ;
- (b) La violation par inadvertance concerne un membre de la famille immédiate d'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, qui devient administrateur ou cadre dirigeant chez le client d'audit, ou qui est en mesure d'exercer une influence notable sur l'information sur l'objet concerné par la mission d'assurance, et le professionnel concerné est exclu de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ; et

(c) Le cabinet applique d'autres mesures de sauvegarde le cas échéant pour réduire toute menace subsistant à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux effectués par ce membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ; ou
- mettre le professionnel concerné à l'écart de toute prise de décision significative concernant la mission.

Le cabinet doit déterminer l'opportunité de discuter de cette question avec les personnes en charge de la gouvernance.

Occupation d'un emploi chez un client d'une mission d'assurance

291.128 Des menaces liées à la familiarité ou à l'intimidation sont susceptibles d'être créées lorsqu'un administrateur ou un cadre dirigeant d'un client d'une mission d'assurance, ou un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur l'information sur l'objet considéré par la mission d'assurance, a été membre de l'équipe d'audit ou un associé du cabinet.

291.129 Lorsqu'un ancien membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou un ancien associé du cabinet rejoint le client de la mission d'assurance pour occuper une telle fonction, l'existence et l'importance de toute menace liée à la familiarité ou l'intimidation dépendront de facteurs tels que :

- la position que cette personne occupe chez le client ;
- la relation éventuelle que cette personne aura avec l'équipe chargée de la mission d'assurance;
- la durée écoulée depuis que cette personne était membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ou associé du cabinet ;
- La position précédemment occupée par cette personne au sein de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ou du cabinet, par exemple si la personne était chargée de maintenir des contacts réguliers avec la direction du client ou sa gouvernance la position que cette personne occupe chez le client ;

Dans tous les cas, la personne concernée ne doit pas continuer à prendre part aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- La prise de dispositions de sorte que la personne concernée n'ait droit à recevoir du cabinet aucune prestation ou rémunération, autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés;
- La prise de dispositions de sorte que toute somme due à la personne concernée ne soit pas significative pour le cabinet ;
- La modification du programme de la mission d'assurance en cours ;
- L'affectation à l'équipe chargée d'une mission d'assurance de personnes dotées d'une expérience suffisante par rapport à la personne ayant rejoint le client ;

- l'intervention d'un professionnel comptable pour effectuer la revue des travaux effectués par le membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ;

291.130 Lorsqu'un ancien associé du cabinet a déjà rejoint une entité dans une telle position et que cette entité devient ultérieurement un client d'une mission d'assurance du cabinet, l'importance de toute menace sur l'indépendance doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer cette menace ou de la réduire à un niveau acceptable.

291.131 Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe d'une mission d'assurance prend part à la mission tout en sachant qu'il va, ou pourrait, rejoindre le client d'une mission d'assurance à un moment donné dans le futur. Les politiques et procédures en place dans le cabinet doivent faire obligation aux membres d'une équipe chargée d'une mission d'assurance d'aviser le cabinet lorsqu'ils entrent en négociations d'embauche chez le client. Dès réception de cette notification, l'importance de la menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou la réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple:

- L'exclusion du professionnel concerné de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ;
- la revue de tous les jugements importants portés par cette personne lorsqu'il faisait partie de cette équipe.

Personnes récemment employées par un client d'une mission d'assurance

291.132 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la familiarité peuvent être créées lorsqu'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance a récemment occupé des fonctions d'administrateur, de cadre dirigeant ou de salarié chez le client d'une mission d'assurance. Par exemple, lorsqu'un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance doit évaluer des éléments des informations sur l'objet concerné par la mission que ce même membre de l'équipe chargé d'une mission d'assurance a préparé alors qu'il était employé par le client.

291.133 Si, au cours de la période couverte par le rapport de la mission d'assurance, un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'une mission d'assurance ou a été un salarié en mesure d'exercer une influence notable sur la préparation de l'information sur l'objet concerné par la mission d'assurance, la menace créée serait si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, cette personne ne doit pas être affectée à l'équipe chargée d'une mission d'assurance..

291.134 Des menaces liées à l'intérêt personnel, à l'autorévision ou à la familiarité peuvent être créées si, antérieurement à la période couverte par le rapport d'assurance, un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance a exercé des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez le client d'une mission d'assurance ou a pu, comme salarié, exercer une influence notable sur la préparation de l'information sur l'objet concerné par la mission d'assurance. Par exemple, de telles menaces seraient créées si une décision prise ou des travaux effectués au cours de la période antérieure par cette personne alors qu'elle était employée par le client, devraient être évalués au titre de la période actuelle dans le cadre de la mission d'assurance en cours. L'existence et l'importance de ces menaces dépendront de facteurs tels que :

- la position que cette personne occupait chez le client d'assurance ;
- la durée écoulée depuis que cette personne a quitté le client ;

- le rôle que ce professionnel joue au sein de l'équipe d'assurance.

L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant pour réduire la menace à un niveau acceptable. Une mesure de sauvegarde consistera par exemple à effectuer une revue des travaux effectués par cette personne en tant que membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance.

Exercice de fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'audit

- 291.135 Si un associé ou un salarié du cabinet exerce des fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'une mission d'assurance, les menaces créées liées à l'autorévision et à l'intérêt personnel seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait les réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, aucun associé ou salarié du cabinet ne doit exercer les fonctions d'administrateur ou de cadre dirigeant chez un client d'une mission d'assurance.
- 291.136 La fonction de secrétaire général a des implications différentes selon les pays. Les tâches peuvent aller de fonctions administratives, telles que la gestion du personnel et la tenue des documents et registres de la société, à des tâches aussi diverses que celles de s'assurer que la société se conforme à la réglementation ou de conseiller sur des questions de gouvernance. En général, cette fonction est considérée comme impliquant une association étroite avec l'entité.
- 291.137 Si un associé ou un salarié du cabinet occupe la fonction de secrétaire général pour un client d'une mission d'assurance, des menaces liées à l'autorévision et à la représentation sont créées et sont en général si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait les réduire à un niveau acceptable. Nonobstant les dispositions du paragraphe 290.146, lorsque cette pratique est spécifiquement autorisée par la loi, les règles professionnelles ou les usages locaux, et sous réserve que la direction du client prenne toutes les décisions pertinentes, les tâches et les fonctions assurées doivent être limitées à celles de caractère routinier et administratif, telles que rédiger les procès verbaux et remplir les obligations administratives. Dans de telles circonstances, l'importance de toutes les menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre le cas échéant pour éliminer ces menaces ou les réduire à un niveau acceptable.
- 291.138 En général, la fourniture de services administratifs de routine destinés à assister la fonction de secrétaire général ou la fourniture de conseils en matière administrative de secrétariat de société ne crée pas de menace sur l'indépendance, tant que c'est la direction du client qui prend toutes les décisions appropriées.

Relations de longue date entre le personnel d'encadrement et des clients de missions d'assurance

- 291.139 Des menaces liées à la familiarité et à l'intérêt personnel sont créées du fait de l'affectation à une mission d'assurance du même personnel d'encadrement pendant une longue période. L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que :
- La période durant laquelle cette personne a été membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance;
 - le rôle de cette personne au sein de l'équipe d'assurance;
 - la structure du cabinet ;

- la nature de la mission d'assurance ;
- si l'équipe de direction du client a changé ;
- si la nature ou la complexité des problèmes comptables et de communication du client ont évolué.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- assurer la rotation du personnel d'encadrement de l'équipe chargée d'une mission d'assurance;
- faire intervenir un professionnel comptable, qui n'était pas membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, pour revoir les travaux effectués par le personnel d'encadrement ;
- faire procéder régulièrement à des contrôles qualité internes ou externes indépendants de la mission.

Prestation de services autres que des missions d'assurance à des clients d'une mission d'assurance

- 291.140 Les cabinets fournissent traditionnellement à leurs clients d'une mission d'assurance une gamme de services autres que des missions d'assurance, compatibles avec leurs compétences et leur expertise. La fourniture de services autres que des missions d'assurance risque toutefois de créer des menaces pour l'indépendance du cabinet ou des membres de l'équipe chargée d'une mission d'assurance. Les menaces ainsi créées sont le plus souvent des menaces liées à l'autorévision, à l'intérêt personnel et à la représentation
- 291.141 Lorsque cette section ne fournit pas de recommandations spécifiques sur une prestation autre qu'une mission d'assurance donnée, le cadre conceptuel doit être appliqué pour évaluer les circonstances particulières.
- 291.142 Avant d'accepter une mission consistant à dispenser un service autre qu'une mission d'assurance à un client d'une mission d'assurance, le cabinet doit déterminer si la fourniture de ce service serait de nature à créer une menace pour l'indépendance. Lors de l'évaluation de l'importance des menaces créées par un service autre qu'une mission d'assurance particulier, on doit prendre en considération toute menace dont l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'elle est créée du fait de la fourniture de services connexes, autres qu'une mission d'assurance. Si une menace est créée qui ne peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le service autre qu'une mission d'assurance ne doit pas être fourni.

Responsabilités de la direction

- 291.143 Les membres de la direction d'une entité accomplissent de nombreuses activités pour gérer cette entité au mieux des intérêts des parties prenantes de l'entité. Il n'est pas possible de recenser toutes les activités qui relèvent de la responsabilité de la direction. Toutefois, les fonctions de gestion impliquent de diriger et d'administrer une entité, notamment de prendre les décisions significatives concernant l'acquisition, le déploiement et le contrôle des ressources humaines, financières, physiques et immatérielles.

- 291.144 Savoir si une activité relève de la responsabilité de la direction dépend du contexte et requiert l'exercice de jugement. Parmi les activités qui sont en général considérées comme relevant de la responsabilité de la direction figurent par exemple :
- mettre en place les politiques et l'orientation stratégique ;
 - administrer et endosser la responsabilité des actions des salariés de l'entité ;
 - autoriser les transactions ;
 - décider quelles recommandations du cabinet ou d'autres tiers mettre en œuvre ;
 - endosser la responsabilité de la conception, la mise en place et le contrôle de l'application du contrôle interne
- 291.145 Les activités qui sont de caractère routinier et administratif, ou qui impliquent des sujets qui ne sont pas significatifs sont en général réputées ne pas être de la responsabilité de la direction. Par exemple, l'exécution d'une transaction non significative qui a été autorisée par la direction, ou la supervision des dates de dépôt des déclarations réglementaires et la communication de ces dates au client d'une mission d'assurance, sont réputées ne pas être une responsabilité de la direction. De même, fournir des conseils et des recommandations afin d'aider la direction à s'acquitter de ses responsabilités ne revient pas à assumer une responsabilité de direction. .
- 291.146 Endosser une responsabilité de gestion pour le compte d'un client destinataire d'une mission d'assurance est susceptible de faire peser des menaces sur l'indépendance. Si un cabinet avait à assumer une responsabilité de direction pour un client d'une mission d'assurance, les menaces créées seraient si importantes qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable. . En conséquence, lors de la réalisation d'une mission de services d'assurance à un client destinataire d'une mission d'assurance, le cabinet ne doit pas endosser de responsabilité de gestion dans le cadre de la mission d'assurance. Lorsque le cabinet endosse une responsabilité de gestion dans le cadre de tout autre service dispensé au client d'une mission d'assurance, il doit s'assurer que la responsabilité en question n'est pas liée à l'objet considéré par la mission, ni à l'information sur l'objet considéré par la mission d'assurance effectuée par ce cabinet.
- 291.147 Pour éviter la menace d'endosser une responsabilité de direction lors de la fourniture de services autres qu'une mission d'assurance chez un client d'une mission d'assurance, le cabinet doit s'assurer qu'un membre de la direction est en charge de porter les jugements importants et de prendre les décisions significatives qui relèvent à proprement parler de la responsabilité de la direction, pour évaluer les résultats de ces services et pour endosser la responsabilité des actions qui seront prises à la suite des conclusions de ces services. Ceci réduit la menace pour le cabinet de porter des jugements importants et de prendre les décisions significatives par inadvertance pour le compte de la direction. Cette menace est encore davantage réduite lorsque le cabinet donne la possibilité au client de porter des jugements et de prendre des décisions sur la base d'une analyse et d'une présentation objective et transparente des sujets.

Autres sujets

- 291.148 Des menaces sur l'indépendance sont susceptibles d'être créées lorsqu'un cabinet fournit un service autre qu'une mission d'assurance en rapport avec l'information sur l'objet considéré par la mission d'assurance. Dans de tels cas, une évaluation doit être réalisée de l'importance de l'implication du cabinet par rapport à l'information sur l'objet considéré par la mission, et il doit

être déterminé si des menaces liées à l'autorévision qui ne sont pas d'un niveau acceptable, peuvent être ramenées à un niveau acceptable par la mise en œuvre de mesures de sauvegarde.

- 291.149 Une menace liée à l'autorévision peut être créée si le cabinet participe à la préparation de l'information sur un sujet qui devient ultérieurement l'information sur l'objet considéré par une mission d'assurance. A titre d'exemple, une menace liée à l'autorévision serait créée si le cabinet élaborait et préparait des informations financières prévisionnelles, puis exprimait ultérieurement une assurance sur ces informations. En conséquence, le cabinet doit évaluer l'importance de toute menace liée à l'autorévision créée par la fourniture de tels services et mettre en œuvre les mesures de sauvegarde nécessaires afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable.
- 291.150 Lorsqu'un cabinet effectue une évaluation qui fait partie de l'information sur l'objet considéré par une mission d'assurance, le cabinet doit évaluer l'importance de toute menace liée à l'autorévision et mettre en œuvre les mesures de sauvegarde nécessaires afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable.

Honoraires

Honoraires- Importance relative

- 291.151 Lorsque les honoraires totaux générés par un client d'une mission d'assurance représentent une large proportion des honoraires totaux du cabinet qui exprime la conclusion, la dépendance à l'égard de ce client et l'inquiétude quant à la possibilité de perdre ce client créent une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation. L'importance de cette menace dépendra de facteurs tels que :

- la structure opérationnelle du cabinet ;
- si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé ;
- l'importance qualitative et/ou quantitative de ce client par rapport au cabinet.

L'importance de cette menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple à :

- réduire la dépendance à l'égard du client ;
- mettre en œuvre des revues de contrôle qualité externes ;
- consulter un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable, sur les jugements principaux relatifs à la mission d'assurance.

- 291.152 Une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est également créée lorsque les honoraires générés par le client d'une mission d'assurance représentent une large proportion du chiffre d'affaires géré par un associé donné. L'importance de cette menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple, à faire intervenir un professionnel comptable pour faire une revue des travaux ou encore d'émettre toute recommandation appropriée.

Honoraires impayés

291.153 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si les honoraires dus par un client d'une mission d'assurance restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant l'émission du rapport d'assurance pour l'exercice suivant. En général, le cabinet est censé exiger le paiement de ces honoraires avant que ce rapport d'audit soit émis. Lorsque les honoraires demeurent impayés après la date d'émission de ce rapport, l'existence et l'importance de toute menace doivent être évaluées et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin de l'éliminer ou de la réduire à un niveau acceptable. Une telle mesure de sauvegarde consiste par exemple à faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'assurance pour donner des conseils ou revoir les travaux effectués. Le cabinet doit déterminer si les honoraires impayés pourraient être considérés comme équivalant à un prêt au client et si, en raison de l'importance de tels honoraires impayés, il est approprié que le cabinet soit renouvelé ou poursuive la mission d'audit

Honoraires subordonnés

291.154 Les honoraires subordonnés sont des honoraires calculés d'après un barème prédéterminé en fonction de l'issue d'une transaction ou du résultat des prestations réalisées par le cabinet. Dans cette section, les honoraires fixés par un tribunal ou une autre autorité publique ne sont pas considérés comme étant des honoraires subordonnés. .

291.155 Des honoraires subordonnés facturés directement, ou indirectement, par exemple, via un intermédiaire, par un cabinet dans le cadre d'une mission d'assurance créent une menace liée à l'intérêt personnel qui est si significative qu'aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de la réduire à un niveau acceptable. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement de cette sorte sur des honoraires. .

291.156 Des honoraires subordonnés facturés directement par un cabinet, ou indirectement, via un intermédiaire par exemple, dans le cadre d'une mission autre qu'une mission d'assurance fournie à un client d'une mission d'assurance peuvent aussi créer une menace liée à l'intérêt personnel. . Si le résultat de ce service autre qu'une mission d'assurance, et par conséquent, le montant de ces honoraires, sont subordonnés aux résultats d'un jugement, futur ou actuel, lié à un sujet qui est significatif par rapport à l'information sur l'objet considéré par la mission d'assurance, aucune mesure de sauvegarde ne serait en mesure de réduire le menace à un niveau acceptable. Par conséquent, de tels arrangements ne doivent pas être acceptés.

291.157 Pour d'autres types d'honoraires subordonnés, facturés par un cabinet suite à une prestation autre qu'une mission d'assurance chez un client d'assurance, l'existence et l'importance de toute menace dépendront de facteurs tels que

- la fourchette des honoraires possibles ;
- si une autorité appropriée détermine l'issue du sujet sur la base duquel les honoraires subordonnés seront déterminés ;
- la nature du service ;
- l'incidence de l'événement ou de la transaction sur les états financiers.

L'importance de toute menace doit être évaluée et les mesures de sauvegarde nécessaires mises en œuvre, le cas échéant, afin d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple :

- à faire intervenir un professionnel comptable pour revoir les travaux d'assurance concernés ou encore d'émettre toute recommandation appropriée ;
- recourir à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance pour effectuer les prestations autres qu'une mission d'assurance.

Dons et libéralités

291.158 Accepter des dons ou des libéralités de la part d'un client d'une mission d'assurance peut créer une menace liée à l'intérêt personnel et à la familiarité. Lorsqu'un cabinet, ou un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, accepte des dons ou des libéralités d'un client, les menaces créées seraient si significatives qu'aucune mesure de sauvegarde ne pourrait réduire ces menaces à un niveau acceptable, sauf si la valeur en cause est négligeable et sans importance. Par conséquent, le cabinet ou le membre de l'équipe d'audit ne doit pas accepter ni de tels cadeaux ou de telles libéralités.

Contentieux en cours ou probable

291.159 Lorsqu'un contentieux existe, ou apparaît probable, entre le cabinet ou un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et le client d'une mission d'assurance, des **menaces** liées à l'intérêt personnel et à l'intimidation sont créées. Les relations entre les dirigeants du client et les membres de l'équipe chargée d'une mission d'assurance doivent se caractériser par une totale franchise et une complète transparence s'agissant de tous les aspects des opérations commerciales du client. Lorsque le cabinet et les dirigeants du client se retrouvent en situation de conflit, du fait d'un contentieux en cours ou probable, rendant les dirigeants peu enclins à fournir des informations complètes, des menaces liées à l'intérêt personnel et à l'intimidation sont créées. L'importance des menaces créées dépendra de facteurs tels que :

- l'importance relative du contentieux ;
- la question de savoir si le contentieux porte sur une mission d'assurance antérieure.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. De telles mesures de sauvegarde consistent par exemple :

- si le litige implique un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance, à exclure cette personne de l'équipe chargée d'une mission d'assurance ;
- à charger un professionnel de revoir les travaux effectués.

Si de telles mesures de sauvegarde ne réduisent pas ces menaces à un niveau acceptable, la seule mesure appropriée consiste à démissionner, ou à refuser d'accepter la mission d'assurance.

Interprétation 2005-01 (révisée en juillet 2009 pour la mise en conformité avec les modifications résultant du projet de l'IESBA, destiné à améliorer la clarté du Code)

Application de la Section 291 aux missions d'assurance qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers

La présente interprétation apporte des indications sur l'application des règles d'indépendance figurant dans la section 291 aux missions d'assurance qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers.

Cette interprétation se focalise sur les questions d'application particulières aux missions d'assurance qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers. D'autres points sont notés dans la Section 291 qui sont pertinents s'agissant de la prise en compte des règles d'indépendance pour toutes les missions d'assurance. A titre d'exemple, le paragraphe 291.3 précise qu'une évaluation doit être faite de toute menace, dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées en raison des participations et des relations d'un cabinet du réseau. Ce paragraphe précise également que, lorsque l'équipe chargée de la mission d'assurance a des raisons de croire qu'une entité liée d'un client destinataire d'une mission d'assurance est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet à l'égard de ce client, l'équipe chargée de la mission d'assurance doit tenir compte de cette entité liée lorsqu'elle évalue les menaces sur l'indépendance et applique le cas échéant des mesures de sauvegarde. Ces points ne sont pas spécifiquement traités dans la présente interprétation.

Ainsi qu'il est expliqué dans le Cadre de référence international pour les missions d'assurance, publié par l'International Auditing and Assurance Standards Board, dans une mission d'assurance, le professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion destinée à renforcer le niveau de confiance des utilisateurs présumés, autres que la partie responsable du résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet considéré par rapport à des critères.

Missions d'assurance basées sur des assertions

Dans une mission d'assurance basée sur des assertions, l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré par la mission est effectuée par la partie responsable et l'information formant l'objet considéré par la mission se présente sous la forme d'une assertion émise par la partie responsable qui est mise à la disposition des utilisateurs présumés.

Dans une mission d'assurance basée sur des assertions, il est exigé d'être indépendant de la partie responsable qui est en charge de l'information formant l'objet considéré par la mission et qui peut être responsable du sujet de la mission.

Dans les missions d'assurance basées sur des assertions, lorsque la partie responsable est responsable de l'information sur l'objet considéré par la mission mais pas de l'objet considéré par la mission, il est exigé d'être indépendant de la partie responsable. Par ailleurs, une appréciation doit être faite de toute menace dont le cabinet a des raisons de croire qu'elles sont créées du fait de participations et de relations entre un membre de l'équipe chargée de la mission, le cabinet, un cabinet membre du réseau et la partie responsable de l'objet considéré par la mission.

Missions d'assurance par appréciation directe

Dans une mission d'assurance par appréciation directe, le professionnel comptable exerçant en cabinet effectue soit directement l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré par la mission, soit obtient une déclaration de la partie responsable qui a procédé à l'évaluation ou à la mesure qui n'est pas à la disposition des utilisateurs présumés. L'information, objet considéré par la mission est fournie aux utilisateurs présumés dans le rapport d'assurance.

Dans une mission d'assurance par appréciation directe, il est exigé d'être indépendant de la partie responsable, qui est en charge de l'objet considéré par la mission.

Parties responsables multiples

Tant dans les missions basées sur des assertions que dans les missions d'appréciation directe, il peut y avoir plusieurs parties responsables. Par exemple, un professionnel comptable exerçant en cabinet peut être invité à exprimer une assurance sur les statistiques mensuelles de tirage de journaux appartenant à des propriétaires indépendants. Cette mission pourrait constituer une mission d'assurance basée sur des assertions, dans laquelle chaque journal mesure son tirage et où les statistiques sont présentées dans le cadre d'une assertion diffusée auprès des utilisateurs présumés. Cette mission pourrait sinon constituer une mission d'appréciation directe, dans laquelle ne figure aucune assertion et où il peut y avoir, ou pas, de déclaration écrite de la part des journaux.

Dans de telles missions, pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions de la section 291 à chaque partie responsable, le cabinet peut prendre en considération le fait de savoir si une participation ou une relation entre le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, et une partie responsable déterminée serait de nature à créer une menace sur l'indépendance qui ne pourrait pas être négligeable et sans conséquence dans le contexte de l'information sujet de la mission. Il s'agira de prendre en compte :

- l'importance relative de l'information sur l'objet considéré par la mission (ou le sujet de la mission) dont est en charge cette partie responsable déterminée ;
- le degré d'intérêt public qui est associé à cette mission.

Si le cabinet détermine que la menace sur l'indépendance créé par des relations de ce type avec une partie responsable déterminée serait anodine et sans conséquence, il peut ne pas être nécessaire d'appliquer toutes les dispositions de cette section à la partie responsable.

Exemple

L'exemple qui suit a été développé afin de démontrer l'application de la Section 291. On suppose que le client concerné n'est pas également un client destinataire d'un audit d'états financiers du cabinet, ni un cabinet du réseau.

Un cabinet est engagé pour exprimer une assurance sur les réserves totales de pétrole prouvées de 10 sociétés indépendantes. Chaque société a réalisé des études géographiques et techniques pour déterminer l'état de ses réserves (objet considéré). Il existe des critères établis pour déterminer quand une réserve peut être considérée comme prouvée, que le professionnel comptable exerçant en cabinet considère comme étant les critères déterminés pour cette mission.

Les réserves prouvées pour chaque société au 31 décembre 20X0 sont les suivantes :

	Réserves de pétrole prouvées Milliers de barils
Société 1	5 200
Société 2	725
Société 3	3 260
Société 4	15 000
Société 5	6 700
Société 6	39 126
Société 7	345
Société 8	175
Société 9	24 135
Société 10	9 635
Total	104 301

La mission pourrait être structurée de différentes façons :

Missions d'assurance basées sur des assertions

- A 1 Chaque société mesure ses réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs présumés.
- A 2 Une entité autre que les sociétés concernées mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs présumés.

Missions d'assurance par appréciation directe

- D 1 Chaque société mesure ses réserves et communique au cabinet une déclaration écrite donnant l'évaluation de ses réserves selon les critères établis pour mesurer les réserves prouvées. Les utilisateurs présumés n'ont pas accès à cette déclaration.
- D 2 Le cabinet mesure directement les réserves de certaines de ces sociétés.

Application de l'approche

- A 1 Chaque société mesure ses réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs présumés.

Il y a plusieurs parties responsables dans cette mission (sociétés 1 à 10). Pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions relatives à l'indépendance à toutes les sociétés, le cabinet peut se demander si une participation ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une **menace** pour l'indépendance qui n'est pas d'un niveau acceptable. Cela supposera de prendre en considération des facteurs tels que :

- l'importance relative des réserves prouvées de la société par rapport aux réserves totales faisant l'objet du rapport ;
- le degré d'intérêt général associé à la mission (paragraphe 291.28).

Par exemple la Société 8 représente 0,17 % des réserves totales, par conséquent, une relation d'affaire ou un intérêt avec la Société 8 serait de nature à créer une menace moindre qu'une relation analogue avec la Société 6, qui représente approximativement 37,5 % des réserves.

Après avoir déterminé les sociétés auxquelles s'appliquent les règles d'indépendance, l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet sont tenus d'être indépendants des parties responsables qui seraient considérées être le client de la mission d'assurance (paragraphe 291.28).

A 2 Une entité autre que les sociétés concernées mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs présumés.

Le cabinet doit être indépendant de l'entité qui mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs présumés (paragraphe 291.19). Cette entité n'est pas en charge sujet de la mission et donc une évaluation doit être faite de toutes menaces dont le cabinet a des raisons de croire qu'ils sont créés du fait de participations /de relations avec la partie responsable de l'information sur l'objet considéré par la mission (paragraphe 291.19). Il existe plusieurs parties responsables de l'objet considéré cette mission (sociétés 1 à 10). Ainsi qu'il a été évoqué dans l'exemple A1 ci-dessus, le cabinet peut se demander si une participation ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une menace pour l'indépendance qui n'est pas d'un niveau acceptable.

D 1 Chaque société mesure ses réserves et communique au cabinet une déclaration écrite donnant l'évaluation de ses réserves selon les critères établis pour mesurer les réserves prouvées. Les utilisateurs présumés n'ont pas accès à cette déclaration.

Il y a plusieurs parties responsables dans cette mission (sociétés 1 à 10). Pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions relatives à l'indépendance à toutes les sociétés, le cabinet peut se demander si une participation ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une **menace** pour l'indépendance qui n'est pas d'un niveau acceptable. Cela supposera de prendre en considération des facteurs tels que :

- l'importance relative des réserves prouvées de la société par rapport aux réserves totales faisant l'objet du rapport ;
- le degré d'intérêt général associé à cette mission (paragraphe 291.28).

Par exemple la Société 8 représente 0,17 % des réserves, par conséquent, une relation d'affaire ou un intérêt avec la Société 8 serait de nature à créer une **menace** moindre qu'une relation analogue avec la Société 6, qui représente approximativement 37,5 % des réserves.

Après avoir déterminé les sociétés auxquelles s'appliquent les règles d'indépendance, l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet doivent être indépendants des parties responsables qui seraient considérées être le client de la mission d'assurance (paragraphe 291.28).

D 2 Le cabinet mesure directement les réserves de certaines de ces sociétés.

L'application est la même que dans l'exemple D 1.

PARTIE C : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN ENTREPRISE

	Page
Section 300 Introduction	112
Section 310 Conflits potentiels	115
Section 320 Préparation et présentation d'informations.....	116
Section 330 Exercer avec une expertise suffisante	117
Section 340 Intérêts financiers	118
Section 350 Incitations	120

Section 300

Introduction

- 300.1 La présente partie du Code décrit la façon dont le cadre conceptuel figurant dans la Partie A s'applique dans certaines situations aux professionnels comptables exerçant en entreprise. Cette partie ne décrit pas toutes les circonstances et relations susceptibles d'être rencontrées par un professionnel comptable exerçant en entreprise qui créent ou sont susceptibles de créer des menaces sur la conformité aux principes fondamentaux. En conséquence, le professionnel comptable exerçant en entreprise est invité à rester vigilant à l'égard de telles circonstances et relations.
- 300.2 Les investisseurs, les créanciers, les employeurs et les autres secteurs de la communauté des affaires, de même que les gouvernements et le public dans son ensemble, sont tous susceptibles de s'appuyer sur les travaux de professionnels comptables exerçant en entreprise. Ces professionnels comptables exerçant en entreprise peuvent être individuellement ou conjointement responsables de la préparation et de l'établissement de rapports sur l'information financière et d'autres informations, sur lesquels peuvent s'appuyer tant l'organisation qui les emploie que des tiers. Ils peuvent également être chargés d'assurer une gestion financière efficace et de fournir des conseils compétents sur toute une gamme de sujets en rapport avec les affaires.
- 300.3 Le professionnel comptable exerçant en entreprise peut être un salarié, un associé, un administrateur (dirigeant ou non-dirigeant), un propriétaire, un bénévole ou un autre intervenant dans une, ou plusieurs, organisations qui l'emploie. La forme juridique du lien, le cas échéant, avec une organisation qui l'emploie n'a aucune incidence sur les responsabilités déontologiques incombant au professionnel comptable exerçant en entreprise.
- 300.4 Le professionnel comptable exerçant en entreprise a la responsabilité de soutenir les objectifs légitimes de l'organisation qui l'emploie. Ce code ne cherche pas à empêcher le professionnel comptable exerçant en entreprise de s'acquitter convenablement de cette responsabilité mais traite des circonstances dans lesquelles la conformité aux principes fondamentaux peut être compromise.
- 300.5 Le professionnel comptable exerçant en entreprise peut occuper une position élevée au sein d'une organisation. Plus cette position est élevée, et plus seront grandes la capacité et l'opportunité d'influencer des événements, des pratiques et des comportements. Il est donc attendu du professionnel comptable exerçant en entreprise qu'il encourage dans l'organisation qui l'emploie une culture basée sur l'éthique qui souligne l'importance que la direction générale accorde au comportement éthique.
- 300.6 Un professionnel comptable exerçant en entreprise ne doit pas sciemment s'engager dans aucune affaire, occupation ou activité qui porte atteinte, ou pourrait porter atteinte, à l'intégrité, l'objectivité ou la bonne réputation de la profession et qui de ce fait, serait incompatible avec les principes fondamentaux.
- 300.7 La conformité aux principes fondamentaux peut potentiellement être menacée par un large éventail de circonstances et de relations. Les menaces s'inscrivent dans l'une ou plusieurs des catégories suivantes :
- (a) l'intérêt personnel ;
 - (b) l'autorévision ;

- (c) la représentation ;
- (d) la familiarité ;
- (e) l'intimidation.

Ces **menaces** sont présentées en détail dans la Partie A du présent Code.

- 300.8 Les exemples de circonstances susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en entreprise comprennent :
- La détention d'un intérêt financier ou le bénéfice d'un prêt ou d'une caution de l'organisation qui l'emploie.
 - La participation à des régimes de rémunération au rendement proposés par l'organisation qui l'emploie.
 - l'usage personnel indu d'actifs de la société.
 - le souci quant à la sécurité de l'emploi ;
 - les pressions commerciales émanant de l'extérieur de l'organisation qui l'emploie.
- 300.9 Une circonstance qui crée une menace liée à l'autorévision pour un professionnel comptable exerçant en entreprise consiste par exemple à fixer le mode de comptabilisation approprié d'un regroupement d'entreprise après avoir effectué l'étude de faisabilité qui était en faveur de la décision d'acquisition.
- 300.10 Lors de la poursuite des buts et objectifs légitimes de leur organisation qui l'emploie, les professionnels comptables exerçant en entreprise peuvent faire la promotion de la situation de leur organisation, à condition qu'aucune déclaration faite ne soit fausse, ni trompeuse. De telles actions ne créent en général pas de menace liée à la représentation.
- 300.11 Les circonstances susceptibles de créer des menaces liées à la familiarité pour un professionnel comptable exerçant en entreprise comprennent par exemple :
- le fait d'être responsable de la communication d'informations financières de l'organisation qui l'emploie lorsqu'un membre de sa famille proche ou immédiate, employé par cette entité, prend des décisions qui affectent la communication financière de l'entité.
 - Des liens de longue date avec des relations d'affaires qui influencent les décisions d'affaires.
 - L'acceptation d'un cadeau ou d'un traitement préférentiel, à moins que la valeur en soit négligeable et sans conséquence.
- 300.12 Les circonstances susceptibles de créer des menaces liées à l'intimidation pour un professionnel comptable exerçant en entreprise comprennent par exemple :
- La menace de renvoi ou de remplacement du professionnel comptable exerçant en entreprise ou d'un membre de sa famille proche ou immédiate, suite à un désaccord sur l'application d'un principe comptable ou sur la façon de présenter l'information financière.

- Le cas où une personnalité dominante tente d'influencer le processus décisionnel, par exemple, concernant l'attribution de contrats ou l'application d'un principe comptable.

300.13 Les mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer ou de réduire les menaces à un niveau acceptable se répartissent en deux grandes catégories :

- (a) les mesures de sauvegarde créées par la profession, la législation ou la réglementation ;
- (b) les mesures de sauvegarde prévues dans l'environnement de travail.

Des exemples de mesures de sauvegarde créées par la profession, la législation ou la réglementation sont cités en détail au paragraphe 100.14 de la Partie A du présent Code.

300.14 Les mesures de sauvegarde dans l'environnement de travail comprennent :

- Les systèmes généraux de supervision de l'organisation qui l'emploie ou d'autres structures de supervision.
- Les programmes d'éthique et de comportement de l'organisation qui l'emploie.
- Des procédures de recrutement de l'organisation qui l'emploie soulignant l'importance d'embaucher du personnel compétent de haut calibre.
- Des contrôles internes forts.
- Des procédures disciplinaires appropriées.
- Une direction qui insiste sur l'importance du comportement éthique et sur l'expectative que les salariés agiront de façon éthique.
- Des politiques et des procédures destinées à mettre en œuvre et à superviser la qualité de la performance des salariés.
- La communication en temps opportun des politiques et des procédures de l'organisation qui l'emploie, y compris de toutes modifications qui leur sont apportées, à l'ensemble des salariés et une formation théorique et pratique appropriée sur ces politiques et procédures.
- Des politiques et des procédures destinées à habiliter et à encourager les salariés à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs de l'organisation, toute question d'éthique qui les préoccupe, sans crainte de rétorsion.
- La consultation d'un autre professionnel comptable approprié.

300.15 Dans les cas où un professionnel comptable exerçant en entreprise estime qu'un comportement ou des actions contraires à l'éthique commis par d'autres personnes vont continuer de se produire au sein de l'organisation qui l'emploie, ce professionnel comptable exerçant en entreprise peut examiner la possibilité de rechercher des conseils juridiques. Dans ces situations extrêmes où toutes les mesures de sauvegarde disponibles ont été épuisées et où il n'est pas possible de réduire la **menace** à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en entreprise peut arriver à la conclusion qu'il est approprié de démissionner de l'organisation qui l'emploie.

SECTION 310

Conflits potentiels

- 310.1 Le professionnel comptable exerçant en entreprise doit se conformer aux principes fondamentaux. Il peut y avoir des moments, toutefois, où les responsabilités d'un professionnel comptable à l'égard de l'organisation qui l'emploie et les obligations professionnelles lui incombant de se conformer aux principes fondamentaux sont en contradiction. Le professionnel comptable exerçant en entreprise est censé soutenir les objectifs légitimes et déontologiques établis par l'employeur, ainsi que les règles et procédures établies pour soutenir ces objectifs. Néanmoins, lorsqu'une relation ou une circonstance font peser une menace sur la conformité aux principes fondamentaux, le professionnel comptable exerçant en entreprise doit mettre en œuvre le cadre conceptuel décrit dans la Section 100 pour déterminer une réponse à cette menace.
- 310.2 Compte tenu de ses responsabilités à l'égard de l'organisation qui l'emploie, le professionnel comptable exerçant en entreprise peut faire face à des pressions qui le poussent à agir ou à se comporter de façons susceptibles de **menacer** directement ou indirectement la conformité aux principes fondamentaux. De telles pressions peuvent être explicites ou implicites ; elles peuvent provenir d'un superviseur, d'un dirigeant, d'un administrateur ou d'une autre personne au sein de l'organisation qui l'emploie. Le professionnel comptable exerçant en entreprise peut faire face à des pressions le poussant à :
- Agir en contravention avec la loi ou la réglementation.
 - Agir en contravention avec les normes techniques ou professionnelles.
 - Faciliter des stratégies de gestion du résultat contraires à l'éthique ou illégales.
 - Mentir ou induire intentionnellement en erreur des tiers (y compris induire en erreur en demeurant silencieux), en particulier :
 - les auditeurs de l'organisation qui l'emploie ;
 - les autorités de réglementation.
 - Emettre, ou être associé d'une autre façon à un rapport financier ou non financier qui dénature significativement les faits, notamment par des affirmations concernant, par exemple :
 - les états financiers ;
 - la conformité aux obligations fiscales ;
 - la conformité aux obligations légales ;
 - les rapports requis par les instances de réglementation de valeurs mobilières.
- 310.3 L'importance de toutes menaces issues de ces pressions, telles que les menaces liées à l'intimidation, doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :

- l'obtention de conseils, en tant que de besoin, au sein de l'organisation qui l'emploie, auprès d'un conseiller professionnel indépendant ou d'un organisme professionnel compétent.
- L'existence d'un dispositif formel de résolution des litiges au sein de l'organisation qui l'emploie.
- La recherche de conseils juridiques.

Section 320

Préparation et présentation d'informations

- 320.1 Les professionnels comptables exerçant en entreprise interviennent souvent dans la préparation et la présentation d'informations qui peuvent soit être rendues publiques, soit utilisées par des tiers à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation qui l'emploie. Ces informations peuvent inclure des informations financières ou de gestion, par exemple, les prévisions et les budgets, les états financiers, le rapport de gestion et la lettre d'affirmation de la direction fournie aux auditeurs dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Le professionnel comptable exerçant en entreprise doit préparer ou présenter les informations de ce type avec sincérité et honnêteté et en conformité avec les normes professionnelles pertinentes pour que ces informations soient comprises dans leur contexte.
- 320.2 Le professionnel comptable exerçant en entreprise qui est responsable de la préparation ou de l'approbation des états financiers à usage général de l'organisation qui l'emploie doit s'assurer que ces états financiers sont présentés en conformité avec les normes de présentation de l'information financière applicables.
- 320.3 Le professionnel comptable exerçant en entreprise doit prendre des mesures raisonnables pour conserver les informations dont il a la responsabilité suivant un mode qui :
- (a) décrit clairement la véritable nature des opérations commerciales, de l'actif ou du passif;
 - (b) classe et enregistre l'information de façon appropriée et dans les temps voulus ;
 - (c) représente les faits avec exactitude et exhaustivité sur tous les points significatifs.
- 320.4 Des menaces sur la conformité aux principes fondamentaux, par exemple, des menaces liées à l'intérêt personnel ou à l'intimidation pesant sur l'objectivité, ou la compétence et la diligence professionnelles sont créées lorsqu'un professionnel comptable exerçant en entreprise fait face à des pressions (provenant d'autrui ou de la possibilité d'un gain personnel) le poussant à s'associer ou à laisser les actions de tiers l'associer à des informations trompeuses.
- 320.5 L'importance de ces menaces dépendra de facteurs, tels que l'origine de ces pressions, et de la mesure dans laquelle les informations en cause sont, ou peuvent être, trompeuses. L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent la consultation des supérieurs hiérarchiques au sein de l'organisation qui l'emploie, par exemple le comité d'audit ou les personnes en charge de la gouvernance, ou la consultation d'un organisme professionnel compétent.
- 320.6 Lorsqu'il n'est pas possible de réduire la menace à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en entreprise doit refuser d'être, ou de rester, associé aux informations qu'il considère comme étant trompeuses. Un professionnel comptable exerçant en entreprise peut avoir, à son insu, été associé à des informations trompeuses. Lorsqu'il s'en aperçoit, le professionnel comptable exerçant en entreprise doit prendre des mesures pour se désassocier de ces informations. Pour déterminer s'il existe une obligation d'en rendre compte, le professionnel comptable exerçant en entreprise peut envisager d'obtenir des conseils juridiques. Par ailleurs, le professionnel comptable exerçant en entreprise peut s'interroger sur la possibilité de démissionner.

Section 330

Exercer avec une expertise suffisante

- 330.1 Le principe fondamental de la compétence et de la diligence professionnelles requiert que le professionnel comptable exerçant en entreprise n'entreprenne que les tâches importantes pour lesquelles il a, ou peut acquérir, une formation ou une expérience spécifique suffisante. Le professionnel comptable exerçant en entreprise ne doit pas induire intentionnellement en erreur son employeur sur le niveau de compétence ou d'expérience dont il dispose ; si besoin est, le professionnel comptable exerçant en entreprise ne doit pas non plus manquer de solliciter les conseils et l'assistance appropriés d'un expert..
- 330.2 Parmi les circonstances qui font peser une menace sur la capacité du professionnel comptable exerçant en entreprise à effectuer ses tâches avec le degré approprié de compétence et de diligence professionnelles figurent :
- Le délai insuffisant pour effectuer ou achever convenablement les tâches concernées.
 - Les informations incomplètes, restreintes ou autrement insuffisantes pour effectuer correctement les tâches en question.
 - L'insuffisance de l'expérience, de la formation pratique et/ou théorique.
 - Le manque de ressources pour la bonne réalisation des tâches en question.
- 330.3 L'importance de ces menaces dépendra de facteurs tels que la mesure dans laquelle le professionnel comptable exerçant en entreprise collabore avec des tiers, l'importance du poste qu'il occupe dans l'entreprise et le niveau de supervision et de revue limitée appliqué aux travaux en cause. L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mise en œuvre le cas échéant afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi de telles mesures de sauvegarde figurent par exemple :
- L'obtention de conseils ou d'une formation supplémentaires.
 - L'obtention d'un délai approprié pour effectuer les tâches impliquées.
 - L'obtention de l'assistance de quelqu'un disposant des connaissances nécessaires.
 - Des consultations, le cas échéant, avec :
 - Des supérieurs hiérarchiques au sein de l'organisation employeur ;
 - Des experts indépendants ;
 - Un organisme professionnel compétent.
- 330.3 Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni réduites à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en entreprise doit déterminer s'il devrait refuser d'effectuer les tâches en question. Si le professionnel comptable exerçant en entreprise détermine que le refus est approprié, les raisons motivant sa décision doivent être clairement communiquées.

Section 340

Intérêts financiers

340.1 Les professionnels comptables exerçant en entreprise peuvent détenir des intérêts financiers, ou peuvent avoir connaissance de l'intérêt financier détenues par des membres de leur famille immédiate ou proche, qui pourraient, dans certains cas, donner lieu à des menaces sur la conformité aux principes fondamentaux. A titre d'exemple, des menaces sur l'objectivité ou la confidentialité liée à l'intérêt personnel peuvent être créées du fait de l'existence d'un motif et d'une opportunité de manipuler des informations influant sur les prix afin de réaliser des gains financiers. Les exemples de circonstances susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel comprennent les situations où le professionnel comptable exerçant en entreprise ou un membre de sa famille immédiate ou proche :

- détient un intérêt financier directe ou indirecte dans l'organisation qui l'emploie et où la valeur de cette intérêt financier pourrait être directement affectée par des décisions prises par le professionnel comptable exerçant en entreprise ;
- a droit à une prime liée au bénéfice, dont la valeur pourrait être directement affectée par des décisions prises par le professionnel comptable exerçant en entreprise ;
- détient, directement ou indirectement, des options d'achat d'actions dans l'organisation qui l'emploie, dont la valeur pourrait être directement affectée par des décisions prises par le professionnel comptable exerçant en entreprise ;
- détient, directement ou indirectement, des options d'achat d'actions dans l'organisation qui l'emploie, qui sont, ou feront prochainement l'objet d'une conversion ;
- peut prétendre à des options d'achat d'actions dans l'organisation qui l'emploie ou à des primes liées à la performance, si certains objectifs sont réalisés.

340.2 L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Pour évaluer l'importance de toute menace et pour déterminer, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appropriées devant être appliquées pour éliminer cette menace ou la réduire à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en entreprise doit évaluer la nature de l'intérêt financier. Ceci implique d'évaluer l'importance de l'intérêt financier et de déterminer s'il s'agit d'une participation directe ou indirecte. Ce qui constitue une participation importante ou appréciable dans une organisation variera d'un individu à l'autre, suivant les circonstances personnelles. Parmi les exemples de mesures de sauvegarde figurent :

- Des politiques et des procédures confiant à un comité indépendant de la direction la tâche de déterminer le niveau ou la forme de la rémunération des membres de la direction générale.
- La communication aux personnes responsable de la gouvernance de l'organisation qui l'emploie, conformément aux politiques internes, de toute information sur les participations impliquées et de tout projet de transaction portant sur les actions concernées.
- Des consultations, lorsque c'est approprié, avec les supérieurs hiérarchiques au sein de l'organisation qui l'emploie.
- Des consultations, lorsque c'est approprié, avec les personnes en charge de la gouvernance de l'organisation qui l'emploie ou avec les organismes professionnels compétents.

- Les procédures d'audit interne et externe.
- Une formation actualisée sur les problèmes d'éthique et les restrictions légales et autres réglementations relatives aux délits d'initiés potentiels.

340.3 Les professionnels comptables exerçant en entreprise ne doivent ni manipuler des informations, ni se servir d'informations confidentielles pour leur avantage personnel.

Section 350

Incitations

Réception d'offres

- 350.1 Le professionnel comptable exerçant en entreprise ou un membre de sa famille proche ou immédiate peut se voir offrir des incitations. Ces incitations peuvent prendre différentes formes : cadeaux, hospitalité, traitement préférentiel, appels inappropriés à l'amitié ou à la loyauté, etc.
- 350.2 Les offres d'incitations peuvent faire peser des menaces sur la conformité aux principes fondamentaux. Lorsqu'un un professionnel comptable exerçant en entreprise ou un membre de sa famille proche ou immédiate se voit offrir une incitation, la situation doit être évaluée. Des menaces sur l'objectivité ou la confidentialité liée à l'intérêt personnel sont créées lorsqu'une incitation est offerte dans le but d'influencer indûment des actions ou des décisions, d'encourager un comportement illégal ou malhonnête ou d'obtenir des informations confidentielles. Des menaces sur l'objectivité ou la confidentialité liées à l'intimidation se trouvent créées si une telle incitation est acceptée et si elle est suivie par des menaces de rendre publique cette acceptation pour porter atteinte à la réputation du professionnel comptable exerçant en entreprise ou du membre de sa famille proche ou immédiate.
- 350.3 L'existence et l'importance de toutes menaces dépend de la nature, de la valeur et de l'intention derrière l'offre. Si un tiers informé raisonnable, appréciant tous les faits et circonstances, examinerait que cette offre n'est pas significative et qu'elle ne vise pas à encourager un comportement contraire à la déontologie, le professionnel comptable exerçant en entreprise pourrait alors conclure que cette offre est pratiquée dans le cours normal des affaires et pourrait conclure en général qu'il n'y a aucune menace significative sur la conformité aux principes fondamentaux.
- 350.4 L'importance de toute menace doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre le cas échéant afin de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées ou réduites à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en entreprise ne doit pas accepter l'incitation en question. Etant donné que les menaces réelles ou apparentes sur la conformité aux principes fondamentaux ne proviennent pas seulement de l'acceptation d'une incitation mais, parfois, découlent simplement du fait que l'offre ait été faite, des mesures de sauvegarde complémentaires doivent être adoptées. Le professionnel comptable exerçant en entreprise doit évaluer toute menace créée par de telles offres et décider de la nécessité de prendre une ou plusieurs des mesures suivantes :
- (a) Lorsque de telles offres ont été faites, informer sans délai les niveaux supérieurs de la direction ou les personnes constituant la gouvernance de l'organisation qui l'emploie ;
 - (b) Informer des tiers de l'offre qui a été faite – par exemple, l'organisme professionnel ou l'employeur de la personne qui a fait cette offre ; le professionnel comptable exerçant en entreprise peut toutefois envisager de solliciter des conseils juridiques avant de faire une telle démarche ;
 - (c) Aviser les membres de sa famille proche ou immédiate des menaces et des mesures de sauvegarde en question lorsqu'ils se trouvent potentiellement dans des positions susceptibles de conduire à des offres incitatives, par exemple du fait de leur situation d'emploi.

- (d) Informer les niveaux supérieurs de la direction ou les personnes constituant la gouvernance de l'organisation qui l'emploie lorsque des membres de la famille proche ou immédiate sont employés par des concurrents ou des fournisseurs potentiels de cette organisation.

Proposition d'offres

- 350.5 Le professionnel comptable exerçant en entreprise peut se trouver dans une situation où, il est attendu de lui, ou des pressions s'exercent sur lui, pour qu'il offre des incitations en vue d'influencer le jugement ou le processus décisionnel d'une personne ou d'une organisation, ou en vue d'obtenir des informations confidentielles.
- 350.6 De telles pressions peuvent provenir de l'intérieur de l'organisation qui l'emploie, par exemple, d'un collègue ou d'un supérieur. Elles peuvent également provenir d'une personne ou d'une organisation externe qui suggère des actions ou des décisions commerciales qui seraient avantageuses pour l'organisation qui l'emploie, ce qui pourrait influencer indûment le professionnel comptable.
- 350.7 Le professionnel comptable exerçant en entreprise ne doit pas proposer d'incitation en vue d'influencer indûment le jugement professionnel d'un tiers.
- 350.8 Lorsque les pressions pour proposer un incitatif contraire à la déontologie, proviennent de l'organisation qui l'emploie, le professionnel comptable doit suivre les principes et les recommandations concernant la résolution de conflits déontologiques énoncés dans la Partie A du Code.

DEFINITIONS

Dans ce code de déontologie des professionnels comptables, les expressions ci-dessous ont la signification suivante :

Administrateur ou cadre dirigeant (<i>director or officer</i>)	Personnes responsable de la gouvernance d'une entité, ou agissant dans une capacité équivalente, indépendamment de leur titre, qui peut différer d'un pays à l'autre.
Associé chargé de la mission (<i>engagement partner</i>)	Associé ou autre personne du cabinet qui a la responsabilité de la mission et de son exécution ainsi que du rapport qui est délivré au nom du cabinet et qui dispose, lorsque cela est nécessaire, de l'autorité appropriée conférée par un organisme professionnel, une instance juridique ou les pouvoirs publics.
Associé principal de la mission d'audit (<i>key audit partner</i>)	L'associé chargé de la mission, la personne responsable de la revue du contrôle qualité de la mission, et les autres associés en charge de l'audit, le cas échéant, qui prennent les décisions clés ou portent les jugements sur des points significatifs dans le cadre de l'audit des états financiers sur lesquels le cabinet va exprimer une opinion. Suivant les cas et le rôle des personnes intervenant sur l'audit, les « autres associés en charge de l'audit » peuvent inclure, par exemple, les associés d'audit, responsables de filiales ou de divisions importantes.
Bureau (<i>office</i>)	Sous-groupe distinct, qu'il soit organisé en fonction de critères géographiques ou d'activités.
Cabinet (<i>firm</i>)	(a) un praticien indépendant, une association ou société de professionnels comptables ; (b) l'entité qui contrôle ces parties, via la propriété, la gestion ou d'autres biais ; (c) entité contrôlée par ces parties, via la propriété, la gestion ou d'autres biais.
Cabinet membre du réseau (<i>network firm</i>)	Cabinet ou entité qui appartient à un réseau
Client d'audit (<i>audit client</i>)	Entité au titre de laquelle un cabinet effectue une mission d'audit d'états financiers. Lorsque le client est une société cotée, le client d'audit d'états financiers inclura toujours ses entités liées. Lorsque le client d'audit n'est pas une société cotée, le client d'audit d'états financiers inclut les entités liées sur lesquelles ce client exerce un contrôle direct ou indirect.

Client d'une mission d'assurance <i>(assurance client)</i>	<p>La partie responsable, c'est-à-dire la (ou les personne(s)) qui :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dans une mission d'appréciation directe, est responsable du sujet de la mission ; (b) dans une mission basée sur des assertions, est responsable de l'information liée au sujet de la mission et peut être responsable du sujet de la mission
Client d'une mission d'examen limité <i>(review client)</i>	Entité chez laquelle un cabinet effectue une mission d'examen limité
Entité cotée <i>(listed entity)</i>	Entité dont les actions, les parts, ou les obligations sont cotées ou inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue ou qui sont négociées suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent.
Entité d'intérêt public <i>(Public interest entity)</i>	<ul style="list-style-type: none"> (a) une entité cotée (b) une entité (a) définie par la réglementation ou la législation comme une entité d'intérêt public ou (b) pour laquelle la réglementation ou la législation font obligation d'effectuer un audit en conformité avec les mêmes règles d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'audit des entités cotées. Une telle réglementation peut être promulguée par toute instance de réglementation compétente, notamment une instance de réglementation de l'audit.
Entité liée <i>(related entity)</i>	<p>Entité qui entretient une des relations suivantes avec le client :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) entité qui exerce un contrôle direct ou indirect sur le client, sous réserve que ce client soit significatif par rapport à cette entité ; (b) entité détenant un intérêt financier directe chez le client, sous réserve que cette entité ait une influence notable sur le client et que cette participation chez le client soit significative pour cette entité ; (c) entité sur laquelle le client exerce un contrôle direct ou indirect ; (d) Entité dans laquelle le client, ou une entité liée au client comme indiqué en (c) ci-dessus, détient un intérêt financier direct qui lui donne une influence notable sur cette entité et pour qui la participation est significative pour le client et son entité liée comme indiqué en (c) ; (e) Entité qui est sous contrôle commun avec le client (une "entité sœur"), sous réserve que cette entité sœur et le client soient tous deux significatifs pour l'entité qui contrôle le client et l'entité sœur.
Equipe chargée de la mission <i>(engagement team)</i>	Tous les associés et le personnel effectuant la mission et toute personne engagée par le cabinet ou un cabinet du réseau qui mettent en œuvre des procédures d'assurance dans le cadre de la mission. Ceci exclut les experts externes engagés par le cabinet ou un cabinet du réseau.

Equipe d'audit
(audit team)

- (a) Tous les membres de l'équipe d'audit ;
- (b) Toutes les autres personnes au sein du cabinet qui peuvent influencer directement le résultat d'une mission d'audit, notamment :
 - (i) ceux qui recommandent la rémunération ou qui assurent la supervision, l'encadrement ou toute autre surveillance directe de l'associé chargé de la mission, en relation avec la mise en œuvre de la mission d'audit, y compris toutes les personnes successivement placées hiérarchiquement au-dessus de l'associé chargé de la mission jusqu'au directeur général ou associé dirigeant (président directeur général ou équivalent) ;
 - (ii) ceux qui sont consultés sur des questions techniques ou sectorielles spécifiques, des opérations ou des événements relatifs à la mission ;
 - (iii) ceux qui assurent le contrôle qualité de la mission, notamment ceux qui effectuent la revue de contrôle qualité de la mission.
- (c) tous ceux qui au sein d'un cabinet membre d'un réseau peuvent influencer directement le résultat de la mission d'audit.

Equipe chargée de la mission d'assurance
(assurance team)

- (a) Tous les membres composant l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
- (b) Toutes les autres personnes au sein du cabinet qui peuvent influencer directement le résultat d'une mission d'assurance, notamment :
 - (i) ceux qui recommandent la rémunération ou qui assurent la supervision, l'encadrement ou toute autre surveillance directe de l'associé chargé de la mission d'assurance, en relation avec la mise en œuvre de la mission d'assurance ;
 - (ii) ceux qui sont consultés sur des questions techniques ou sectorielles spécifiques, des opérations ou des événements relatifs à la mission d'assurance ;
 - (iii) ceux qui assurent le contrôle qualité de la mission d'assurance, notamment ceux qui effectuent la revue de contrôle qualité de la mission d'assurance;

Equipe chargée de la mission d'examen limité
(review team)

- (a) tous les membres de l'équipe intervenant dans la mission d'examen limité ;
- (b) toutes les autres personnes, au sein d'un cabinet, qui peuvent influencer directement le résultat de la mission d'examen limité, notamment :
 - (i) ceux qui recommandent la rémunération ou qui assurent la supervision, l'encadrement ou toute autre surveillance directe de l'associé chargé de la mission en relation avec la mise en œuvre de la mission d'examen limité, y compris toutes les personnes successivement placées hiérarchiquement au-dessus de l'associé

chargé de la mission jusqu'au directeur général ou associé dirigeant (président directeur général ou équivalent) ;

- ii) ceux qui sont consultés sur des questions techniques ou sectorielles spécifiques, des opérations ou des événements relatifs à cette mission ;
- (iii) ceux qui assurent le contrôle qualité de la mission, notamment ceux qui effectuent la revue de contrôle qualité de la mission ;

(c) tous ceux qui au sein du cabinet d'un réseau peuvent influencer directement le résultat de la mission d'examen limité.

Etats financiers
(financial statements)

Une représentation structurée de l'information financière historique, y compris l'annexe, destinée à communiquer les ressources économiques ou les obligations économiques d'une entité à un moment donné ou les changements intervenus au cours d'une période donnée, en conformité avec le cadre de référence de l'information financière. Les notes annexes réunissent en général une synthèse des méthodes comptables importantes et d'autres informations explicatives. L'expression peut faire référence à un jeu complet d'états financiers, mais elle peut également faire référence à un seul état financier, par exemple un bilan, ou un compte de résultat et aux notes explicatives connexes.

Etats financiers sur lesquels le cabinet va émettre une opinion
(financial statements on which the firm will express an opinion)

Dans le cas d'une entité seule, les états financiers de cette entité. Dans le cas de comptes consolidés, aussi dénommés comptes de GROUPE, les états financiers consolidés.

Etats financiers à usage particulier
(special purpose financial statements)

Etats financiers préparés en conformité avec un référentiel d'information financière, destiné à répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs spécifiques.

Expert externe
(external expert)

Une personne (qui n'est pas un associé, ni un membre de l'équipe professionnelle, y compris les collaborateurs momentanés du cabinet ou d'un cabinet du réseau) ou une organisation possédant des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés pour aider le professionnel comptable à obtenir des éléments probants appropriés et suffisants.

Famille immédiate
(immediate family)

Le conjoint (ou l'équivalent) et les personnes à charge.

Famille proche

Les parents, les enfants et les frères et sœurs qui ne sont pas membres de la

<i>(close family)</i>	famille immédiate.
Honoraires subordonnés <i>(contingent fee)</i>	Honoraires calculés sur une base prédéterminée, en fonction de l'issue d'une transaction ou du résultat des services fournis par le cabinet. Les honoraires fixés par un tribunal ou une autre autorité publique ne sont pas considérés comme des honoraires subordonnés.
Information financière historique <i>(historical financial information)</i>	Information exprimée en termes financiers concernant une entité déterminée, extraite principalement du système comptable de cette entité, à propos d'événements économiques survenus au cours de périodes passées ou à propos des conditions économiques ou circonstances à différents moments dans le passé.
Indépendance <i>(independence)</i>	L'indépendance comprend : (a) l'indépendance d'esprit – l'état d'esprit qui permet à une personne d'émettre une opinion sans être affectée par des influences nuisant au jugement professionnel, et lui donne la possibilité d'agir avec intégrité et d'exercer son objectivité et son esprit critique ; (b) l'apparence d'indépendance – le fait d'éviter les actions et les situations qui sont si significatifs qu'un tiers raisonnable informé, appréciant tous les faits et circonstances spécifiques, serait enclin à conclure que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet, ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'audit ou d'assurance ont été compromis.
Mission d'audit <i>(audit engagement)</i>	Mission d'expression d'une assurance raisonnable dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une opinion sur le point de savoir si les états financiers sont préparés sur tous les points significatifs (ou donnent une image sincère et véritable, ou sont régulièrement présentés, sur tous les points significatifs) en conformité avec un référentiel de présentation de l'information financière applicable, telle qu'une mission conduite conformément aux normes internationales d'audit ISA. Il peut s'agir d'une mission de contrôle légal des comptes, c'est-à-dire un audit d'états financiers requis par la législation ou la réglementation.
Mission d'assurance <i>(assurance engagement)</i>	Mission dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion destinée à renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés, autres que la partie responsable, quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure d'un sujet par rapport à des critères. (Pour des indications sur les missions d'assurance, cf. le cadre de référence international publié par l'International Auditing and Assurance Standards Board, qui décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'assurance et identifie les missions auxquelles s'appliquent les normes internationales d'audit (ISA), les normes internationales sur les missions d'examen limité (ISRE) et les normes internationales sur les missions d'assurance (ISAE).

Mission d'examen limité <i>(review engagement)</i>	Mission d'assurance, conduite en conformité avec les normes internationales relatives aux missions d'examen limité ou missions équivalentes, dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion sur le point de savoir si, sur la base de procédures qui n'apportent pas tous les éléments probants qui seraient requis dans le cadre d'un audit, l'attention du professionnel comptable n'a pas été attirée sur quelque chose le portant à croire que les états financiers ne sont pas préparés, sur tous les points significatifs, en conformité avec le référentiel de communication financière applicable.
Niveau acceptable <i>(acceptable level)</i>	Niveau auquel un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances spécifiques dont dispose le professionnel comptable à un moment donné, serait enclin à conclure que la conformité aux principes fondamentaux n'est pas compromise.
Intérêt financier <i>(financial interest)</i>	Participation détenue dans les capitaux propres ou dans d'autres titres, obligations, instruments de créances ou d'emprunts d'une entité, y compris les droits et obligations d'acquiescer une telle participation et les dérivés directement liés à cette participation.
Intérêt financier direct <i>(direct financial interest)</i>	Intérêt financier dont un particulier ou une entité : * détient directement la propriété et le contrôle (y compris les participations gérées par des tiers sur une base discrétionnaire) ; * détient la propriété réelle via un vecteur de placement collectif, une succession, un fiducie ou tout autre intermédiaire sur lequel ce particulier ou cette entité exerce un contrôle, ou est en mesure d'influencer les décisions d'investissement.
Intérêt financier indirect <i>(indirect financial interest)</i>	Intérêt financier dont un particulier ou une entité détient la propriété réelle via un vecteur de placement collectif, une succession, un fiducie ou tout autre intermédiaire, sur lequel ce particulier ou cette entité n'exerce aucun contrôle, ni n'est en mesure d'influencer les décisions d'investissement;
Personnes constituant la gouvernance <i>(those charged with governance)</i>	Personnes ayant la responsabilité de superviser l'orientation stratégique de l'entité, ainsi que les obligations liées à la responsabilité de l'entité. Ceci inclut la supervision du processus de communication financière
Professionnel comptable <i>(professional accountant)</i>	Personne qui est membre d'un organisme membre de l'IFAC.
Professionnel comptable en place <i>(existing accountant)</i>	Professionnel exerçant en cabinet, actuel titulaire du mandat d'audit ou qui effectue des services comptables, fiscaux, de conseil ou d'autres services professionnels similaires pour le compte d'un client.

Professionnel comptable exerçant en entreprise <i>(professional accountant in business)</i>	Professionnel comptable salarié, ou engagé dans des fonctions de direction ou sans fonction de direction, dans des domaines tels que le commerce, l'industrie, les services, le secteur public, l'enseignement, le secteur non lucratif, les instances de réglementation et les organismes professionnels, ou un professionnel comptable engagé par contrat par ces entités.
Professionnel comptable exerçant en cabinet <i>(professional accountant in public practice)</i>	Professionnel comptable qui, quelle que soit sa discipline (par exemple, audit, fiscalité ou conseils) travaille dans un cabinet qui fournit des services professionnels. L'expression sert également à désigner un cabinet de professionnels comptables
Publicité <i>(advertising)</i>	Communication au public d'informations par des professionnels comptables exerçant en cabinet sur leurs services ou leurs compétences en vue d'obtenir des missions professionnelles.
Réseau <i>(network)</i>	Une structure élargie : (a) qui est destinée à la coopération, (b) qui vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts, ou à la détention de droits de propriété en commun, au partage du contrôle ou de la gestion, au partage de politiques de contrôle qualité communes, d'une stratégie commerciale commune, de l'usage d'un nom de marque commun, ou d'une fraction significative de ressources professionnelles.
Revue du contrôle qualité de la mission <i>(engagement quality control review)</i>	Procédure destinée à fournir, préalablement à ou au moment de l'émission du rapport, une évaluation objective des jugements significatifs portés par l'équipe chargée de la mission et des conclusions auxquelles elle est parvenue lors de l'établissement du rapport.
Services professionnels <i>(professional services)</i>	Services requérant des compétences comptables ou connexes, exécutés par un professionnel comptable, notamment les services de comptabilité, d'audit, de fiscalité, de conseil de gestion et de gestion financière.

DATE D'APPLICATION

Le Code est applicable à compter du 1^{er} janvier 2011 ; une application anticipée est autorisée. Le Code est soumis aux dispositions transitoires suivantes :

Entités d'intérêt public

1. La section 290 du Code contient des dispositions complémentaires sur l'indépendance lorsque le client d'un audit ou d'un examen limité est une entité d'intérêt public. Les dispositions complémentaires qui sont applicables en raison de la nouvelle définition d'une entité d'intérêt public ou les recommandations figurant au paragraphe 290.26 sont applicables au 1^{er} janvier 2012. S'agissant des obligations de rotation des associés, les dispositions transitoires figurant aux paragraphes 2 et 3 ci-dessous sont applicables.

Rotation des associés

2. S'agissant d'un associé qui est soumis aux dispositions relatives à la rotation rappelées au paragraphe 290.151, parce que cet associé correspond à la définition de la nouvelle expression « associé principal de la mission d'audit », et que cet associé n'est ni l'associé chargé de la mission, ni la personne responsable de la revue de contrôle qualité de la mission, les dispositions relatives à la rotation sont applicables pour les audits ou les examens limités des états financiers au titre des exercices ouverts à compter du 15 décembre 2011. A titre d'exemple, dans le cas d'un client d'audit dont la date de clôture correspond à la fin de l'année civile, un associé principal de la mission d'audit qui n'est ni l'associé chargé de la mission, ni la personne responsable de la revue de contrôle qualité de la mission, qui a occupé les fonctions d'associé principal de la mission d'audit pendant sept années ou plus (c'est-à-dire, pour les audits 2003 – 2010) serait tenu de quitter ces fonctions après avoir effectué une année supplémentaire comme associé principal de la mission d'audit (c'est-à-dire, après avoir achevé l'audit 2011).
3. S'agissant d'un associé chargé de la mission, ou d'une personne responsable de la revue de contrôle qualité de la mission qui, immédiatement avant la prise en charge de l'un ou l'autre de ces rôles, a occupé les fonctions d'un autre associé principal d'une mission d'audit pour ce client et qui, au début du premier exercice fiscal ouvert à compter du 15 décembre 2010, est intervenu comme associé chargé de la mission, ou comme personne responsable de la revue de contrôle qualité de la mission pendant six années ou moins, les dispositions relatives à la rotation sont applicables pour les audits ou les examens d'états financiers au titre des exercices ouverts à compter du 15 décembre 2011. A titre d'exemple, dans le cas d'un client d'audit dont la date de clôture correspond à la fin de l'année civile, un associé, qui a occupé chez ce client les fonctions d'un autre associé principal de la mission d'audit pendant quatre années (c'est-à-dire, pour les audits 2002– 2005), puis ultérieurement comme l'associé chargé de la mission pendant cinq années (c'est-à-dire, pour les audits 2006– 2010) serait tenu de quitter ces fonctions après avoir effectué une année supplémentaire en qualité d'associé chargé de la mission d'audit (c'est-à-dire, après avoir achevé l'audit 2011).

Services autres que d'assurance

4. Les paragraphes 290.156 – 290.219 traitent de la fourniture de services autres que d'assurance à un client d'audit ou d'examen limité. Si, à la date d'entrée en application du présent Code, des services sont fournis à un client d'audit ou d'examen limité et que ces services étaient autorisés en vertu de la version 2005 de ce Code (révisée en juillet 2006), mais qu'ils sont soit interdits, soit soumis à des restrictions en vertu du Code révisé, le cabinet ne pourra continuer de fournir

ces services que s'il en a reçu mission, ou que s'il les a engagés avant le 1^{er} janvier 2011 et qu'ils seront achevés avant le 1^{er} juillet 2011.

Honoraires – Importance relative

5. Le paragraphe 290.222 dispose que, s'agissant d'un client d'audit ou d'examen limité qui est une entité d'intérêt public, lorsque les honoraires totaux provenant de ce client et de ses entités liées (sous réserve des considérations rappelées au paragraphe 290.27) représentent pendant deux années consécutives plus de 15 % des honoraires totaux du cabinet exprimant l'opinion sur les états financiers, une revue de l'audit de la deuxième année (telle qu'elle est décrite au paragraphe 290.222) doit être effectuée, préalablement ou postérieurement à l'émission de l'opinion d'audit. Cette obligation est applicable aux audits ou examens limités des états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2010. A titre d'exemple, dans le cas d'un client d'audit dont la date de clôture correspond à la fin de l'année civile, si les honoraires totaux provenant de ce client ont dépassé le seuil de 15 % en 2011 et en 2012, une revue de l'audit serait effectuée avant ou après l'émission de l'opinion concernant l'audit des états financiers de 2012.

Méthodes de rémunération et d'évaluation

6. Le paragraphe 290.229 dispose que l'associé principal d'une mission d'audit ne doit pas être évalué, ni rémunéré en fonction du succès rencontré par cet associé lorsqu'il vend des services autres que d'assurance à son client d'une mission d'audit. Cette obligation est applicable dès le 1^{er} janvier 2012. Un associé principal d'une mission d'audit peut néanmoins percevoir une rémunération à compter du 1^{er} janvier 2012, sur la base d'une évaluation faite avant le 1^{er} janvier 2012 du succès rencontré par cet associé lors de la vente de services autres que d'assurance à son client d'audit.