Missions de procédures convenues et obligations découlant du *Code de déontologie des CPA*

Mise à jour : avril 2025

En août 2020, le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) a approuvé la publication de la Norme canadienne de services connexes (NCSC) 4400, *Missions de procédures convenues*, dans le *Manuel de CPA Canada – Certification*. Cette norme, qui s'applique aux missions de procédures convenues (MPC) dont les conditions sont convenues à compter du 1er janvier 2022, remplace :

- le chapitre 9100, « Rapports sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées à des informations financières autres que des états financiers »;
- le chapitre 9110, « Procédures convenues concernant le contrôle interne de l'information financière ».

La NCSC 4400, *Missions de procédures convenues*, s'applique aux MPC dont les conditions sont convenues à compter du 1er janvier 2022.

Les MPC présentent certaines similitudes avec les missions d'application de procédures spécifiées :

- Le professionnel en exercice n'exprime aucune conclusion fournissant une assurance; il met en œuvre les procédures convenues avec le donneur de mission, ce dernier ayant confirmé que ces procédures sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission.
- Le professionnel en exercice communique dans un rapport les procédures convenues mises en œuvre et les constatations qui en découlent.
- Les utilisateurs du rapport font leur propre évaluation des procédures mises en œuvre et des constatations, et tirent leurs propres conclusions.

La NCSC 4400 énonce des conditions précises pour l'acceptation ou le maintien d'une MPC et mentionne que le professionnel en exercice peut convenir avec le donneur de mission qu'il est approprié de se conformer à certaines règles d'indépendance par rapport à l'objectif de la MPC. Par ailleurs, son champ d'application englobe les missions dont les objets considérés

sont de nature financière ou non financière, contrairement à celui des chapitres sur les procédures d'audit spécifiées, qui se limite aux missions portant sur les informations financières autres que des états financiers et sur le contrôle interne de l'information financière. La signature du rapport d'une MPC qui porte **sur des objets considérés de nature financière** est un acte réservé au titulaire d'un permis de comptabilité publique. Consultez la grille des actes réservés au sens de la *Loi sur les CPA* pour plus de renseignements à ce sujet.

L'indépendance est-elle requise pour réaliser des MPC?

La question de l'indépendance du professionnel en exercice qui réalise une MPC selon la NCSC 4400 n'est pas abordée dans la version actuelle des normes d'indépendance prévues par la Règle 204 du Code de déontologie harmonisé canadien adoptée le 20 juin 2016 par le Comité sur la confiance du public de CPA Canada (Règle 204), laquelle s'applique aux CPA du Québec en vertu de l'article 28 du *Code de déontologie des CPA* (le Code). En effet, celle-ci exige l'indépendance du professionnel en exercice qui réalise une mission d'application de procédures d'audit spécifiées visée par le *Manuel de CPA Canada – Certification*. Même si les chapitres 9100 et 9110 ont été retirés du *Manuel*, la Règle 204 continue de faire référence aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées et de les considérer comme des missions de certification. La question de l'applicabilité de la Règle 204 aux MPC n'a pas encore été tranchée. Cela dit, le Code contient d'autres dispositions qui s'appliquent aux MPC et qui continueront de protéger le public d'ici à ce que la profession règle ce point.

La NCSC 4400 impose la conformité aux règles de déontologie pertinentes, qui exigent minimalement que le professionnel en exercice fasse preuve d'objectivité lorsqu'il réalise une MPC. Elle ne fait pas de l'indépendance du professionnel en exercice une condition préalable à la réalisation d'une MPC. **Cependant, les textes légaux ou réglementaires, les exigences professionnelles, de même que les conditions d'un contrat, d'un programme ou d'un accord peuvent énoncer des exigences en matière d'indépendance auxquelles le professionnel en exercice doit se conformer.**

Comme nous le verrons plus loin, si ce n'est pas le cas, la connaissance qu'a le professionnel en exercice de certains éléments peut tout de même indiquer la nécessité d'un entretien avec le donneur de mission pour déterminer si la conformité à certaines règles d'indépendance précisées est appropriée par rapport à l'objectif de la MPC.

Selon la NCSC 4400, le donneur de mission peut établir des exigences d'indépendance du professionnel en exercice appropriées par rapport à l'objectif de la MPC. Le professionnel en exercice doit s'entretenir et s'entendre avec le donneur de mission sur d'autres sujets, en plus des exigences concernant son indépendance, et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. La norme comprend une liste détaillée des éléments à consigner dans cette lettre ou cet accord. En voici deux liés à l'indépendance et à l'objectivité :

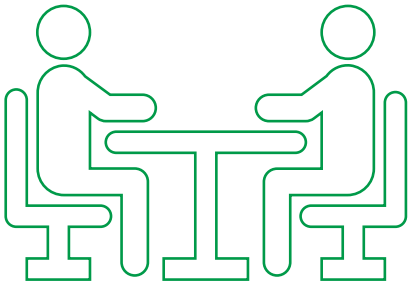
- ✓ la confirmation des règles de déontologie pertinentes auxquelles le professionnel en exercice se conformera dans le cadre de la réalisation de la MPC;
- ✓ un énoncé précisant si le professionnel en exercice est tenu de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, les règles d'indépendance applicables.

Selon la NCSC 4400, le rapport de MPC doit aussi comporter un énoncé précisant si le professionnel en exercice était ou non tenu de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, les règles d'indépendance applicables.

Qu'arrive-t-il lorsque le donneur de mission exige que le professionnel en exercice soit indépendant?

Lorsque le professionnel en exercice envisage d'accepter ou de maintenir la mission, ou encore de donner son accord aux conditions de la mission, sa connaissance des éléments énoncés ci-dessous peut indiquer la nécessité d'un entretien avec le donneur de mission pour déterminer si la conformité à certaines règles d'indépendance précisées est appropriée par rapport à l'objectif de la MPC :

- l'objectif de la MPC;
- l'identité du donneur de mission, de la partie responsable et des autres utilisateurs visés, le cas échéant;
- d'autres missions que le professionnel en exercice réalise ou a réalisées pour le donneur de mission, la partie responsable ou les autres utilisateurs visés, le cas échéant.



S’il est établi que le professionnel en exercice doit être indépendant, il est important que celui-ci s’entende avec le donneur de mission sur les règles d’indépendance pertinentes et qu’il consigne ces dernières dans la lettre de mission.

La Règle 204 comporte trois niveaux d’indépendance.

On y trouve, à la base, des exigences applicables à toutes les missions de certification (premier niveau), auxquelles s’ajoutent des exigences s’appliquant aux audits et aux examens d’états financiers (deuxième niveau), et encore d’autres exigences s’appliquant aux clients qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées (troisième niveau). Les règles d’indépendance pertinentes pour une MPC donnée peuvent se rattacher à ces niveaux ou être encore plus précises. Par exemple, selon les conditions convenues, elles peuvent se limiter aux dispositions de la Règle 204 qui s’appliquent aux membres de l’équipe de mission et à leur famille immédiate.

La prise en considération de ces éléments et les entretiens à ce sujet doivent – comme toute autre question relevant du jugement professionnel – être consignés dans la documentation.

Quelles obligations le *Code de déontologie des CPA* impose-t-il au professionnel en exercice?

Article 17 du Code – Respect des normes applicables

L’article 17 du Code exige du CPA qu’il se conforme aux normes d’exercice de la profession applicables lorsqu’il fournit des services professionnels. Or, la NCSC 4400 publiée dans le *Manuel* est la norme généralement reconnue au Canada en matière de MPC. Le professionnel en exercice doit donc s’y conformer.

Article 27 du Code – Objectivité

Selon la NCSC 4400, « les règles de déontologie pertinentes exigent, au minimum, l’objectivité du professionnel en exercice qui réalise une mission de procédures convenues ».

Dans une MPC, le professionnel en exercice doit se conformer aux principes fondamentaux du Code, dont l'objectivité qui impose au CPA l'obligation de conserver un esprit critique et de demeurer libre de tout parti pris susceptible d'affecter la qualité de son jugement professionnel.

Le professionnel en exercice est tenu d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il accepte et réalise une MPC et qu'il fait rapport sur celle-ci. Par ailleurs, la NCSC 4400 énonce les conditions d'acceptation et de maintien des MPC. Le professionnel en exercice doit comprendre l'objectif de la mission et refuser celle-ci si des faits ou des circonstances indiquent que les procédures ne sont pas appropriées par rapport à cet objectif. Il exerce son jugement professionnel lorsque, par exemple, il s'entretient et convient avec le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, de la nécessité ou non de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, des règles d'indépendance applicables.

Le professionnel en exercice qui envisage d'accepter ou de maintenir une MPC doit tenir compte du large éventail de faits et de circonstances, y compris les activités professionnelles, les intérêts et les relations de toutes les parties, susceptibles d'avoir une incidence sur l'objectivité. Il lui faut notamment se demander si, le cas échéant, son intervention à l'égard de l'objet considéré de la MPC peut compromettre son objectivité.

Articles 29 à 32 du Code – Conflit d'intérêts

Outre l'obligation de faire preuve d'objectivité, il faut se demander s'il existe un conflit d'intérêts, réel ou apparent. La question à se poser est la suivante : un observateur raisonnable conclurait-il qu'une situation donnée constitue une menace inacceptable à l'objectivité et au jugement professionnel du CPA ou du cabinet?

Avant d'entreprendre une MPC, le professionnel en exercice doit déterminer si lui et son client, son client et un ou plusieurs de ses autres clients, ou son client et un tiers se trouvent en situation de conflit d'intérêts. Un conflit d'intérêts s'entend d'une situation où il y a un conflit entre l'intérêt du professionnel en exercice ou l'intérêt de la société au sein de laquelle il exerce sa profession et celui de son client ou des clients de la société, ou d'une situation qui

en donne l'apparence. Le professionnel en exercice doit refuser d'agir, sauf si ces deux conditions sont remplies :

- il peut remédier au conflit en ayant recours à des mesures de sauvegarde;
- il obtient le consentement de son ou de ses clients.

L'évaluation de la conformité aux articles 29 à 32 du Code requiert l'exercice du jugement professionnel. Le professionnel en exercice qui est appelé à évaluer l'objectivité et les situations de conflit d'intérêts doit notamment tenir compte :

- du respect de ses devoirs et de ses obligations professionnelles;
- de la protection du public et de la sauvegarde de la confiance du public en la profession;
- de la nature de la situation de conflit d'intérêts;
- de la nature des intérêts en jeu;
- des fonctions qu'il occupe dans son organisation et des décisions qu'il peut être appelé à prendre, dans le cas où il rend des services à l'entité au sein de laquelle il exerce sa profession;
- de la nature des services visés, de la taille et de la structure du cabinet ainsi que des précautions prises pour empêcher l'accès aux renseignements confidentiels visant les clients concernés par la situation de conflit d'intérêts, dans le cas où il rend des services à des tiers.

Il peut également, sans y être expressément tenu, se servir du cadre présenté dans la section « INDICATIONS – Règles 204.1 à 204.3 » de la Règle 204 (p. 14). Ce cadre, qui a pour objectif de faciliter l'identification des menaces pour l'indépendance et la mise en place de sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable, peut en effet lui être utile.

Règle 204.10 – Mentions des atteintes à l'indépendance

Le CPA ou le cabinet qui fournit un service professionnel pour lequel il n'a pas à être indépendant est tenu, en vertu de la règle 204.10, de faire mention de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard au service professionnel, paraîtraient, aux yeux d'un observateur raisonnable, porter atteinte à l'indépendance du CPA ou du cabinet.

La Règle 204 ne spécifie pas que le CPA ou le cabinet réalisant une MPC sont tenus d'être indépendants, mais elle exige qu'ils se demandent s'il y a des atteintes à l'indépendance à mentionner.

Exemples – Analyse de cas

Dans les exemples fournis ci-dessous, le donneur de mission n'a pas exigé que le professionnel en exercice soit tenu de se conformer aux règles d'indépendance.

Exemple 1

On demande à un CPA auditeur de réaliser une MPC portant sur la conformité de la tenue de livres d'un cabinet d'avocats à des exigences relatives aux comptes en fidéicommis. Or, ce CPA a auparavant fourni à ce même cabinet des services de tenue de livres, dont l'enregistrement des opérations liées aux comptes en fidéicommis des clients et la préparation des rapports périodiques destinés à ces clients. Dans ce cas, l'objectivité du CPA serait compromise, car il aurait pour tâche d'effectuer une revue et de délivrer un rapport concernant l'intégrité et l'exactitude de son propre travail.

Exemple 2

Guy, CPA auditeur et contrôleur[i] de la société X, principale actionnaire de la société Y, délivre un rapport de MPC à l'égard des frais engagés par la société Y pour l'entretien des parties communes d'un immeuble dont elle est propriétaire. Ce rapport est destiné aux locataires. Dans ce cas, étant donné la situation de conflit d'intérêts dans laquelle se trouvent l'employeur du contrôleur et les utilisateurs du rapport (les locataires), un observateur raisonnable arriverait probablement à la conclusion que le contrôleur ne peut être objectif.

Exemple 3

On demande à un cabinet de CPA auditeurs de réaliser une MPC à l'égard de la conformité d'un organisme de bienfaisance aux conditions d'une subvention, mais un associé de ce cabinet siège au conseil d'administration de l'organisme en question. Cette relation peut donner lieu à un conflit d'intérêts et constituer une menace à l'objectivité. Même si, selon les conditions de la MPC, le cabinet n'est pas tenu d'être indépendant, il doit faire preuve d'objectivité. Il est possible qu'il puisse préserver son objectivité et gérer le conflit d'intérêts en ayant recours à des mesures de sauvegarde (comme le cloisonnement de l'information). Le cabinet devra aussi informer les parties concernées de cette relation et obtenir leur consentement par écrit, en plus de se conformer à toutes les exigences relatives aux entretiens, à la documentation et au rapport de mission de la NCSC 4400, des articles 27 et 28 du Code, et de la règle 204.10.

Exemple 4

On demande à un cabinet de CPA auditeurs de réaliser une MPC à l'égard de la conformité d'une courtière immobilière à la réglementation relative aux comptes en fidéicommis, mais cette courtière est la fille de l'un des associés du cabinet. Cette relation peut donner lieu à un conflit d'intérêts et constituer une menace à l'objectivité. Même si, selon les conditions de la MPC, le cabinet n'est pas tenu d'être indépendant, il doit néanmoins faire preuve d'objectivité. Il est possible qu'il puisse préserver son objectivité et gérer le conflit d'intérêts en ayant recours à des mesures de sauvegarde (comme le cloisonnement de l'information). Il devra aussi informer les parties concernées de cette relation et obtenir leur consentement, en plus de se conformer à toutes les exigences relatives aux entretiens, à la documentation et au rapport de mission de la NCSC 4400, des articles 27 et 28 du Code, et de la règle 204.10.