



Amélioration de la qualité de l'audit :  
un point de vue canadien

L'indépendance de l'auditeur

Document de travail

Septembre 2012

---

# AMÉLIORATION DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT : UN POINT DE VUE CANADIEN

## INDÉPENDANCE

---

TABLE DES MATIÈRES	PAGE
Avant-propos	2
Membres du Groupe de travail	3
Liste des acronymes	4
Chapitre 1. Introduction	5
Chapitre 2. Normes d'indépendance canadiennes : mise en contexte	6
Chapitre 3. Qu'est-ce que l'indépendance?	7
Chapitre 4. Le cadre canadien actuel en matière d'indépendance	8
Chapitre 5. Indépendance, esprit critique et qualité de l'audit	9
Chapitre 6. Propositions sur l'indépendance à l'international	10
Chapitre 7. Principes directeurs pour l'évaluation	11
Chapitre 8. Évaluation de diverses propositions	12
Rotation obligatoire des cabinets d'audit, obligation d'aller en appel d'offres et évaluation complète et obligatoire	12
Rotation obligatoire des cabinets d'audit	16
Obligation d'aller en appel d'offres	19
Évaluation complète et obligatoire du cabinet d'audit	21
Services autres que d'audit	24
Cabinets d'audit pur	26
Audits conjoints	28

## Avant-propos

Le présent document de travail est le fruit d'un projet commun de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et du Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), qui fait suite au symposium sur l'audit tenu par le CCRC en décembre 2011. Le projet porte sur trois questions clés corrélées visant l'amélioration de la qualité de l'audit : l'indépendance de l'auditeur, le rôle du comité d'audit et le rapport de l'auditeur. Un document complémentaire présente un aperçu du projet, à savoir son origine, sa structure, les propositions faites par plusieurs organismes à l'échelle mondiale et certaines caractéristiques du contexte canadien. Nous invitons les lecteurs à consulter le document complémentaire *Aperçu du projet* pour bien comprendre le projet de l'ICCA et du CCRC.

Le document a été préparé par le Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur (GTIA), en réponse aux propositions de modification des règles sur l'indépendance de l'auditeur présentées à l'international dans le but d'améliorer la qualité de l'audit. Comme il est indiqué dans l'[Aperçu du projet](#) (voir l'Annexe A de celui-ci), la qualité de l'audit est influencée par de nombreux facteurs autres que l'indépendance de l'auditeur. D'ailleurs, bon nombre de ces facteurs sont liés à des parties autres que l'auditeur, son cabinet ou le comité d'audit de la société auditée. Par conséquent, les questions plus larges n'entrent pas dans le champ du présent document.

Les objectifs du document sont les suivants :

- ▲ établir un cadre solide de principes directeurs pour faciliter l'évaluation des propositions sur l'indépendance formulées par divers organismes dans le monde;
- ▲ traiter des questions relatives à l'indépendance de l'auditeur, en mettant l'accent sur l'incidence de celle-ci sur la qualité de l'audit;
- ▲ informer les parties prenantes et les amener à participer au débat mondial;
- ▲ présenter une position nuancée sur les délibérations du GTIA.

Après le chapitre d'introduction et celui expliquant le contexte, le document analyse la signification du mot «indépendance» ([Chapitre 3](#)) et décrit le cadre canadien actuel en matière d'indépendance ([Chapitre 4](#)) ainsi que le rôle de l'esprit critique ([Chapitre 5](#)). Ensuite, il décrit les propositions faites à l'international en réponse à la crise financière qui sont pertinentes eu égard à l'indépendance ([Chapitre 6](#)), et expose les principes directeurs adoptés par le GTIA pour l'évaluation de ces propositions ([Chapitre 7](#)). Pour terminer, le document présente une évaluation des propositions pertinentes présentées à l'international et le consensus dégagé par le GTIA sur chacune des propositions ([Chapitre 8](#)).

Le GTIA est intéressé à connaître les réponses des parties prenantes aux questions posées dans le présent document. La date limite de réception des commentaires est le 30 novembre 2012. Prière de les faire parvenir à [eaq.ai@cica.ca](mailto:eaq.ai@cica.ca). Les commentaires reçus seront postés sur le site Web peu après la date limite de réception.

## Membres du Groupe de travail

- ▲ Peter W. Mills, QC, JD, ICD.D, administrateur de sociétés, Toronto (**président**)
- ▲ William R. Bruschetti, FCA, Grant Thornton, LLP, Toronto
- ▲ Patrick Crowley, CA, vice-président directeur et chef des finances, OMERS, Toronto
- ▲ Gary B. Hannaford, FCA, Institute of Chartered Accountants of Manitoba, Winnipeg
- ▲ Jane E. Kinney, FCA, Deloitte, LLP, Toronto
- ▲ Andrew J. Kriegler, MBA, ancien premier vice-président et trésorier, CIBC, Toronto
- ▲ Paul R. Weiss, FCA, administrateur de sociétés, Toronto

### Observateur

- ▲ Kenneth Vallillee, FCA, Conseil canadien sur la reddition de comptes, Toronto

### Directrice de projet

- ▲ Melissa E. Langlois, CA, Deloitte, LLP, Toronto

## Liste des acronymes

GTRCA	Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit
ACVM	Autorités canadiennes en valeurs mobilières
BSIF	Bureau du surintendant des institutions financières
CCRC	Conseil canadien sur la reddition de comptes
CE	Commission européenne
CNAC	Conseil des normes d'audit et de certification
CSNAC	Conseil de surveillance de la normalisation en audit et certification
FRC	Financial Reporting Council (Royaume-Uni)
GTIA	Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur
ICCA	Institut Canadien des Comptables Agréés
IESBA	Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants)
Loi SOX	Loi Sarbanes-Oxley (2002)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (États-Unis)
SEC	Securities and Exchange Commission (États-Unis)

# Chapitre 1. Introduction

1. Vers le début du XX<sup>e</sup> siècle au Canada, on a introduit dans le droit des sociétés des exigences obligatoires en matière d'audit, qui ont eu pour effet de recentrer le travail de la profession comptable sur l'audit plutôt que sur les faillites. Aujourd'hui, toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne et de nombreuses entités à capital fermé doivent, en vertu de la loi, faire auditer leurs états financiers annuels par un auditeur externe indépendant, qui exprime une opinion sur ceux-ci. En théorie, les auditeurs sont nommés par les actionnaires, mais la proposition émane habituellement du comité d'audit et, en pratique, la décision est souvent influencée par les recommandations de la direction. Pour exprimer une opinion sur les états financiers, l'auditeur est censé évaluer les assertions des personnes qui influent sur leur nomination et le paiement de leurs honoraires. À l'évidence, ce lien concret avec la direction engendre un conflit inhérent en ce qui concerne l'indépendance de l'auditeur.
2. L'une des façons d'éliminer ce conflit serait d'attribuer la responsabilité de la nomination des auditeurs et de la négociation de leurs honoraires à d'autres personnes. Ce pouvoir pourrait être confié à un tiers et retiré à quiconque est associé à l'entreprise (qu'il s'agisse des actionnaires, du comité d'audit ou de la direction). Toutefois, un changement aussi radical pourrait avoir des conséquences imprévues et entraîner des problèmes beaucoup plus graves que ceux qui découlent du système actuel. De plus, l'introduction d'une telle réforme est, à court terme, irréaliste. À défaut d'un pareil changement structurel, un cadre d'indépendance rigoureux s'avère essentiel.
3. L'efficacité des relations entre les auditeurs et la direction favorise l'échange d'informations, ce qui devrait accroître l'efficacité et l'efficience de l'audit. Pour qu'un audit soit efficace, l'auditeur doit conserver un esprit critique et être prêt à remettre en question les assertions de la direction au besoin. Il est crucial d'établir un équilibre judicieux à cet égard, car une remise en cause exagérée des assertions de la direction peut ralentir le processus d'audit, nuire à la circulation de l'information et risquer d'engendrer des coûts inutiles. L'indépendance de l'auditeur est un facteur clé qui influe sur le degré d'esprit critique manifesté au cours de l'audit.
4. Étant donné que les propositions présentées sur la scène mondiale sont focalisées sur les émetteurs assujettis, que ceux-ci peuvent avoir un nombre élevé de parties prenantes et que les entreprises ne faisant pas appel public à l'épargne sont exemptées de bon nombre des règles dont il est question dans le présent document, le Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur (GTIA) a axé son évaluation des divers concepts sur les facteurs qui permettront d'améliorer la qualité des audits portant sur les émetteurs assujettis canadiens<sup>1</sup>.
5. Les propositions sur l'indépendance présentées à l'international à la suite de la crise économique de 2008 sont axées sur la possibilité que l'auditeur se trouve en conflit d'intérêts. En Europe, les propositions visaient entre autres la concentration élevée de services d'audit entre les mains d'un petit nombre de cabinets et le risque systémique potentiel associé à la faillite éventuelle d'un des grands cabinets d'audit. Le GTIA a choisi de s'intéresser aux concepts relatifs à l'indépendance susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit, et de tenir compte notamment de l'incidence potentielle des propositions sur l'esprit critique des auditeurs. Les questions liées à la concentration des cabinets d'audit et au risque systémique sont considérées comme n'entrant pas dans le champ du présent document.

---

<sup>1</sup> Un émetteur assujetti (*reporting issuer*) est une entité qui fait appel publiquement à l'épargne. Le terme est utilisé dans les lois provinciales sur les valeurs mobilières.

## Chapitre 2. Normes d'indépendance canadiennes : mise en contexte

6. Les faillites d'entreprises du début des années 2000 ont entraîné des changements réglementaires destinés à accroître la confiance du public envers les entreprises, leurs auditeurs et les autorités de réglementation. Les États-Unis ont adopté en 2002 la Loi Sarbanes-Oxley (ci-après appelée Loi SOX), tandis qu'au Canada, les autorités de réglementation ont réagi en tenant compte du nombre élevé de petits émetteurs assujettis canadiens, ainsi que des coûts et du fardeau disproportionnés qu'aurait imposés une réglementation à l'américaine. Au nombre des initiatives prises au Canada, citons les suivantes :
- ▲ **Surveillance réglementaire** : création du Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) en 2002, pour inspecter les cabinets qui auditent les émetteurs assujettis canadiens.
  - ▲ **Surveillance publique de la normalisation** : création du Conseil de surveillance de la normalisation en audit et certification (CSNAC), pour superviser le travail du Conseil des normes d'audit et de certification (CNSC) et l'élaboration des normes canadiennes sur l'indépendance de l'auditeur.
  - ▲ **Comités d'audit** : adoption de règlements (par exemple, le Règlement 52-110 des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM)), qui reprenaient à leur compte, entre autres, les principes fondamentaux de la Loi SOX, à savoir que les auditeurs doivent être indépendants des sociétés qu'ils auditent, et que les services qu'ils fournissent doivent être préalablement approuvés par le comité d'audit. Le Règlement 52-110 contient en outre des règles sur l'indépendance des membres des comités d'audit.
  - ▲ **Contrôle interne** : adoption de règles canadiennes obligeant la direction à fournir une attestation à l'égard du contrôle interne, mais sans les exigences américaines qui imposent d'auditer l'efficacité du contrôle interne et les assertions de la direction.
  - ▲ **Règles d'indépendance** : modification des règles d'indépendance (règle 204) du Code de déontologie harmonisé pour les comptables agréés du Canada (et des règles similaires pour les autres organismes comptables), qui énonce des normes fondées sur les normes de déontologie internationales, auxquelles s'ajoutent les règles de la Securities and Exchange Commission (SEC).
7. En général, le Canada adopte les normes internationales, y compris les règles d'indépendance publiées par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA), adaptées pour tenir compte des circonstances propres au contexte canadien. Un groupe de travail sur l'indépendance, qui fonctionne sous les auspices de l'ICCA et auquel participent l'Association des comptables généraux accrédités du Canada (CGA-Canada) et la Société des comptables en management du Canada (CMA-Canada), révisé actuellement les règles canadiennes sur l'indépendance afin de les harmoniser avec une récente mise à jour du code de l'IESBA.

## Chapitre 3. Qu'est-ce que l'indépendance?

8. Le rapport d'audit qui accompagne le jeu d'états financiers d'un émetteur assujéti est utile au lecteur pour autant qu'il donne un point de vue objectif, sans parti pris et impartial du résultat des activités financières de l'entreprise.

9. Selon le Code de l'IESBA, 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.

10. Il existe diverses menaces à l'indépendance de l'auditeur, dont les suivantes :

- ▲ les menaces liées à l'intérêt personnel — lorsque l'auditeur peut tirer profit d'une relation (par exemple, lorsqu'il détient un intérêt financier direct ou indirect);
- ▲ les menaces d'autorévision — lorsque l'auditeur pourrait réviser son propre travail (par exemple, la tenue de comptabilité);
- ▲ les menaces liées à la représentation — lorsque l'auditeur est en position de faire valoir le point de vue ou l'opinion de l'entreprise auditée (par exemple, lors de prestations juridiques);
- ▲ les menaces liées à la familiarité — lorsqu'une relation de longue date et possiblement étroite pourrait créer un lien bienveillant entre l'auditeur et la direction, de manière à engendrer un risque que l'auditeur devienne trop complaisant à l'égard des travaux de la direction (par exemple, lorsque l'auditeur audite depuis longtemps la même entreprise);
- ▲ les menaces d'intimidation — lorsqu'il existe une situation réelle ou apparente susceptible d'intimider l'auditeur au point de l'empêcher d'adopter un esprit critique approprié à l'égard de la direction (par exemple, lorsque l'entreprise auditée emploie un ancien membre de l'équipe d'audit).

11. Les menaces liées à la familiarité au niveau individuel entre la direction et l'équipe d'audit sont déjà prises en compte selon l'approche fondée sur les principes (règles sur la rotation des associés). Le marché craint toutefois l'existence, au niveau institutionnel, de menaces liées à la familiarité ou à l'intérêt personnel dans les relations entre les cabinets d'audit et les entreprises qu'ils auditent. D'aucuns ont l'impression que, au bout d'un certain temps, les cabinets d'audit peuvent développer avec leurs clients une relation potentiellement étroite susceptible d'affecter leur indépendance et, à terme, leur capacité de faire preuve d'un esprit critique approprié. L'existence combinée de ces deux types de menaces au niveau institutionnel est désignée dans le présent document par l'expression *menaces liées à la familiarité institutionnelle*.



## Chapitre 4. Le cadre canadien actuel en matière d'indépendance

12. Dans le cas des émetteurs assujettis, le Canada a combiné une approche fondée sur des principes avec un ensemble de règles et d'interdictions spécifiques concernant la question de l'indépendance. Si l'auditeur identifie des menaces qui ne sont pas «manifestement négligeables<sup>2</sup>», il doit déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener les menaces à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, l'auditeur doit soit éliminer les activités, les intérêts ou les relations à l'origine des menaces, soit refuser la mission ou refuser de la poursuivre.
13. Les interdictions actuelles prévues dans les règles canadiennes sur l'indépendance couvrent la plupart des conflits susceptibles de découler du fait que le cabinet fournit des services autres que d'audit aux clients qu'il audite. Le cadre relatif aux menaces et aux sauvegardes qui sous-tend les interdictions est efficace pour analyser les conséquences potentielles, sur l'indépendance, de la prestation de services autres que d'audit, ou pour combler d'éventuelles lacunes quant aux interdictions. Selon le consensus du GTIA, l'ensemble de règles et d'interdictions, combiné avec le cadre de référence sur les menaces et sauvegardes, fournit une structure efficace pour encadrer la question de l'indépendance.

---

<sup>2</sup> Le Code de l'IESBA évoque des menaces à l'indépendance significatives ou manifestement négligeables. Des éléments qualitatifs aussi bien que quantitatifs devraient être pris en compte pour apprécier la gravité de toute situation donnée. Une situation ne devrait être considérée comme manifestement négligeable que si elle est à la fois anodine et sans conséquence.

## Chapitre 5. Indépendance, esprit critique et qualité de l'audit

14. Dans la foulée de la crise financière mondiale, bon nombre d'autorités de réglementation, d'organismes comptables et de responsables de l'élaboration des politiques étrangers ont proposé ou envisagé des moyens d'aiguiser l'esprit critique dans la réalisation des audits. Bien que les actionnaires semblent généralement ne pas douter de l'intégrité avec laquelle sont réalisés les audits des sociétés faisant appel public à l'épargne, les autorités de réglementation de l'audit au Canada et ailleurs continuent de se demander ouvertement si les auditeurs font suffisamment preuve d'esprit critique.
15. Comme il est indiqué au paragraphe 9, l'indépendance recouvre l'indépendance d'esprit et l'indépendance en apparence. Elle permet à l'auditeur de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique. L'objectivité signifie que l'auditeur préserve son jugement professionnel de tout parti pris, de tout conflit d'intérêts ou de toute influence indue de tiers. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :
- ▲ aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis;
  - ▲ aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'information devant servir d'éléments probants;
  - ▲ aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle;
  - ▲ aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes d'audit fondamentales.

L'esprit critique implique aussi d'être disposé à remettre en question les assertions et les déclarations de la direction associées à la préparation des états financiers.

16. L'indépendance est considérée comme un élément important pour permettre à l'auditeur d'évaluer objectivement les états financiers de l'entité et d'aborder l'audit avec un degré approprié d'esprit critique.
17. L'esprit critique de l'auditeur peut être influencé par beaucoup d'autres facteurs que l'indépendance, dont les suivants : formation théorique et pratique de l'auditeur, supervision du personnel professionnel et connaissance des activités de l'entreprise, culture du cabinet d'audit et relation de ce dernier avec la direction et le comité d'audit de l'entité cliente. L'indépendance aux niveaux individuel et institutionnel, de fait ou en apparence, peut avoir une incidence sur l'esprit critique de l'auditeur et donc sur la qualité de l'audit.
18. Selon le consensus du GTIA, l'esprit critique de l'auditeur est un facteur important pour la qualité de l'audit.

## Chapitre 6. Propositions sur l'indépendance à l'international

19. Dans un contexte de plus en plus mondialisé qui touche les marchés financiers, les normes de comptabilité et d'audit, les cabinets d'audit et les règles d'indépendance mondiales, le Canada ne peut pas faire bande à part au regard des changements proposés ailleurs. Il doit être ouvert au changement et veiller à ce que les règles d'indépendance en vigueur au pays soient toujours de la plus grande qualité afin de demeurer attrayant pour les investisseurs. De plus, comme bon nombre de sociétés canadiennes exercent leurs activités à l'international, il importe que les processus et la qualité de nos audits satisfassent aux règles et aux normes internationales.
20. Sous l'effet de la crise économique mondiale, qui a commencé à se faire sentir en 2008, plusieurs organismes étrangers ont proposé de nouvelles exigences destinées à améliorer la qualité de l'audit, de même qu'à s'attaquer à la question de la concentration du marché de l'audit, notamment par la révision des exigences relatives à l'indépendance de l'auditeur. Parmi les propositions traitant de l'indépendance de l'auditeur, citons celles des organismes ci-dessous.
- ▲ Le Public Company Accountability Oversight Board (PCAOB) des États-Unis a publié en août 2011 le document de consultation *Auditor Independence and Audit Firm Rotation*, dans lequel il envisage la rotation obligatoire des cabinets d'audit, sans toutefois en préciser la fréquence.
  - ▲ La Commission européenne (CE) a formulé ces dernières années des propositions susceptibles d'avoir une incidence sur l'indépendance de l'auditeur, dont les suivantes :
    - ▼ rotation obligatoire du cabinet au bout de six ans lorsque l'audit est réalisé par un seul cabinet, avec possibilité de prolongation de trois ans dans le cas d'audits conjoints;
    - ▼ cabinets d'audit pur;
    - ▼ exigences visant les appels d'offres;
    - ▼ restrictions et limitations supplémentaires concernant la fourniture de services autres que d'audit.
  - ▲ Le Financial Reporting Council (FRC) du Royaume-Uni a publié en mai 2011 des propositions visant à rendre obligatoires les appels d'offres pour les services d'audit en vertu du code de gouvernance du Royaume-Uni, dans le cas des sociétés du FTSE Group (FTSE 300). Les sociétés qui ne se conformeraient pas aux dispositions devraient expliquer pourquoi.
  - ▲ Un comité trié sur le volet de la Chambre des lords du Royaume-Uni a soulevé, au sujet de la rotation obligatoire des cabinets d'audit, des questions qui prennent en compte les inquiétudes de la Chambre des lords concernant la concentration du marché de l'audit, et a renvoyé le dossier à la Competition Commission du Royaume-Uni.

## Chapitre 7. Principes directeurs pour l'évaluation

21. Le GTIA a établi un cadre de principes directeurs pour évaluer les propositions faites à l'international, à la lumière d'une analyse comparative des trois facteurs clés suivants :
- 1) l'incidence potentielle sur l'indépendance;
  - 2) l'incidence potentielle sur la qualité de l'audit;
  - 3) le travail et les coûts pour les comités d'audit, les entreprises et les cabinets d'audit.
22. L'analyse était principalement axée sur la façon dont les diverses propositions pouvaient améliorer la qualité de l'audit. Les motifs autres que la qualité de l'audit qui sous-tendaient les propositions formulées dans les divers ressorts territoriaux, par exemple l'inquiétude suscitée par la concentration des cabinets d'audit, n'ont pas été étudiés.
23. Le GTIA considère que la culture interne des cabinets est un facteur déterminant de la qualité de l'audit. Les règles actuelles sur l'indépendance visent certains aspects de la rémunération des associés, qui est un élément de la culture des cabinets d'audit prise au sens large. Le GTIA ne s'est pas arrêté aux aspects les plus larges de cette notion.

## Chapitre 8. Évaluation de diverses propositions

24. Le GTIA a évalué diverses propositions sur la nomination et la rotation des auditeurs, de même que sur les services que ceux-ci devraient être autorisés à fournir.
25. Dans le présent chapitre, les enjeux propres à chaque proposition sont abordés selon le cadre suivant :
- ▲ contexte de la proposition;
  - ▲ avantages potentiels;
  - ▲ principaux points soulevés pendant les discussions du GTIA;
  - ▲ consensus du GTIA.

---

### Rotation obligatoire des cabinets d'audit, obligation d'aller en appel d'offres et évaluation complète et obligatoire : un éventail de possibilités

---

26. Le GTIA a envisagé 1) la rotation obligatoire des cabinets, 2) l'obligation d'aller en appel d'offres et 3) l'évaluation complète et obligatoire des cabinets d'audit par le comité d'audit (ci-après appelée évaluation complète obligatoire) comme un éventail de possibilités. Ces trois formules visent à s'attaquer aux menaces liées à la familiarité institutionnelle susceptibles de compromettre l'indépendance des cabinets d'audit qui ont des clients de longue date. Les règles actuelles qui imposent la rotation des associés s'attaquent uniquement aux menaces liées à la familiarité au niveau individuel.
27. Ces trois formules pourraient en outre permettre d'améliorer la qualité de l'audit grâce à une surveillance accrue de l'auditeur par le comité d'audit, à une plus grande transparence du rôle de ce dernier quant à la surveillance de l'audit et à des changements dans la culture des cabinets.
28. Le Tableau 1 indique les principales différences entre les trois propositions. Les paragraphes subséquents présentent le contexte, les avantages potentiels et une analyse plus détaillée de chacune des propositions. Le GTIA a dégagé un consensus selon lequel l'évaluation complète et obligatoire des cabinets d'audit est la meilleure option. Les paragraphes 41 à 46 fournissent des explications supplémentaires.

**Tableau 1 : Analyse comparative des propositions**

	<b>Rotation obligatoire des cabinets d'audit</b>	<b>Obligation d'aller en appel d'offres</b>	<b>Évaluation complète et obligatoire de la performance de l'auditeur avec accent sur la qualité de l'audit</b>
<b>Principe</b>	Un nouveau cabinet d'audit doit être nommé, en général après un laps de temps déterminé. Le cabinet attitré ne peut pas obtenir un nouveau mandat.	Il est possible qu'un nouveau cabinet d'audit soit nommé, mais le cabinet attitré peut aussi obtenir un nouveau mandat.	En général, le cabinet attitré est retenu, à moins que le comité d'audit n'ait déterminé que la qualité de l'audit ne satisfaisait pas aux attentes ou qu'il existe peut-être des menaces liées à la familiarité institutionnelle.
<b>Indépendance</b>	Selon la durée de la période de rotation, les menaces liées à la familiarité institutionnelle sont éliminées ou considérablement réduites puisqu'un changement de cabinet est obligatoire.	Selon l'intervalle entre les appels d'offres, les menaces liées à la familiarité institutionnelle sont éliminées ou considérablement réduites s'il y a changement de cabinet.	Les menaces liées à la familiarité institutionnelle devraient être réduites en raison du changement de cabinet ou de l'évaluation elle-même, car celle-ci peut entraîner un changement comportemental au sein du cabinet. L'évaluation couvre entre autres les menaces au niveau institutionnel, et tient compte notamment de la durée cumulative des mandats du cabinet et de ses responsables.
<b>Transparence</b>	<b>On présume qu'il y aura communication d'informations selon les trois formules, mais la nature des informations variera.</b>		
	Cette formule pourrait entraîner une perte de transparence quant aux motifs d'un changement de cabinet, puisque le changement serait obligatoire. Des divergences d'opinions entre l'auditeur et son client d'audit pourraient être masquées.	Cette formule permet la transparence du processus de nomination de l'auditeur, surtout dans le contexte de l'approche «se conformer ou expliquer». Cependant, comme dans le cas de la rotation obligatoire des cabinets, la communication des divergences d'opinions peut être moins transparente.	Cette formule permet une transparence considérable du processus, du fait que le comité d'audit communique le fondement de sa conclusion quant à la reconduction de la mission de l'auditeur.

	<b>Rotation obligatoire des cabinets d'audit</b>	<b>Obligation d'aller en appel d'offres</b>	<b>Évaluation complète et obligatoire de la performance de l'auditeur avec accent sur la qualité de l'audit</b>
<b>Qualité de l'audit</b>	<p>Un changement de cabinet apporte un regard neuf susceptible d'améliorer la qualité de l'audit.</p> <p>Le processus de changement est axé sur l'évaluation d'un éventuel nouveau cabinet d'audit et des honoraires, et non sur la qualité de l'audit ou l'indépendance du cabinet attiré.</p> <p>Le GTIA n'a pas trouvé de preuves fiables que la rotation obligatoire a amélioré la qualité de l'audit dans les quelques pays qui ont adopté ce principe.</p> <p>Le GTIA craint que la perte de la connaissance de l'organisation et les difficultés afférentes au choix d'un nouveau cabinet d'audit admissible possédant l'expertise technique appropriée fassent baisser la qualité de l'audit.</p>	<p>Cette formule pourrait motiver les cabinets à améliorer la qualité de l'audit, car la reconduction de la mission ne peut plus être tenue pour acquise.</p> <p>À l'approche de la période d'appel d'offres, l'auditeur pourrait être plus complaisant envers la direction de peur que la mission ne soit pas reconduite.</p> <p>Il se pourrait que le comité d'audit s'intéresse plus à l'évaluation d'un éventuel nouveau cabinet d'audit et des honoraires, et moins à la qualité de l'audit ou à l'indépendance du cabinet attiré.</p>	<p>Parmi les diverses propositions visant l'amélioration de la qualité de l'audit, c'est la plus susceptible de donner lieu à un changement significatif, parce qu'elle est la plus englobante, du fait que le comité d'audit évalue la qualité de l'audit, l'indépendance, l'objectivité et l'esprit critique.</p>
<b>Effet sur la gouvernance</b>	<p>L'obligation de rendre des comptes du comité d'audit et la responsabilité qui lui incombe d'évaluer la performance de l'auditeur et de déterminer quand il faut faire la rotation ou aller en appel d'offres pour l'audit se trouvent réduites.</p>	<p>Le rôle qui incombe au comité d'audit de déterminer le moment opportun pour aller en appel d'offres pour l'audit se trouve réduit.</p>	<p>Il incomberait au comité d'audit d'évaluer la qualité de l'auditeur et de déterminer quand un changement est approprié, et de rendre des comptes à cet égard. Le comité d'audit se focaliserait sur la qualité de l'audit.</p>

	<b>Rotation obligatoire des cabinets d'audit</b>	<b>Obligation d'aller en appel d'offres</b>	<b>Évaluation complète et obligatoire de la performance de l'auditeur avec accent sur la qualité de l'audit</b>
<b>Travail et coûts</b>	<p>La somme de travail requise du comité d'audit et des cabinets serait comparable selon la formule de la rotation obligatoire et celle de l'obligation d'aller en appel d'offres.</p> <p>La direction doit aussi consacrer plus de temps au nouvel auditeur afin de l'informer des activités, systèmes, pratiques commerciales et processus d'information financière de l'entreprise. Les actionnaires en assument indirectement les coûts.</p>	<p>La somme de travail requise du comité d'audit et des cabinets serait comparable selon la formule de la rotation obligatoire et celle de l'obligation d'aller en appel d'offres.</p> <p>Si un nouvel auditeur est nommé, l'investissement de temps et les coûts se comparent à ceux qu'entraîne la rotation obligatoire.</p>	<p>L'évaluation complète et obligatoire exige plus de temps et d'efforts de la part du comité d'audit. Si elle débouche sur un appel d'offres, il y a des coûts non seulement pour l'évaluation, mais aussi pour l'appel d'offres.</p> <p>Le processus étant piloté par le comité d'audit, les contraintes sur le plan des ressources peuvent poser des problèmes d'ordre pratique. La formule doit donc être adaptable à l'échelle de l'organisation.</p> <p>S'il n'y a pas de changement d'auditeur, la formule exige moins de travail de la part de la direction.</p> <p>Les cabinets devront intensifier leurs efforts pour démontrer leur indépendance, leur objectivité et leur esprit critique au comité d'audit.</p>



---

## Rotation obligatoire des cabinets d'audit

---

### Contexte

29. En octobre 2010, la CE a publié un livre vert traitant de la réforme de la régulation des marchés financiers, dans la foulée de la crise financière mondiale de 2008. La proposition de règlement, publiée en novembre 2011, prévoit la rotation obligatoire des cabinets d'audit après une période de six ans (pouvant être prolongée jusqu'à neuf ans dans le cas des audits conjoints), avec une pause<sup>3</sup> de quatre ans.
30. Le PCAOB a publié en août 2011 un document de consultation sur les moyens d'accroître l'indépendance, l'objectivité et l'esprit critique de l'auditeur. La rotation obligatoire des cabinets d'audit était l'une des pistes à envisager selon le document, mais l'analyse de cette option ne comportait aucune indication quant à la fréquence précise de rotation.
31. Certains pays du G20<sup>4</sup> ont adopté la rotation obligatoire des cabinets d'audit, dont les suivants :
- ▲ Brésil — pour les entités cotées, sauf les banques;
  - ▲ Chine — pour les entités appartenant à l'État et les entreprises financières;
  - ▲ Inde — pour les banques, les compagnies d'assurance, les fonds fiduciaires et les entités du secteur public;
  - ▲ Indonésie — rotation aux cinq ans pour la banque centrale, aux six ans pour les sociétés à capital ouvert ou à capital fermé;
  - ▲ Italie — rotation aux neuf ans pour toutes les entités cotées;
  - ▲ Arabie saoudite — pour toutes les entités cotées, sauf les banques;
  - ▲ Turquie — rotation aux huit ans pour les banques, aux sept ans pour les compagnies d'assurance, aux cinq ans pour les entités du secteur de l'énergie et toutes les entités cotées.
32. Auparavant, au Canada, les banques devaient avoir recours à un groupe de trois auditeurs. Les dispositions prévoyaient le remplacement de l'un d'eux tous les cinq ans selon une formule de rotation. L'obligation d'effectuer une telle rotation a été éliminée en même temps que celle de l'audit conjoint.
33. Au Brésil, la rotation obligatoire des cabinets a été adoptée à la suite d'événements néfastes mettant en cause de grandes banques, et l'obligation a par la suite été étendue à toutes les entités cotées du pays. Ironie du sort, la rotation obligatoire a par la suite été éliminée dans le cas des banques, alors qu'elle avait à l'origine été imposée à cause d'elles.
34. Certains pays ont totalement aboli la rotation obligatoire des cabinets d'audit, mais celle-ci demeure en vigueur dans neuf petits États, à savoir : le Laos, le Maroc, Oman, le Paraguay, le Portugal (se conformer ou expliquer), le Qatar, la Serbie, la Tunisie et l'Ouzbékistan.

---

<sup>3</sup> On entend par pause la période au cours de laquelle le prédécesseur ne peut soumissionner pour être l'auditeur indépendant de la société ou être nommé à ce titre. Une fois ce délai écoulé, l'auditeur peut à nouveau soumissionner ou être nommé pour un nouveau mandat d'audit.

<sup>4</sup> L'information sur l'application de la rotation obligatoire des cabinets provient du document d'accompagnement *Agenda Paper 4* préparé pour la réunion de l'IESBA tenue du 18 au 20 juin 2012.

## Avantages potentiels

35. La rotation obligatoire des cabinets d'audit pourrait empêcher qu'un cabinet puisse demeurer trop longtemps l'auditeur de l'entité. Selon ses partisans, cette formule accroît l'indépendance de l'auditeur et améliore la qualité de l'audit pour les raisons suivantes :
- ▲ elle empêche les équipes d'audit de développer des relations trop familières avec la direction des entreprises auditées;
  - ▲ elle apporte le regard neuf et objectif d'un nouveau cabinet;
  - ▲ elle favorise l'amélioration de la qualité de l'audit parce que le cabinet d'audit successeur revoit les travaux du prédécesseur;
  - ▲ elle réduit les menaces liées à la familiarité institutionnelle.
36. La CE a en outre fait valoir que la rotation obligatoire remédierait à la concentration du marché en favorisant la nomination de cabinets de moindre envergure, ce qui dynamiserait le marché des services d'audit.

## Analyse

37. Les éléments clés soulevés lors des discussions du GTIA sont résumés ci-dessous.
- ▲ La rotation obligatoire imposant une limite à la durée cumulative des mandats aurait un effet direct sur la perception d'une menace liée à la familiarité institutionnelle. Les règles actuelles visant la rotation des associés, ainsi que les changements attendus au sein du personnel dans les entreprises et les équipes d'audit, tendent déjà à réduire les menaces liées à la familiarité au niveau individuel.
  - ▲ La rotation obligatoire entraînerait, à des intervalles arbitraires, la perte du savoir pertinent à l'audit acquis au fil des ans, ce qui augmenterait le risque d'anomalies non détectées dans les états financiers.
  - ▲ Actuellement, selon la réglementation sur les valeurs mobilières, des informations doivent être fournies lorsque des divergences d'opinions entraînent un changement d'auditeur. Dans un régime de rotation obligatoire des cabinets, les divergences d'opinions entre l'auditeur et l'entreprise auditée peuvent être moins transparentes.
  - ▲ Lorsqu'un nouveau cabinet est nommé, la qualité de l'audit peut être affectée au cours des premières années, parce que l'auditeur en est encore à acquérir une connaissance suffisante de l'entreprise.
  - ▲ Pendant la transition, la rotation des cabinets augmenterait le temps que la direction consacre à informer l'auditeur des activités, systèmes, pratiques commerciales et processus d'information financière de l'entreprise. Les actionnaires en assumeraient indirectement les coûts.
  - ▲ L'auditeur pourrait être moins porté à s'occuper des questions à long terme dont la portée s'étend au-delà de son mandat. En revanche, il pourrait être plus orienté qualité, parce que ses dossiers seront revus par son successeur.
  - ▲ Les pressions concurrentielles relatives aux honoraires pendant la période d'appel d'offres pourraient avoir des conséquences négatives à long terme sur la qualité de l'audit.

- ▲ La rotation obligatoire réduirait la responsabilité qui incombe au comité d'audit d'évaluer périodiquement la performance de l'auditeur et, à la lumière de cette évaluation, de déterminer si et à quel moment il faut exiger qu'il y ait rotation ou appel d'offres, et de rendre des comptes à cet égard.
- ▲ L'établissement d'un calendrier arbitraire pour le changement d'auditeur pourrait créer des difficultés à l'entreprise dans le cas où le changement tomberait à un mauvais moment (par exemple, pendant une transaction majeure), ce qui ne serait pas dans les meilleurs intérêts des actionnaires de l'entreprise.
- ▲ La rotation obligatoire pourrait poser problème dans des régions peu peuplées du Canada, surtout dans le cas des secteurs spécialisés. Le nombre de cabinets d'audit ayant les compétences requises et la connaissance des émetteurs assujettis et des exigences qui s'appliquent en matière de comptabilité, d'audit et d'information financière, et possédant un effectif suffisant et l'indépendance nécessaire, peut être limité dans certaines régions. Même si des cabinets satisfaisant aux exigences sur le plan général et technique étaient disponibles dans ces régions, ils ne posséderaient peut-être pas l'expérience requise pour certains secteurs spécialisés.
- ▲ Vers la fin du mandat du cabinet, il se pourrait que le comité d'audit se concentre davantage sur l'évaluation des nouveaux auditeurs éventuels et des honoraires que sur la qualité de l'audit ou l'indépendance du cabinet attiré.
- ▲ Le choix de l'auditeur successeur pourrait être considérablement limité, du fait que des cabinets qui fournissent certains services autres que d'audit à l'entreprise ne pourraient pas être nommés comme nouveaux auditeurs. Les entreprises de secteurs spécialisés (par exemple, les institutions financières) ou celles qui sont présentes dans le monde entier pourraient être particulièrement affectées par un choix ainsi limité.
- ▲ La plupart des pays n'imposent pas la rotation obligatoire des cabinets. Certains ont envisagé cette formule mais l'ont écartée. D'autres l'ont adoptée, pour ensuite faire marche arrière.
- ▲ Au Canada, de nombreuses sauvegardes sont en place pour maintenir l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur, dont les suivantes :
  - ▼ rotation obligatoire des associés en audit — sept ans, avec pause de cinq ans entre les mandats;
  - ▼ revue interne, par le cabinet d'audit, du travail de l'associé responsable de mission et de la mission d'audit;
  - ▼ inspections externes par le CCRC et les ordres provinciaux, et, dans le cas des sociétés inscrites auprès de la SEC, par le PCAOB;
  - ▼ revue de contrôle qualité par un second associé exigée pour chaque mission;
  - ▼ procédures internes de contrôle qualité des cabinets d'audit;
  - ▼ surveillance relative à l'indépendance de l'auditeur par le comité d'audit, exigée par le Règlement 52-110.

---

## Obligation d'aller en appel d'offres

---

### Contexte

38. La formule de l'appel d'offres obligatoire a été proposée tout récemment par le FRC, qui souhaiterait que les sociétés du FTSE 350 aillent en appel d'offres pour le contrat d'audit au moins tous les 10 ans, selon une approche «se conformer ou expliquer». La proposition du FRC tient compte de la perspective d'une intervention de l'Union européenne (pouvant fort bien aller dans le sens de la rotation obligatoire des cabinets), et souligne qu'une action ciblée ayant la portée appropriée pour améliorer la pratique au niveau national pourrait contribuer à réduire les pressions en faveur d'une intervention plus musclée à l'échelle de l'Union européenne.

### Avantages potentiels

39. Les partisans de l'obligation d'aller en appel d'offres font valoir que cette formule :

- ▲ inciterait les cabinets à améliorer la qualité des audits, puisqu'ils ne pourraient plus présumer de la reconduction de la mission;
- ▲ encouragerait les comités d'audit à faire une évaluation plus détaillée de la performance de l'auditeur;
- ▲ permettrait, comparativement à la rotation obligatoire des cabinets, une plus grande transparence des décisions du comité d'audit en ce qui concerne la nomination de l'auditeur;
- ▲ fournirait un contexte propice à la réduction de la menace liée à la familiarité institutionnelle qui pèse sur l'indépendance de l'auditeur, ce qui permettrait d'améliorer l'esprit critique de l'auditeur et la qualité de l'audit;
- ▲ accroîtrait la concurrence sur le marché de l'audit et créerait des possibilités de croissance pour les petits et moyens cabinets.

### Analyse

40. Les éléments clés soulevés lors des discussions du GTIA sont résumés ci-dessous.

- ▲ Pratiquement tous les points mentionnés à propos de la rotation obligatoire s'appliquent également dans le cas de l'obligation d'aller en appel d'offres, lorsqu'il en découle un changement d'auditeur.
- ▲ Selon l'approche «se conformer ou expliquer», les textes légaux ou réglementaires énoncent les principes auxquels les sociétés doivent se conformer; en cas de non-conformité, les sociétés doivent en communiquer publiquement les raisons. Avant d'adopter cette approche, il faudrait l'évaluer afin de voir si elle pourrait être appliquée efficacement dans le contexte canadien et s'il est nécessaire d'établir un code de gouvernance semblable à celui du Royaume-Uni.
- ▲ Les exigences actuelles relatives à l'indépendance de l'auditeur, y compris la rotation de l'associé responsable de la mission ou de l'associé responsable du contrôle de la qualité de la mission, ainsi que les changements qui interviennent au sein des postes de haute direction, circonscrivent déjà la menace liée à la familiarité au niveau individuel qui pèse sur l'indépendance de l'auditeur.

- ▲ Il est préférable que le choix du moment de l'appel d'offres pour l'audit soit laissé au jugement du comité d'audit et non basé sur une règle arbitraire. L'utilisation d'un calendrier arbitraire pour déterminer la date d'un changement pourrait créer des difficultés à l'entreprise dans le cas où le changement tomberait à un mauvais moment (par exemple, pendant une transaction majeure), ce qui ne serait pas dans les meilleurs intérêts des actionnaires de l'entreprise.
- ▲ Le processus d'appel d'offres peut être focalisé sur les honoraires plutôt que sur la qualité de l'audit. Les pressions concurrentielles relatives aux honoraires qui s'exercent sur le marché pourraient à la longue avoir des conséquences négatives sur la qualité de l'audit.
- ▲ Les menaces liées à l'intérêt personnel pourraient être plus grandes, du fait que le cabinet ne remettrait pas en question les assertions de la direction avec autant de conviction qu'auparavant à l'approche de la période d'appel d'offres, par peur de perdre la mission.
- ▲ Le comité d'audit pourrait s'intéresser davantage à l'évaluation des cabinets susceptibles de devenir auditeurs de la société qu'à la qualité de l'audit et à l'indépendance du cabinet attiré.
- ▲ L'obligation d'aller en appel d'offres entraînerait un investissement accru de temps et des coûts supplémentaires pour la direction et le comité d'audit, même dans l'éventualité où le mandat de l'auditeur attiré serait reconduit. La société devrait en outre engager des coûts pour informer le nouvel auditeur des activités, systèmes, pratiques commerciales et processus d'information financière de l'entreprise. Les actionnaires en assumeraient alors indirectement les coûts.

---

## Évaluation complète et obligatoire du cabinet d'audit

---

### Contexte

41. L'évaluation complète et obligatoire du cabinet d'audit (appelée ci-après évaluation complète obligatoire) a été mentionnée à l'origine comme solution de rechange à la rotation obligatoire des cabinets d'audit par le CCRC, dans sa réponse au document de consultation sur l'indépendance et la rotation des auditeurs<sup>5</sup> publié par le PCAOB. L'évaluation complète obligatoire s'accompagnerait de l'obligation d'indiquer les motifs justifiant la reconduction de la mission de l'auditeur ou le remplacement de ce dernier, ainsi que le processus suivi par le comité d'audit pour en arriver à sa conclusion.

### Avantages potentiels

42. Le principe de l'évaluation complète obligatoire impose au comité d'audit d'examiner l'indépendance de l'auditeur, tant l'indépendance d'esprit que l'indépendance en apparence, ainsi que l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique, et de faire rapport à cet égard. L'obligation d'information accroîtrait la transparence du processus d'évaluation de l'auditeur et de reconduction de la mission. Ce principe est axé avant tout sur la façon d'améliorer la qualité de l'audit. Le GTIA recommande d'envisager de procéder à une évaluation complète pilotée par le comité d'audit au minimum tous les cinq ans, ou plus fréquemment si des problèmes sont relevés. La pratique actuelle de l'évaluation annuelle de l'auditeur serait maintenue.

43. Le comité d'audit est directement responsable de la surveillance des travaux de l'auditeur externe; il est également chargé de la résolution de désaccords entre la direction et l'auditeur externe au sujet de l'information financière<sup>6</sup>. L'évaluation complète obligatoire vise à améliorer l'interaction entre le comité d'audit et l'auditeur, et à encourager des changements de comportement profitables dans la culture des équipes et des cabinets d'audit. Dans le cadre de l'évaluation, l'auditeur serait tenu de démontrer au comité d'audit comment il a fait preuve de l'esprit critique approprié. Cette focalisation devrait aboutir à une amélioration de la qualité de l'audit et à une plus grande transparence pour les actionnaires, de même qu'à une meilleure compréhension de l'indépendance de l'auditeur et de son esprit critique.

### Analyse

44. Les éléments clés soulevés lors des discussions du GTIA sont résumés ci-dessous.

- ▲ L'évaluation obligatoire favoriserait une appréciation de la qualité de l'audit, de l'indépendance et de l'esprit critique, et elle inciterait les cabinets à améliorer la qualité des audits pour obtenir des évaluations favorables.

---

<sup>5</sup> CCRC, réponse à l'appel à commentaires **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37**, 19 décembre 2011. [TRADUCTION] «C'est en gardant cela à l'esprit que nous suggérons au PCAOB d'envisager l'évaluation complète et obligatoire des cabinets d'audit comme solution de rechange à la rotation obligatoire des cabinets. Ce processus obligerait le comité d'audit à évaluer périodiquement l'efficacité de l'auditeur, et à faire rapport des résultats de cette évaluation aux actionnaires. Dans son rapport, le comité d'audit aurait notamment à indiquer pourquoi l'auditeur a été nommé de nouveau ou remplacé par un autre. La question de la fréquence du processus et du contenu du rapport devrait faire l'objet d'une étude. Pour que ce processus fonctionne efficacement, il faut que le comité d'audit se dote de la structure appropriée et fasse preuve de rigueur et de transparence. De plus, il faut une transparence accrue de l'information communiquée en cas de changement d'auditeur. À la lumière de notre expérience, les raisons invoquées pour justifier un changement d'auditeur sont généralement stéréotypées, et il faudrait améliorer l'efficacité du mécanisme d'information que cette formule pourrait procurer aux utilisateurs des états financiers.»

<sup>6</sup> La responsabilité du comité d'audit est tirée du Règlement 52-110 des ACVM.

- ▲ L'augmentation de la durée cumulative des mandats de l'auditeur accroîtrait les menaces liées à la familiarité qui pèsent sur l'indépendance.
- ▲ Le Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit (GTRCA) a convenu d'examiner en détail la formule de l'évaluation complète obligatoire afin de permettre l'élaboration de critères, d'outils et de lignes directrices appropriés pour aider les comités d'audit à effectuer une telle évaluation. Voici des exemples d'éléments que le comité d'audit pourrait prendre en compte pour l'évaluation de la performance de l'auditeur :
  - ▼ communication de la durée de la relation avec l'auditeur et de la date du dernier appel d'offres, et analyse des éventuelles menaces liées à la familiarité au niveau institutionnel, y compris la durée cumulative des mandats;
  - ▼ évaluation de la durée d'affectation de tous les membres de haut niveau de l'équipe d'audit;
  - ▼ évaluation des qualifications de l'équipe de mission;
  - ▼ obtention de renseignements sur les constatations de l'autorité de réglementation concernant le cabinet;
  - ▼ évaluation du montant des honoraires d'audit versés par l'émetteur assujéti par rapport au total des honoraires perçus par l'associé, le bureau local ou régional ou le cabinet d'audit, ainsi que des sauvegardes connexes en place pour gérer les menaces perçues;
  - ▼ examen des résultats de la revue interne de contrôle qualité et compréhension des procédures internes de contrôle qualité du cabinet d'audit;
  - ▼ revue du nombre et du type de consultations effectuées auprès du service des ressources techniques du bureau national du cabinet;
  - ▼ discussion concernant les aspects présentant un risque élevé avec les auditeurs, obtention de détails au sujet des éléments qu'ils ont remis en question et de la résolution de ces remises en question;
  - ▼ évaluation de l'indépendance des auditeurs, y compris des manquements aux règles et de la façon d'y remédier;
  - ▼ compréhension du type des services autres que d'audit que les auditeurs ont fournis et des considérations qui en découlent au sujet de l'indépendance;
  - ▼ analyse de tout changement touchant les honoraires d'audit au cours de la période d'évaluation et de l'incidence, le cas échéant, qu'un tel changement a eu ou pourrait avoir sur la qualité de l'audit;
  - ▼ examen de l'information provenant des services aux investisseurs relativement à l'information financière ou à l'audit;
  - ▼ discussion concernant les critiques adressées par les commissions de valeurs mobilières ou autres au sujet de l'information financière communiquée, et réponse de l'auditeur.
- ▲ Il se peut que le comité d'audit ait déjà pris en compte certains de ces éléments dans le cadre de son évaluation annuelle préalable à sa recommandation concernant la reconduction de la mission de l'auditeur. Le GTRCA a convenu de procéder à un examen pour déterminer quels sont les facteurs visés par l'évaluation annuelle, quels sont ceux visés par l'évaluation complète quinquennale, et si certains des aspects couverts chaque année devraient être évalués plus en détail lors de l'évaluation complète. Des critères, outils et lignes directrices appropriés devront être élaborés afin d'aider les comités d'audit à effectuer l'évaluation complète obligatoire et à satisfaire aux obligations d'information connexes.

- ▲ Lors de l'examen des éléments qui précèdent, il faudra se demander quel sera l'éventail d'émetteurs assujettis qui seront visés par le régime, et envisager une solution adaptable à l'échelle des petites sociétés.
- ▲ Pour assurer l'efficacité des évaluations complètes obligatoires et éviter d'éventuels partis pris de la direction, le comité d'audit devra faire les évaluations requises. Sa charge de travail s'en trouvera accrue, mais le temps à investir pourrait bien correspondre à celui exigé par la rotation obligatoire des cabinets ou l'obligation d'aller en appel d'offres. Un plan de mise en œuvre pourrait prévoir l'évaluation des plus importants émetteurs assujettis, dans un premier temps. Le fardeau des petits émetteurs assujettis pourrait être allégé si le régime était adaptable à leur échelle.
- ▲ Le processus prévoirait notamment l'obtention de renseignements sur les constatations de l'autorité de réglementation en matière d'audit. Pour que ce soit possible, il pourrait être nécessaire de modifier la législation. La question est actuellement étudiée par le CCRC dans le contexte propre au Canada, car si une telle mesure comporte des avantages, elle a aussi ses limites.
- ▲ Le GTIA s'est aussi demandé si l'imposition d'un mandat d'audit d'un nombre déterminé d'années (par exemple, trois ans ou plus) pourrait améliorer l'esprit critique et l'objectivité, du fait que la problématique d'une révocation de mandat de l'auditeur se poserait moins. Le GTIA n'était pas en faveur de cette proposition, qui imposerait des limites à la reddition de comptes du comité d'audit et à sa responsabilité concernant l'évaluation et la nomination de l'auditeur.

## Consensus

- 45. Le GTIA recommande l'évaluation complète obligatoire, car le comité d'audit et l'auditeur se concentreraient davantage sur la qualité de l'audit et sur l'exercice de l'esprit critique. Le comité d'audit effectuerait une évaluation complète et communiquerait l'information y afférente au moins tous les cinq ans, tout en continuant d'évaluer l'auditeur chaque année. Cette recommandation sera étoffée davantage par le GTRCA.**
46. Le GTIA convient que les formules proposées pourraient accroître l'indépendance de l'auditeur à des degrés divers, mais il n'est pas en faveur de la rotation obligatoire des cabinets ni de l'obligation d'aller en appel d'offres, en raison des conséquences négatives que ces formules pourraient avoir sur la qualité de l'audit et la gouvernance d'entreprise y afférente. Les perturbations sur le marché des services d'audit seraient disproportionnées par rapport à l'importance des problèmes visés (par exemple, les risques liés à la familiarité au niveau institutionnel), d'autant que d'autres solutions existent.

*Êtes-vous d'accord avec la recommandation du GTIA? Veuillez expliquer pourquoi.*

*Croyez-vous que la rotation obligatoire des cabinets d'audit ou l'obligation d'aller en appel d'offres serait une solution préférable? Veuillez expliquer pourquoi.*

*Croyez-vous que les règles actuelles sont appropriées et qu'il n'est pas nécessaire d'apporter des modifications à l'heure actuelle?*

*Avez-vous d'autres suggestions?*



---

## Services autres que d'audit

---

### Contexte

47. Les propositions de la CE traitent aussi d'éventuels changements concernant les services autres que d'audit (aussi appelés ci-après autres services). Parmi ces changements, citons une disposition imposant l'approbation, par le comité d'audit, des autres services acceptables. De plus, certains services :

- ▲ devront au préalable être approuvés par une autorité compétente désignée par un État membre;
- ▲ seront interdits et ne pourront pas être fournis;
- ▲ seront plafonnés à 10 % du total des honoraires versés pour le contrôle légal des comptes (services d'audit connexes permis).

48. Ces modifications proposées diffèrent des règles canadiennes actuelles en ce que leur adoption augmenterait le nombre de services interdits, exigerait que la prestation de certains services soit approuvée au préalable par une instance supplémentaire autre que le comité d'audit et imposerait au comité d'audit de tenir compte d'un plafond quant aux services pouvant être fournis.

### Avantages potentiels

49. L'ajout de restrictions ou d'interdictions visant les autres services que les cabinets pourraient offrir à leurs clients en audit pourrait renforcer l'indépendance de l'auditeur. Ces modifications s'attaqueraient aux menaces de conflits d'intérêts (liées à l'intérêt personnel et à l'autorévision) inhérentes au modèle d'affaires actuel selon lequel des services de conseil sont fournis aux sociétés auditées. Des restrictions supplémentaires visant les autres services pourraient aussi améliorer la perception que les investisseurs ont quant à l'indépendance de l'auditeur et accroître leur confiance à l'égard des audits.

### Analyse

50. Les éléments clés soulevés lors des discussions du GTIA sont résumés ci-dessous.

- ▲ Au Canada, des sauvegardes sont en place pour réduire les menaces qui pèsent sur l'indépendance de l'auditeur qui fournit d'autres services, notamment :
  - ▼ approbation préalable, par le comité d'audit, des autres services;
  - ▼ mention, dans les documents publics déposés par la société, des honoraires pour les autres services fournis par l'auditeur.
- ▲ En outre, certains services autres que d'audit sont frappés d'une interdiction lorsqu'ils sont perçus comme incompatibles avec le rôle de l'auditeur ou lorsqu'il est établi que les sauvegardes sont inadéquates. Ainsi, l'auditeur ne peut pas fournir des services de tenue des comptes, d'évaluation, d'audit interne, de conception ou d'implantation de systèmes d'information, de gestion des ressources humaines, de finance d'entreprise ni de services juridiques ou actuariels à ses clients d'audit.
- ▲ Il est plus efficient pour les petites sociétés en particulier que ce soit leur auditeur, plutôt que des conseillers connaissant peu leur entreprise, qui leur offre les autres services autorisés.

- ▲ Le total des honoraires versés à l'auditeur pour tous les services fournis, audit compris, entre aussi en ligne de compte lorsqu'on évalue si une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur l'indépendance de l'auditeur. Il peut sans doute s'agir d'une plus grave menace à l'indépendance de l'auditeur que la proportion des honoraires touchés pour les autres services offerts par rapport à ceux touchés pour les services d'audit. L'évaluation du montant des honoraires d'audit versés par le client par rapport au total des honoraires perçus par l'associé, le bureau local ou régional ou le cabinet d'audit, ainsi que des sauvegardes en place pour gérer les menaces perçues, compte parmi les éléments à évaluer par le comité d'audit dans le cadre de l'évaluation complète obligatoire.
- ▲ Selon une revue des informations fournies par les sociétés qui composent l'indice TSX60, les autres services (compte non tenu de ceux liés à l'audit) représentent en moyenne moins de 20 % du total des honoraires facturés par les auditeurs au Canada. Le GTIA est d'avis que l'étendue des autres services fournis aujourd'hui par les auditeurs au Canada ne justifie pas l'ajout d'interdictions significatives visant des services autres que d'audit fournis par les auditeurs.

## Consensus

**51. Le GTIA recommande le maintien de l'approche canadienne fondée sur des principes pour l'évaluation des menaces liées à la prestation de services autres que d'audit et des sauvegardes connexes, assorti d'interdictions fondées sur des règles visant les services dans le cas où les menaces ne peuvent être contrées. Le GTIA a relevé trois différences entre les interdictions imposées au Canada et celles de la SEC et du PCAOB, et il recommande que les responsables de l'établissement des règles d'indépendance au Canada évaluent ces différences une règle à la fois. Les trois différences ont trait à la prestation de services en matière d'impôt des particuliers fournis à des personnes qui exercent un rôle de surveillance de l'information financière, à la conclusion d'opérations fiscales audacieuses et confidentielles et à la prestation de services autres que d'audit moyennant des honoraires conditionnels. Le GTIA approuverait qu'on ajoute des interdictions relativement aux deux premières dans les règles canadiennes sur l'indépendance. Il recommande qu'une étude plus poussée de la question de la prestation de services autres que d'audit en retour d'honoraires conditionnels soit faite, afin d'évaluer l'incidence d'une telle pratique sur l'indépendance de l'auditeur.**

*Êtes-vous d'accord avec l'idée que l'ajout d'interdictions semblables à celles prévues dans les règles de la SEC et du PCAOB serait approprié?*

*Croyez-vous que d'autres restrictions s'imposent et, dans l'affirmative, quelles seraient les restrictions supplémentaires à envisager et pourquoi?*

---

## Cabinets d'audit pur

---

### Contexte

52. La CE est la seule instance qui préconise les cabinets d'audit pur. Ses propositions empêcheraient les cabinets d'audit, qui détiennent un pourcentage élevé du marché des services d'audit offerts aux grands émetteurs assujettis, d'offrir des services autres que d'audit.

### Avantages potentiels

53. Le principe des cabinets d'audit pur entraînerait la création de cabinets qui ne pourraient fournir que des services d'audit (pas de services de fiscalité ou de conseil). Les tenants de cette proposition invoquent l'existence d'une menace liée à l'intérêt personnel dans le modèle actuel des cabinets d'audit multidisciplinaires. Les cabinets d'audit pur se concentreraient exclusivement sur les services d'audit, et ils n'auraient donc plus besoin de se tourner vers les services de conseil ou de fiscalité pour augmenter leur chiffre d'affaires. Ainsi, fait-on valoir, l'intérêt personnel inhérent qu'ont les cabinets d'audit qui cherchent à tirer parti de ces opportunités serait éliminé, ce qui accroîtrait leur indépendance et leur esprit critique, d'où des audits d'une plus grande qualité. D'aucuns soutiennent également que ce modèle réglerait le problème du niveau de concentration sur le marché des services d'audit. Toutefois, le GTIA s'est surtout arrêté à la façon dont les diverses propositions faites sur la scène mondiale pouvaient améliorer la qualité de l'audit. Les motivations étrangères à la qualité de l'audit, telles que les inquiétudes suscitées par la concentration des cabinets d'audit, n'ont pas été examinées.

### Analyse

54. Les éléments clés soulevés par le GTIA sont résumés ci-dessous.

- ▲ Les propositions de la CE imposeraient aux cabinets d'audit membres d'un réseau détenant une large part de marché dans un pays donné ou bien de réduire le nombre d'audits de grands émetteurs assujettis de ce pays, ou bien de se retirer du réseau.
- ▲ Cette proposition de la CE semble être une réponse aux craintes concernant la concentration du marché des services d'audit plutôt qu'une mesure visant l'amélioration de la qualité de l'audit. L'un des objectifs avoués des propositions de la CE est d'ouvrir le marché européen de l'audit.
- ▲ Les cabinets d'audit pur pourraient être davantage portés à investir dans la formation et les outils axés sur la bonification de l'ensemble de compétences de leurs auditeurs.
- ▲ Les cabinets multidisciplinaires sont davantage en mesure d'attirer et de garder des personnes talentueuses, du fait qu'ils peuvent miser sur un plus large éventail d'expérience et de meilleures possibilités de croissance. La difficulté d'attirer et de garder des personnes talentueuses pourrait avoir des conséquences défavorables sur la qualité de l'audit.
- ▲ Les ensembles de compétences spécialisées maison, telles que l'expertise en actuariat, en évaluation ou dans les technologies, permettent d'améliorer l'audit. Dans le cadre du modèle des cabinets multidisciplinaires actuel, ces compétences sont facilement mises à la disposition des équipes d'audit. Il se pourrait que les cabinets d'audit pur ne disposent pas des spécialistes maison nécessaires pour la réalisation des audits dans le monde des affaires complexe d'aujourd'hui. Lorsque l'économie est en crise ou en difficulté, il peut y avoir pénurie de ressources externes. En outre, le recours à des ressources externes complique le maintien de l'indépendance et soulève des questions de reddition de comptes.

- ▲ Selon une revue des informations fournies par les sociétés qui composent l'indice TSX60, les autres services (compte non tenu de ceux liés à l'audit) représentent en moyenne moins de 20 % du total des honoraires facturés par les auditeurs au Canada.
- ▲ Les auditeurs qui offrent d'autres types de services acquièrent une meilleure expérience des secteurs d'activité et des entreprises. L'efficacité et l'efficacité de l'audit peuvent s'en trouver améliorées.
- ▲ Cette formule n'éliminerait pas la menace liée à la familiarité, car la durée de la relation entre l'auditeur et la société cliente ne serait pas prise en compte. Toutefois, la menace d'autorévision serait considérablement réduite puisque les auditeurs ne pourraient pas réviser leur propre travail.
- ▲ Le GTIA est d'avis que les interdictions et les sauvegardes prévues dans les règles canadiennes sur l'indépendance dissipent la menace liée à l'intérêt personnel et la menace d'autorévision. Nos règles actuelles interdisent la prestation de certains services autres que d'audit, exigent dans certains cas l'approbation préalable du comité d'audit et imposent la mention, dans les états financiers des émetteurs assujettis, du montant total perçu par les auditeurs pour des services autres que d'audit.
- ▲ Les indications de l'existence de menaces liées à l'intérêt personnel et de menaces d'autorévision dans le modèle actuel de cabinets multidisciplinaires ne justifient pas les intrusions considérables des autorités de réglementation sur le marché que représenterait le fait de limiter les cabinets d'audit à la prestation de services d'audit, contrairement à ce qu'avancent les tenants de cette formule.
- ▲ Cette formule pose en outre de nombreuses difficultés, telles que définir le territoire où elle s'applique et déterminer le calendrier pour l'évaluation.

## Consensus

### 55. Le GTIA recommande le rejet de la proposition de cabinets d'audit pur.

*Êtes-vous d'accord avec la recommandation du GTIA? Veuillez expliquer.*

*Du point de vue de la qualité de l'audit, les avantages de la formule des cabinets d'audit pur l'emporteraient-ils sur les inconvénients potentiels?*

---

## Audits conjoints

---

### Contexte

56. La CE a proposé au départ la réalisation d'audits conjoints dans son livre vert sur la politique en matière d'audit, en 2010. Cette formule a par la suite été éliminée des propositions de la CE, mais elle a été retenue comme moyen de faire passer le cycle de rotation obligatoire des cabinets de six à neuf ans.

### Avantages potentiels

57. Le livre vert de la CE faisait valoir que les audits conjoints contribueraient à limiter le risque systémique associé à la disparition éventuelle de l'une des grandes sociétés internationales d'audit. Selon le livre vert, la disparition de l'une de ces sociétés pourrait limiter la disponibilité d'informations financières auditées sur les grandes sociétés et, surtout, nuire à la confiance des investisseurs et à la stabilité du système financier dans son ensemble. Toujours selon le livre vert, les audits conjoints diversifieraient le marché de manière à permettre aux cabinets de taille moyenne n'ayant pas une envergure internationale de devenir des acteurs de poids dans le segment des audits de grandes entreprises, et ils pourraient constituer un moyen d'éviter les turbulences sur le marché de l'audit si l'un des grands réseaux d'audit faisait faillite. Le GTIA s'est surtout arrêté à la façon dont les diverses propositions faites à l'international pouvaient améliorer la qualité de l'audit. Les motivations étrangères à la qualité de l'audit, telles que les inquiétudes suscitées par la concentration des cabinets d'audit, n'ont pas été examinées. De même, d'autres formules d'audit faisant intervenir plusieurs cabinets (comme les audits partagés), qui ne sont pas très bien définies, n'entraient pas dans le champ du présent document.

58. Même si les propositions de la CE n'en font pas mention, on pourrait aussi faire valoir que la réalisation d'audits conjoints contribue à la qualité de l'audit parce que la revue des travaux et l'exercice de l'esprit critique bénéficient d'un autre regard (c'est-à-dire du point de vue de deux cabinets d'audit). Ces audits réduisent le risque que les cabinets travaillent trop étroitement avec la direction, ce qui renforce l'indépendance de l'auditeur et diminue la menace liée à la familiarité institutionnelle et la menace d'autorévision.

### Analyse

59. Les éléments clés soulevés lors des discussions du GTIA sont résumés ci-dessous.

- ▲ L'analyse de ce sujet est limitée. La CE est la seule instance qui a proposé ce concept. De plus, comme il a été mentionné, elle ne propose plus les audits conjoints, sauf comme moyen de prolonger le cycle de rotation obligatoire des cabinets.
- ▲ Le Canada a une longue expérience des audits conjoints. Avant 2002, la *Loi sur les banques* exigeait que les banques canadiennes fassent l'objet d'audits conjoints. Plus récemment, dans sa réponse à la CE, le Bureau du surintendant des institutions financières (BSIF) a indiqué les principales raisons pour lesquelles un changement a été apporté à cet égard : division potentielle de la responsabilité associée à cette formule; crainte que certaines questions ne soient pas traitées; création possible de facteurs incitant la direction à choisir l'opinion de l'auditeur qui lui est la plus favorable. En général, le BSIF estimait qu'il pourrait y avoir un affaiblissement de la reddition de comptes, moins de surveillance exercée sur l'auditeur et une baisse de qualité des états financiers. Le GTIA ne croit pas en l'existence de circonstances nouvelles qui justifieraient d'exiger des audits conjoints au Canada.

- ▲ La qualité de l'audit pourrait être compromise dans le cas d'un audit conjoint, pour les raisons suivantes :
  - ▼ absence de coordination efficace de l'audit entre les deux cabinets, d'où la possibilité que des points essentiels passent inaperçus à cause d'une interrelation des risques;
  - ▼ différences entre les plates-formes technologiques et les méthodes utilisées par les deux cabinets pour l'audit, pouvant mener à un partage inefficace du travail d'audit;
  - ▼ absence de définition claire de l'obligation de rendre des comptes de chaque cabinet.
- ▲ Le coût de l'audit augmenterait à cause des travaux faits en double et des coûts de coordination plus élevés.
- ▲ La participation de deux cabinets pourrait augmenter le temps requis de la part de la direction et du comité d'audit pour l'administration de l'audit.

## Consensus

### **60. Le GTIA recommande le rejet de la formule des audits conjoints.**

*Croyez-vous que la formule des audits conjoints devrait être envisagée? Dans l'affirmative, pourquoi?*

Le document de travail a été préparé dans le cadre de l'initiative «Amélioration de la qualité de l'audit» par le Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur, sous la supervision du Comité directeur sur l'amélioration de la qualité de l'audit. Il n'a pas été approuvé par un conseil ou un comité de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) ni par le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) ou l'un de ses comités. L'ICCA, le CCRC et les membres du Groupe et du Comité n'assument aucune responsabilité ni obligation pouvant résulter directement ou indirectement du fait qu'une personne a utilisé ou appliqué le document ou s'y est fiée.

Copyright © 2012

L'Institut Canadien des Comptables Agréés et le Conseil canadien sur la reddition de comptes

Tous droits réservés.

L'Institut Canadien des Comptables Agréés  
277, rue Wellington Ouest, Toronto (Ontario) M5V 3H2 Canada