

Document de travail  
Novembre 2016

*Groupe de travail de l'IAASB  
sur les procédures convenues*

---

Évaluation de la demande  
de missions d'application  
de procédures convenues  
et d'autres services connexes  
et appréciation des incidences  
sur les normes internationales  
de l'IAASB

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## À propos de l'IAASB

Le présent document a été préparé par le Groupe de travail sur les procédures convenues (le Groupe de travail) du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité, ne modifie pas les normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute pas et ne les remplace pas.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 29](#).

# ÉVALUATION DE LA DEMANDE DE MISSIONS D'APPLICATION DE PROCÉDURES CONVENUES ET D'AUTRES SERVICES CONNEXES ET APPRÉCIATION DES INCIDENCES SUR LES NORMES INTERNATIONALES DE L'IAASB

## SOMMAIRE

---

	Page
Le Groupe de travail de l'IAASB sur les procédures convenues et l'objet du présent document	3
Qu'est-ce qu'une mission d'application de procédures convenues (MAPC)? .....	4
I. Introduction .....	6
Qui utilise les rapports de MAPC? À quelles fins les MAPC sont-elles réalisées et quels avantages apportent-elles? .....	6
Pourquoi l'IAASB entreprend-il des travaux sur les MAPC? .....	6
II. Mise à jour et amélioration de la norme ISRS 4400 .....	9
Rôle du jugement professionnel et de l'esprit critique dans une MAPC .....	9
Indépendance du professionnel comptable .....	11
Termes employés pour décrire les procédures et les constatations factuelles dans le rapport de MAPC .....	13
MAPC portant sur des informations non financières .....	15
Utilisation des travaux d'un expert .....	16
Forme du rapport de MAPC .....	17
Restrictions d'utilisation du rapport de MAPC .....	17
Formulation de recommandations en marge d'une MAPC .....	19
III. Missions à portée multiple .....	21
Qu'est-ce qu'une mission à portée multiple? .....	21
Ordre de priorité des travaux de l'IAASB concernant la norme ISRS 4400 et de ceux concernant les missions à portée multiple .....	22
IV. Quelles sont les prochaines étapes? .....	24
Vue d'ensemble des questions posées aux parties prenantes .....	25
Annexe A : Exemples d'informations pouvant constituer l'objet considéré dans une MAPC	

---

## Le Groupe de travail de l'IAASB sur les procédures convenues et l'objet du présent document

Le présent document a été préparé par le Groupe de travail de l'IAASB sur les procédures convenues. Ce groupe a été mis sur pied en 2015 pour aider l'IAASB à recueillir des informations en vue de mieux cerner l'utilisation des missions d'application de procédures convenues (MAPC), l'évolution des normes nationales relatives à de telles missions, de même que les besoins du marché dans un sens élargi.

Ce document de travail vise :

- à mettre en relief les principales caractéristiques des MAPC réalisées conformément à la norme ISRS 4400<sup>1</sup> de l'IAASB ;
- à faire connaître les résultats des recherches et des consultations menées par le Groupe de travail ;
- à obtenir le point de vue des parties prenantes sur les questions qui y sont traitées, afin d'orienter l'élaboration d'une proposition de projet de révision de la norme ISRS 4400 et de faire ressortir toute autre activité qu'il pourrait être nécessaire d'entreprendre.

Il traite notamment des aspects suivants :

- la demande actuelle de MAPC, les incidences sur les activités de normalisation de l'IAASB et, plus particulièrement, la mesure dans laquelle les utilisateurs et les professionnels en exercice considèrent que les exigences et indications existantes contribuent à la délivrance, à l'issue de ces missions, d'un rapport qui présente une certaine valeur (**Section II**) ;
- la demande de missions qui sont la combinaison d'une mission d'assurance raisonnable, d'une mission d'assurance limitée et d'une mission sans assurance, telle qu'une MAPC, en vue de répondre aux besoins émergents (**Section III**).

Les autorités de réglementation, les organismes de financement, les créanciers et d'autres utilisateurs ont largement recours aux MAPC. Les organismes sans but lucratif, comme les associations caritatives, et de nombreuses autres entités en confient souvent l'exécution à des cabinets de proximité. Comme la demande de MAPC ne cesse de croître, l'IAASB tient à recueillir le point de vue des parties prenantes sur ces missions pour déterminer comment répondre à leurs besoins, soit en élaborant des normes ou en menant d'autres activités. Les questions posées aux parties prenantes sont présentées tout au long du présent document, puis regroupées aux pages 25 et 26.

---

<sup>1</sup> Norme internationale de services connexes (International Standard on Related Services – ISRS) 4400, *Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information*.

## Qu'est-ce qu'une mission d'application de procédures convenues (MAPC) ?

Les exigences et indications relatives à l'exécution des MAPC se trouvent dans la norme ISRS 4400. Selon cette norme, une MAPC consiste, pour le professionnel en exercice, à appliquer des procédures convenues avec l'entité et des tiers, le cas échéant, puis à établir un rapport sur les constatations factuelles découlant de l'application de ces procédures. Le professionnel en exercice qui réalise une MAPC conformément à la norme ISRS 4400 n'exprime pas d'opinion. Les utilisateurs du rapport de MAPC tirent leurs propres conclusions des constatations factuelles qui découlent de l'application des procédures. Des exemples d'informations pouvant constituer l'objet considéré dans une MAPC figurent à l'Annexe A.

De son côté, une mission d'assurance consiste à évaluer ou à mesurer un objet considéré (tel qu'une opération financière ou un fait) au regard d'un ensemble de critères (tel qu'un référentiel d'information financière) pour formuler une conclusion qui exprime une assurance raisonnable (telle qu'une opinion d'audit) ou une assurance limitée (telle que la conclusion d'une mission d'examen). La conclusion exprimant une assurance raisonnable reflète l'opinion du professionnel en exercice sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères. La conclusion exprimant une assurance limitée indique si, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que l'information constituant l'objet considéré comporte des anomalies significatives.

Nature de la mission			
	Compilation	Examen limité	Audit
Normes			
	ISRS 4410 (révisée), <i>Engagements to Compile Financial Information</i>	Normes internationales de missions d'examen (International Standards on Review Engagements – ISRE)	Normes internationales d'audit (International Standards on Auditing – ISA)
Assurance			
	Aucune	Limitée	Raisonnaible
Travaux à effectuer			
	Aider la direction à préparer et à présenter l'information financière	Principalement procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre des procédures analytiques	Évaluer les risques et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse aux risques d'anomalies significatives identifiés
Rapport			
	Rapport expliquant la nature de la mission de compilation ainsi que le rôle et les responsabilités du professionnel en exercice	Conclusion	Opinion

ÉVALUATION DE LA DEMANDE DE MISSIONS D'APPLICATION DE PROCÉDURES CONVENUES ET D'AUTRES SERVICES  
CONNEXES ET APPRÉCIATION DES INCIDENCES SUR LES NORMES INTERNATIONALES DE L'IAASB

Pour connaître toute la gamme des services d'audit, d'examen limité, de compilation et d'application de procédures convenues qu'offrent les cabinets de proximité en réponse aux besoins de leurs clients, il peut être utile de consulter le document [Choosing the Right Service: Comparing Audit, Review, Compilation, and Agreed-Upon Procedure Services](#), publié par le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille (Comité SMP) de l'IFAC.

---

## I. Introduction

### Qui utilise les rapports de MAPC ? À quelles fins les MAPC sont-elles réalisées et quels avantages apportent-elles ?

1. Les rapports de MAPC sont utilisés par un large éventail de parties prenantes, pour diverses raisons. Par exemple, les autorités de réglementation, les organismes de financement, les créanciers et d'autres parties s'appuient sur les rapports de MAPC pour étayer ou compléter des informations, telles que des états financiers audités ou des demandes de prêt ou de subvention. Une MAPC peut porter sur des informations financières ou non financières.
2. La demande de MAPC continue de croître, notamment en raison de la nécessité de renforcer la reddition de comptes entourant le financement et les subventions. De plus, les changements apportés à la réglementation (tels que la hausse du seuil d'exemption de l'audit dans de nombreux pays) stimulent également la demande de MAPC, notamment par les petites entités. De fait, un seuil d'exemption de l'audit plus élevé incite les parties prenantes à avoir recours à d'autres services. Par exemple, plutôt que des audits d'états financiers, les banques de certains pays demandent des MAPC portant sur les créances et les stocks.
3. Bien que les MAPC ne donnent pas lieu à la formulation d'une conclusion exprimant une assurance, elles sont prisées, car :
  - elles peuvent être adaptées à des besoins particuliers d'une manière plus efficace et ciblée que les missions d'audit ou d'examen limité ;
  - elles sont réalisées par des professionnels comptables qui agissent avec objectivité, compétence et diligence<sup>2</sup>.

### Pourquoi l'IAASB entreprend-il des travaux sur les MAPC ?

4. La norme ISRS 4400 date d'il y a plus de 20 ans et son application demeure très répandue dans de nombreux pays. Dans sa stratégie et son programme de travail pour 2012-2014, l'IAASB prévoyait réviser cette norme pour répondre aux demandes généralisées des petits et moyens cabinets et d'autres parties prenantes, selon lesquels les investisseurs, les banques et les autres fournisseurs de capitaux exigeaient souvent que les entités fassent exécuter par un professionnel en exercice une MAPC plutôt qu'un audit ou la mise en œuvre de procédures particulières. La norme devait par ailleurs être reformulée selon le mode de présentation clarifié<sup>3</sup>. Le projet a toutefois été reporté afin d'accorder la priorité aux travaux sur le rapport de l'auditeur. Il figure donc maintenant dans le programme de travail 2015-2016<sup>4</sup> de l'IAASB.

---

<sup>2</sup> Les concepts de crédibilité et de confiance font l'objet d'un document du groupe de travail de l'IAASB sur l'information intégrée, [Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements](#), qui pourra intéresser certains lecteurs.

<sup>3</sup> La reformulation de la norme ISRS 4400 selon le mode de présentation clarifié consiste notamment :

- à définir les objectifs généraux du professionnel en exercice qui réalise une MAPC conformément à la norme ISRS 4400 et à clarifier ses obligations à l'égard de ces objectifs ;
- à clarifier les obligations du professionnel en exercice en séparant les exigences des modalités d'application et autres explications, et en reformulant en partie le libellé des exigences ;
- à améliorer dans l'ensemble la lisibilité et l'intelligibilité de la norme ISRS 4400 grâce à des améliorations sur les plans de la structure et de la rédaction.

<sup>4</sup> <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf> (en anglais).

5. Entre-temps, l'accroissement de la demande de MAPC a incité certains pays, normalisateurs nationaux et organisations professionnelles comptables, comme l'Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB), l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) et le Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants, à entreprendre des travaux visant à améliorer ce type de mission.
6. Dans son programme de travail 2015-2016, l'IAASB reconnaît l'importance d'analyser plus à fond les potentialités des normes sur les services qui n'impliquent pas l'audit d'états financiers. Il y indique notamment ce qui suit :

« Envisageant d'inclure les procédures convenues parmi les sujets qui figureraient dans son prochain programme de travail, l'IAASB a constaté que, dans certains pays, des missions "hybrides" qui combinent des procédures inspirées des missions d'examen limité, des missions de compilation et des missions d'application de procédures convenues étaient réalisées afin de répondre à des besoins émergents, notamment ceux des petites et moyennes entités. En conséquence, ce nouveau type de mission fera l'objet d'un examen plus étendu en vue de déterminer s'il convient d'entreprendre des activités de normalisation ou autres, compte tenu des normes, parmi celles que compte le référentiel actuel de l'IAASB, qui pourraient s'appliquer à de tels services. »

**L'IAASB a mis sur pied le Groupe de travail sur les procédures convenues et lui a donné le mandat d'examiner les MAPC et d'autres questions plus globales relatives à ce type de mission en vue d'éclairer ses décisions sur le sujet.**

**Le Groupe de travail est composé de représentants de normalisateurs nationaux ayant récemment élaboré des normes sur les MAPC, d'un membre d'un groupe consultatif représentant les petits et moyens cabinets, et d'autres personnes qui s'occupent de telles missions dans le cadre de leurs fonctions respectives.**

**Depuis sa création en 2015, le Groupe de travail a consulté :**

- **des utilisateurs de MAPC, tels que des autorités de réglementation des valeurs mobilières et des organismes de financement ;**
- **des normalisateurs nationaux en Afrique, en Asie, en Europe et en Amérique du Nord ;**
- **des professionnels en exercice qui réalisent des MAPC, dont des représentants de cabinets multinationaux et du Comité SMP de l'IFAC ;**
- **d'autres organisations assujetties à une surveillance réglementaire, telles que l'Organisation de coopération et de développement économiques.**

**Le Groupe de travail a également pu s'appuyer sur le résultat des discussions approfondies qui ont porté sur les MAPC au cours des réunions de l'IAASB de mars 2015, juin 2015, mars 2016, juin 2016 et septembre 2016, ainsi que des réunions du CAG de l'IAASB de septembre 2015 et de mars 2016<sup>5</sup>.**

**Le Groupe de travail a également étudié l'évolution du sujet sur les différentes scènes nationales. Ainsi, il s'est informé de l'utilisation des MAPC, des motifs ayant sous-tendu la modification de normes nationales, de la nature et de l'étendue des modifications apportées à la norme ISRS 4400 par les normalisateurs nationaux, des indications offertes sur les MAPC dans les divers pays ainsi que des principales questions à avoir fait l'objet de délibérations à l'échelon national.**

---

<sup>5</sup> Les documents préparatoires (en anglais) relatifs aux réunions de l'IAASB et du CAG se trouvent à l'adresse [www.iaasb.org/projects/agreed-upon-procedures](http://www.iaasb.org/projects/agreed-upon-procedures).

## II. Mise à jour et amélioration de la norme ISRS 4400

7. Une MAPC peut constituer une mission autonome ou encore une composante d'une mission à portée multiple (voir la **Section III** du présent document). Les consultations du Groupe de travail ont confirmé l'usage généralisé des MAPC et les parties prenantes ont été nombreuses à se réjouir de voir les MAPC ajoutées au programme de travail de l'IAASB.
8. Les parties prenantes consultées ont recommandé au Groupe de travail d'envisager de modifier les exigences de la norme ISRS 4400 en ce qui concerne :
  - le rôle du jugement professionnel et de l'esprit critique dans une MAPC ;
  - l'indépendance du professionnel comptable ;
  - les termes employés pour décrire les procédures et les constatations factuelles dans le rapport de MAPC ;
  - les MAPC portant sur des informations non financières ;
  - l'utilisation des travaux d'un expert ;
  - la forme du rapport de MAPC ;
  - les restrictions d'utilisation du rapport de MAPC ;
  - la formulation de recommandations en marge d'une MAPC.

Chacun de ces aspects est développé ci-dessous.

### Rôle du jugement professionnel et de l'esprit critique dans une MAPC

#### *Jugement professionnel*

9. L'exercice du jugement professionnel dans le cadre d'une MAPC peut être considéré de différentes façons. Selon la préface des prises de position de l'IAASB en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres services d'assurance et de services connexes, la nature des normes internationales exige que le professionnel comptable exerce son jugement professionnel lorsqu'il les applique<sup>6</sup>. Par ailleurs, la norme ISRS 4400 n'aborde pas la question du jugement professionnel. Il y a donc lieu de s'interroger sur le rôle que le jugement professionnel peut avoir à jouer dans une MAPC.
10. Le Groupe de travail estime que l'exercice du jugement professionnel n'est jamais mis de côté lors d'une MAPC. L'exercice du jugement professionnel peut néanmoins être circonscrit à l'observation du principe de compétence et diligence professionnelles.

Le jugement professionnel et le principe de compétence et diligence professionnelles

11. Selon la norme ISRS 4400, le professionnel en exercice doit respecter le *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (Code de l'IESBA)<sup>7</sup>. Ce code exige que le professionnel en exercice observe le principe de compétence et

---

<sup>6</sup> *Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, paragraphe 17.

<sup>7</sup> ISRS 4400, paragraphe 7.

diligence professionnelles lorsqu'il réalise une mission sans assurance, telle qu'une MAPC. Ce principe impose les obligations suivantes aux professionnels en exercice :

- maintenir les connaissances et les compétences professionnelles au niveau requis pour que les clients bénéficient d'un service professionnel de qualité ;
- agir de façon diligente en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lors de la prestation de services ou autres activités professionnelles. 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<sup>8</sup>.

12. Conformément au Code de l'IESBA, le professionnel en exercice doit exercer son jugement lors de la mise en application des connaissances et des compétences professionnelles au cours de la réalisation d'une MAPC, en prenant par exemple les précautions suivantes :

- éviter d'être sciemment associé à des informations fausses ou trompeuses, ce qui nécessite de prendre des mesures appropriées (notamment refuser la mission ou démissionner) dans les situations suivantes :
  - on lui demande de souscrire à des procédures qui ne conviennent pas à une MAPC,
  - il se rend compte que les procédures ou les constatations sont formulées en termes nébuleux ou trompeurs,
  - il relève des indices qui donnent à penser que, dans le cadre d'une MAPC, les informations auxquelles il est associé peuvent se révéler trompeuses,
  - il prend connaissance d'éléments pouvant indiquer un cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires,
  - il apprend l'existence de problèmes qui, tout en étant extérieurs à la MAPC, concernent l'objet considéré par celle-ci, par exemple s'il réalise une MAPC sur les procédures de contrôle interne d'une entité et qu'il prend connaissance d'une faiblesse significative autrement que dans le cadre de cette mission ;
- déterminer, en fonction des objectifs de la MAPC, les destinataires du rapport et les parties à l'usage exclusif desquelles ce rapport devrait être réservé ;
- conseiller l'entité quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures, dans la mesure où l'entité et toute autre partie concernée assument la responsabilité de la pertinence des procédures au regard des objectifs de leur application.

Application des procédures et établissement du rapport sur les constatations factuelles

13. La norme ISRS 4400 indique que le rapport doit décrire la MAPC et ses objectifs de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués<sup>9</sup>. La norme ISRS 4400 indique également qu'une MAPC consiste pour le professionnel en exercice à appliquer les procédures convenues avec l'entité et des tiers, le cas échéant, puis à établir un rapport sur ses constatations factuelles<sup>10</sup>. Le Groupe de travail estime

---

<sup>8</sup> Code de l'IESBA, paragraphes 130.1 et 130.2.

<sup>9</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 17.

<sup>10</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 4.

que ces indications supposent que les procédures mises en œuvre dans une MAPC sont de nature à aboutir à des constatations factuelles objectivement vérifiables (et non à des opinions ou à des conclusions subjectives). Bien que les procédures soient établies de manière détaillée, le professionnel en exercice ne met pas son jugement professionnel et son esprit critique en suspens lorsqu'il réalise une MAPC. Par exemple, s'il prend connaissance, au moment de l'application des procédures, de problèmes tels que ceux dont traite le paragraphe 14 ci-dessus, il doit exercer son jugement professionnel afin de déterminer les mesures appropriées à prendre.

#### Le rôle du jugement professionnel dans une MAPC

14. Le Groupe de travail estime que de préciser, dans l'introduction de la norme révisée sur les MAPC, que le rôle du jugement professionnel dans une MAPC est circonscrit à l'observation du principe de compétence et diligence professionnelles pourrait aider à clarifier les obligations du professionnel en exercice qui exécute une MAPC. Toutefois, certaines parties prenantes pourraient considérer qu'il est souhaitable d'exiger, de manière analogue à ce que fait la norme ISRS 4410<sup>11</sup>, l'exercice du jugement professionnel dans l'exécution d'une MAPC.

#### *Esprit critique*

15. Le Groupe de travail a noté que dans le cadre de son initiative « Amélioration de la qualité de l'audit », l'IAASB étudiait la question de l'esprit critique dans le contexte des missions d'audit. Le concept de l'esprit critique n'est pas mentionné dans la norme ISRS 4400 ni dans les autres normes internationales de l'IAASB qui ne portent pas sur les missions d'audit ou d'assurance. Par ailleurs, un certain nombre de normalisateurs nationaux abordent la question dans leur norme sur les MAPC. L'IESBA, quant à lui, est en train d'adopter une vision plus englobante de la relation entre le concept de l'esprit critique, les principes fondamentaux de son code et le concept d'indépendance. Le Groupe de travail suit l'évolution des travaux sur l'esprit critique et en appréciera l'incidence lors de la révision de la norme ISRS 4400.

- Q1. *Selon les consultations menées par le Groupe de travail, de nombreuses parties prenantes estiment que le jugement professionnel a un rôle à jouer dans une MAPC, notamment dans l'observation du principe de compétence et diligence professionnelles. Les procédures d'une MAPC devraient néanmoins aboutir à des constatations factuelles objectivement vérifiables et non à des opinions ou des conclusions subjectives. Partagez-vous ce point de vue sur le rôle du jugement professionnel dans une MAPC ? Dans la négative, quel est votre point de vue sur ce rôle ?*
- Q2. *La norme ISRS 4400 révisée devrait-elle comprendre des exigences concernant le jugement professionnel ? Dans l'affirmative, de telles exigences pourraient-elles avoir des conséquences imprévues ?*

#### **Indépendance du professionnel comptable**

16. Le Code de l'IESBA exige des professionnels en exercice qu'ils observent le principe d'objectivité lors de la réalisation d'une mission sans assurance, telle qu'une MAPC, mais il n'exige pas

---

<sup>11</sup> Le paragraphe 22 de la norme ISRS 4410 (révisée), *Compilation Engagements* (Missions de compilation), exige l'exercice du jugement professionnel dans l'exécution d'une mission de compilation.

l'observation du principe d'indépendance<sup>12</sup>. Le principe d'objectivité impose aux professionnels en exercice l'obligation de ne pas laisser des partis pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel. L'indépendance va au-delà de l'objectivité et recouvre à la fois l'indépendance d'esprit et l'indépendance en apparence :

- 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 vraisemblablement que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ou d'assurance ont été compromis<sup>13</sup>.

La MAPC n'est pas considérée par le Code de l'IESBA comme une activité prohibée et elle ne porte pas atteinte à l'indépendance du professionnel en exercice. La réalisation d'une MAPC n'empêche donc pas nécessairement ce dernier d'exécuter également une mission d'assurance.

17. En accord avec le Code de l'IESBA, la norme ISRS 4400 n'exige pas l'indépendance du professionnel en exercice qui exécute une MAPC ; le professionnel en exercice peut cependant être tenu de se conformer aux dispositions en matière d'indépendance du Code de l'IESBA par les modalités ou les objectifs d'une mission ou par des normes nationales. Lorsque le professionnel en exercice n'est pas indépendant, il mentionne ce fait dans son rapport<sup>14</sup>.
18. Les parties prenantes consultées jusqu'à maintenant ne s'entendent pas sur la nécessité d'exiger l'indépendance du professionnel en exercice qui exécute une MAPC ou une autre mission sans assurance. S'alignant sur le Code de l'IESBA, l'IAASB a conservé le principe selon lequel le professionnel en exercice n'est pas tenu à l'indépendance lorsqu'il réalise une mission de compilation conformément à la norme ISRS 4410 (révisée)<sup>15</sup>.
19. Certaines parties prenantes estiment que l'indépendance du professionnel en exercice ajoute de la valeur à une MAPC. Par exemple, aux fins de son programme Horizon 2020<sup>16</sup>, la Commission européenne utilise principalement les rapports de MAPC et exige que le professionnel en exercice se conforme au Code de l'IESBA, y compris aux dispositions en matière d'indépendance, même si la norme ISRS 4400 n'exige pas l'indépendance du professionnel en exercice qui exécute une MAPC. De même, lorsqu'ils ont révisé leur norme respective sur les MAPC, l'AUSASB et l'AICPA ont décidé d'exiger l'indépendance du professionnel en exercice qui exécute la mission<sup>17</sup>.

---

<sup>12</sup> Code de l'IESBA, paragraphe 120.1.

<sup>13</sup> Code de l'IESBA, paragraphes 290.6 et 291.5.

<sup>14</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 7.

<sup>15</sup> Norme ISRS 4410 (révisée), paragraphe A21.

<sup>16</sup> Horizon 2020 est un programme de financement de la recherche, du développement technologique et de l'innovation mis sur pied par la Commission européenne.

<sup>17</sup> Le Statement on Standards for Attestation Engagements 215, *Agreed-Upon Procedures Engagements*, de l'AICPA exige l'indépendance du professionnel en exercice. Toutefois, cette norme prévoit des circonstances où le professionnel en exercice n'est pas indépendant, mais est tenu par des exigences légales ou réglementaires d'accepter une MAPC. L'Australian Standard on Related Services 4400, *Agreed-Upon Procedures Engagements to Report on Factual Findings*, de l'AUSASB,

20. D'autres parties prenantes estiment que l'indépendance du professionnel en exercice qui réalise une MAPC n'est pas nécessaire si le rapport de MAPC est réservé à l'usage exclusif d'utilisateurs spécifiés et que les procédures n'impliquent pas l'exercice du jugement professionnel. Bon nombre de ces parties prenantes, surtout de petits et moyens cabinets, ont dit craindre que l'imposition de l'obligation d'indépendance au professionnel en exercice soit inutilement restrictive et limite l'utilisation des MAPC.
21. Il importe de reconnaître la valeur ajoutée apportée par l'indépendance, tout en évitant d'imposer une obligation inutilement restrictive. Pour l'instant, la position du Groupe de travail est que l'approche actuelle de la norme ISRS 4400, qui demande au professionnel en exercice qui n'est pas indépendant de mentionner ce fait dans son rapport, maintient un juste équilibre. Toutefois, compte tenu des opinions divergentes exprimées lors des consultations, le Groupe de travail souhaite connaître le point de vue des parties prenantes sur la question de savoir si l'indépendance devrait être exigée ou non dans une MAPC.

Q3. *Quel est votre point de vue sur l'indépendance du professionnel en exercice dans une MAPC ?  
Votre point de vue change-t-il si le rapport de MAPC est réservé à l'usage exclusif d'utilisateurs  
spécifiés ?*

### **Termes employés pour décrire les procédures et les constatations factuelles dans le rapport de MAPC**

#### *Termes nébuleux ou trompeurs*

22. Les termes employés pour décrire une MAPC et rédiger le rapport sur les constatations factuelles doivent être exacts et clairs. Certains termes ont un sens technique qui peut différer de leur acception courante. Ces termes doivent être employés de façon appropriée et en contexte. Par exemple, il n'est pas nécessairement trompeur d'employer, dans le bon contexte, un terme dans un sens technique qui diffère de son acception courante si tous les utilisateurs du rapport de MAPC et le professionnel en exercice comprennent le terme technique et le contexte. De même, l'ensemble des utilisateurs d'un rapport de MAPC et le professionnel en exercice peuvent s'entendre sur le sens particulier d'un terme dans le contexte d'une MAPC aux fins de son emploi dans le rapport. Il est important que le professionnel en exercice consigne clairement la signification du terme et qu'il s'interroge sur la nécessité de préciser cette signification dans le rapport de MAPC.
23. Par exemple, une procédure qui demanderait au professionnel en exercice d'« examiner la répartition des coûts pour déterminer si elle est raisonnable » nécessiterait vraisemblablement une interprétation quant à ce qui suit :
- la nature et l'étendue des procédures à appliquer (le terme « examiner » pouvant s'interpréter comme « réaliser une mission d'assurance limitée portant sur la répartition des coûts » ou simplement comme « vérifier la concordance des coûts sous-jacents et des documents justificatifs et recalculer la répartition ») ;
  - ce en quoi consiste une répartition « raisonnable ».

---

exige l'indépendance du professionnel en exercice à moins que le donneur de mission ait convenu explicitement de modifier les conditions de la mission ayant trait aux exigences en matière d'indépendance.

24. Un certain nombre d'organisations professionnelles et de normalisateurs nationaux ont présenté des exemples de termes pouvant être nébuleux ou trompeurs. Par exemple, l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales a publié un document technique, [\*Reporting to Third Parties\*](#), dans lequel il décrit les types de libellés ou d'opinions dont l'emploi dans les rapports spéciaux des professionnels comptables n'est pas acceptable. De même, l'Attestation Standard 215, [\*Agreed-Upon Procedures Engagements\*](#), de l'AICPA, comporte une liste de termes qui, selon les circonstances de la mission, peuvent être considérés comme nébuleux ou trompeurs.

*Interdiction d'employer des termes nébuleux ou trompeurs*

25. Comme il a été mentionné précédemment, la norme ISRS 4400 exige que la MAPC soit décrite de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués. Cependant, le Groupe de travail est conscient de la possibilité qu'un texte légal ou réglementaire prescrive des procédures ou un rapport dont le libellé comporte des termes qui sont nébuleux ou qui ne sont pas appropriés au contexte d'une MAPC.
26. Le Groupe de travail estime que l'approche suivante permettrait d'éviter les possibilités de malentendu tout en donnant au professionnel en exercice la latitude nécessaire pour se conformer aux exigences légales et réglementaires :
- interdire l'emploi de termes nébuleux ou trompeurs ;
  - dans le cas où un libellé nébuleux ou trompeur serait prescrit par un texte légal ou réglementaire, exiger du professionnel en exercice qu'il envisage de s'entretenir avec le donneur de mission et l'utilisateur quant à savoir :
    - ou bien s'il serait possible de définir les termes imposés dans le contexte des procédures convenues, de sorte qu'ils ne soient plus nébuleux ou trompeurs,
    - ou bien si une mission d'assurance ne serait pas plus appropriée qu'une MAPC.
27. De plus, le Groupe de travail estime qu'afin d'aider les professionnels en exercice à formuler la description de la mission et leurs constatations factuelles dans le rapport de MAPC, la norme ISRS 4400 révisée devrait inclure des indications sur ce qui constitue des termes nébuleux ou trompeurs et sur les termes souvent employés à bon escient en pratique. Voici des exemples de termes nébuleux ou trompeurs que le professionnel en exercice devrait éviter d'employer :
- les expressions telles que « nous certifions » ou « nous nous sommes assurés » à l'égard de constatations factuelles (les professionnels comptables peuvent « certifier » qu'ils ont appliqué des procédures spécifiées, mais ils ne peuvent pas « certifier » les résultats de leur application ni « s'assurer » de ceux-ci) ;
  - les termes et expressions tels que « donner une image fidèle », « présentation fidèle », « audit », « examen », « assurance » et « conclusion », qui sont associés à l'expression d'une assurance selon les normes internationales de l'IAASB ;
  - les formulations floues telles que « nous avons recueilli toutes les explications utiles et appliqué ces procédures dans la mesure jugée nécessaire » ;
  - le terme « significatif »<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Rien n'empêche cependant d'établir des seuils quantitatifs pour déterminer ce qui constitue un écart dans les constatations factuelles.

28. Voici des exemples de termes et d'expressions qui sont souvent employés à bon escient pour décrire une MAPC en pratique : « calculer », « comparer », « vérifier l'exactitude mathématique de », « recalculer », « obtenir une confirmation de ». Il est toutefois important de souligner que ces termes et expressions, pour ne nommer que ceux-là, peuvent être utilisés de façon nébuleuse ou trompeuse selon la situation (ou s'ils le sont hors contexte).

*Q4. Que pensez-vous de l'idée d'interdire l'emploi de termes nébuleux ou trompeurs et d'inclure des indications sur ce qui constitue des termes nébuleux ou trompeurs ? Votre point de vue change-t-il si le rapport de MAPC est réservé à l'usage exclusif d'utilisateurs spécifiés ?*

### **MAPC portant sur des informations non financières**

29. Les MAPC qui portent sur des informations non financières sont de plus en plus courantes. Par exemple, les bailleurs de fonds demandent souvent qu'une MAPC sur les contrôles internes soit réalisée en marge de l'audit des états financiers. D'autres exemples d'informations pouvant constituer l'objet considéré dans une MAPC figurent à l'Annexe A.
30. La norme ISRS 4400 vise les missions portant sur des informations financières. Cependant, elle peut fournir des indications utiles pour les missions portant sur des informations non financières, à condition que le professionnel en exercice possède une connaissance adéquate de l'objet de la mission et qu'il dispose de critères raisonnables sur lesquels fonder des constatations<sup>19</sup>.
31. Préciser que le champ d'application de la norme ISRS 4400 comprend les MAPC portant sur des informations non financières tiendrait compte du fait que ces missions sont en demande sur le marché. Il se peut toutefois que le professionnel en exercice ne possède pas les compétences nécessaires pour réaliser une MAPC portant sur des informations non financières. Pour contrer le risque que cela présente, la norme pourrait définir les conditions préalables à l'acceptation d'une telle mission. Par exemple, elle pourrait exiger que le professionnel en exercice réponde aux deux critères ci-dessous avant d'accepter une MAPC portant sur des informations non financières :
- posséder, en ce qui concerne le domaine de l'objet considéré, une compétence suffisante pour assumer la responsabilité de la mission ;
  - s'assurer que les membres de l'équipe de mission disposent collectivement de la compétence adéquate pour réaliser la mission.

*Q5. Que pensez-vous de l'idée de préciser que le champ d'application de la norme ISRS 4400 comprend les MAPC portant sur des informations non financières et d'établir des conditions que le professionnel en exercice doit respecter en matière de compétence avant d'accepter une telle mission ?*

*Q6. Y aurait-il d'autres éléments à prendre en considération relativement au fait de préciser que le champ d'application de la norme ISRS 4400 comprend les MAPC portant sur des informations non financières ?*

<sup>19</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 2.

### Utilisation des travaux d'un expert

32. La norme ISRS 4400 n'aborde pas la question de l'utilisation des travaux d'un expert. L'expert choisi par le professionnel en exercice est une personne physique ou une organisation possédant des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine autre que celui du professionnel en exercice et dont les travaux dans ce domaine peuvent aider ce dernier à mettre en œuvre les procédures de sa mission. Les professionnels en exercice ont souvent recours aux travaux d'un expert dans des domaines qui comportent un degré de technicité élevé<sup>20</sup>.
33. Les parties prenantes ont indiqué qu'il se pouvait que, dans certaines MAPC, le professionnel en exercice utilise les travaux d'un expert. L'expert vient en aide au professionnel en exercice en appliquant ses connaissances techniques à la mise en œuvre des procédures. Cette situation est vraisemblablement plus courante dans le cas des MAPC portant sur des informations non financières (dont il a précédemment été question). Par exemple, une MAPC peut nécessiter que le professionnel en exercice utilise les travaux d'un ingénieur ou d'un juriste pour mettre en œuvre des procédures liées aux aspects techniques ou juridiques d'un contrat, ou d'un agent d'approvisionnement pour vérifier si des acquisitions sont conformes aux directives en matière d'approvisionnement.
34. Selon le Groupe de travail, avant d'accepter la mission, le professionnel en exercice qui a besoin de recourir à un expert doit, conformément au principe de compétence et diligence professionnelles :
- apprécier l'objectivité et la compétence technique de l'expert ;
  - s'entendre avec l'entité sur la nature, l'étendue et le calendrier des procédures qui seront mises en œuvre par l'expert. Ces procédures devraient donner lieu à des constatations factuelles objectivement vérifiables et être spécifiées avec assez de précision pour que l'expert n'ait pas à exercer son jugement professionnel lorsqu'il les applique.

Comme il a été précédemment mentionné, le Groupe de travail estime que l'application des procédures d'une MAPC et l'élaboration du rapport sur les constatations factuelles ne devraient pas nécessiter l'exercice du jugement professionnel, sauf en ce qui a trait à l'observation du principe de compétence et diligence professionnelles.

35. Par ailleurs, selon le postulat de départ voulant que les procédures et constatations soient suffisamment précises, le Groupe de travail considère que le professionnel en exercice devrait, avant l'achèvement de la mission :
- déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures appliquées par l'expert sont conformes aux procédures convenues selon les termes et conditions de la mission ;
  - déterminer si les constatations factuelles communiquées par l'expert donnent une description adéquate des résultats de l'application des procédures.

*Q7. Pensez-vous, comme le Groupe de travail, que la norme ISRS 4400 devrait être éteffée des indications décrites ci-dessus sur l'utilisation des travaux d'un expert dans une MAPC ? Veuillez motiver votre réponse.*

<sup>20</sup> Cette description, adaptée au contexte d'une MAPC, est fondée sur la définition de l'expression « expert choisi par l'auditeur » énoncée à l'alinéa 6 a) de la Norme internationale d'audit (ISA) 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

### Forme du rapport de MAPC

36. Les parties prenantes ont laissé entendre que l'exemple illustratif sur les constatations du professionnel en exercice présenté à l'Annexe 2 de la norme ISRS 4400 pourrait être amélioré. Selon elles, le projet de l'IAASB sur le rapport de l'auditeur montre bien comment on peut apporter des améliorations novatrices aux déclarations du professionnel en exercice. Dans la norme ISRS 4400, le modèle de rapport de MAPC qui est fourni énumère quatre procédures suivies de quatre constatations découlant de leur application.
37. Un rapport dit « court » comme celui donné en exemple à l'Annexe 2 de la norme ISRS 4400 peut convenir lorsque la mission comporte relativement peu de procédures. Le Groupe de travail estime cependant que l'information sera vraisemblablement mieux communiquée si le rapport présente, sous forme de tableau ou autrement, chaque procédure en juxtaposition avec les constatations correspondantes, notamment lorsque la mission comporte de nombreuses procédures.

Q8. *Que pensez-vous de la position du Groupe de travail concernant l'amélioration du modèle de rapport de MAPC ?*

*Il nous serait particulièrement utile de recevoir des exemples de rapports dans lesquels les constatations factuelles sont, selon vous, bien communiquées.*

### Restrictions d'utilisation du rapport de MAPC

*Parties à l'usage exclusif desquelles le rapport de MAPC devrait être réservé*

38. La norme ISRS 4400 exige que le rapport du professionnel en exercice comporte un énoncé indiquant que ce rapport est réservé à l'usage exclusif des **parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre**, car les informations pourraient être mal interprétées par toute autre partie, la raison d'être des procédures ne lui étant pas connue<sup>21</sup>.
39. Les consultations ont fait ressortir la nécessité de préciser qui sont « les parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre ». Si l'on interprète cette formulation de façon stricte, le rapport de MAPC est réservé à l'usage exclusif des signataires de la lettre de mission. Une telle interprétation pourrait poser un problème, car il est fréquent qu'un texte légal ou réglementaire exige que le rapport de MAPC soit publié en ligne ou délivré à d'autres parties, telles qu'une autorité de réglementation, qui n'ont pas convenu des termes et conditions de la mission.
40. Le Groupe de travail ne croit pas que cette interprétation reflète l'intention de la norme ISRS 4400. Il fait notamment observer que :
- cette norme exige du professionnel en exercice qu'il s'assure auprès des représentants de l'entité et, normalement, des **autres parties spécifiées qui obtiendront un exemplaire du rapport** sur les constatations factuelles que les procédures convenues et les conditions de la mission sont bien comprises<sup>22</sup>;
  - elle reconnaît que, dans certaines circonstances, **le professionnel en exercice n'est pas nécessairement en mesure de s'entretenir des procédures avec toutes les parties qui obtiendront un exemplaire du rapport**. Dans de tels cas, il peut envisager, par exemple,

<sup>21</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 6.

<sup>22</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 9.

de s'entretenir des procédures à appliquer avec les représentants appropriés des parties concernées, d'examiner la correspondance pertinente émanant de ces parties ou de leur adresser un projet du type de rapport qui sera produit<sup>23</sup>.

41. Les rapports de MAPC sont fréquemment délivrés à des parties (par exemple, des autorités de réglementation ou des bailleurs de fonds) qui n'ont pas signé la lettre de mission. Selon le Groupe de travail, une telle pratique est appropriée dans la mesure où ces parties comprennent bien les procédures et les conditions de la MAPC. Le professionnel en exercice peut considérer que tel est le cas lorsque, par exemple, les procédures à appliquer dans le cadre de la MAPC sont :

- soit énoncées dans des textes légaux ou réglementaires ;
- soit décrites dans un document établissant les termes et conditions de la MAPC, tel qu'un « cahier des charges » (« terms of reference »).

*Q9. Êtes-vous d'avis que le rapport de MAPC peut être délivré à une partie qui n'est pas signataire de la lettre de mission, pourvu que cette partie comprenne bien les procédures et les conditions de la MAPC ? Dans la négative, quel est votre point de vue sur la question ?*

*Trois approches possibles de la restriction de l'utilisation du rapport de MAPC*

42. Comme il est mentionné au paragraphe 38, la norme ISRS 4400 exige que le rapport du professionnel en exercice sur les constatations factuelles comporte un énoncé indiquant que ce rapport est réservé à l'usage exclusif des parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre. Elle ne précise cependant pas comment cette restriction se concrétise.

43. L'objectif de la restriction visant l'utilisation du rapport de MAPC est d'éviter que les résultats de l'application des procédures soient mal interprétés par des lecteurs qui n'en connaissent pas le contexte. Toutefois, un certain nombre de parties prenantes ont signalé que la restriction d'utilisation du rapport posait un problème. En effet, il se pourrait qu'un texte légal ou réglementaire exige que le rapport de MAPC soit délivré à d'autres parties ou publié en ligne (ce dont traite le paragraphe 39).

44. Le Groupe de travail envisage trois approches qui pourraient permettre à la fois de répondre aux besoins des parties qui conviennent des procédures à appliquer et de limiter le risque que le rapport de MAPC soit mal interprété par d'autres parties.

- a) La première approche consisterait à exiger que le professionnel en exercice convienne avec l'entité de ce qui suit :
- spécifier les parties qui obtiendront le rapport de MAPC ;
  - l'entité limitera la diffusion du rapport de MAPC aux parties spécifiées.

Le professionnel en exercice ne pourrait pas accepter la MAPC tant qu'un tel accord n'aurait pas été conclu, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne lui imposent l'acceptation de la mission. De plus, le rapport de MAPC comporterait un énoncé indiquant que le rapport est réservé à l'usage exclusif des utilisateurs spécifiés et qu'il ne peut être utilisé à aucune autre fin.

---

<sup>23</sup> Norme ISRS 4400, paragraphe 10.

- b) La deuxième approche n'obligerait pas le professionnel en exercice à énoncer les restrictions d'utilisation dans le rapport de MAPC, mais ne l'empêcherait pas de le faire. La restriction, le cas échéant, ne serait pas imposée par la norme, mais serait plutôt le fruit d'un accord volontairement conclu entre l'entité et le professionnel en exercice.
- c) La troisième approche exigerait que le rapport de MAPC comporte un énoncé indiquant que, sous réserve de l'application des textes légaux ou réglementaires pertinents, le rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs spécifiés et qu'il peut ne pas convenir à un usage autre. Cette approche s'apparente à la façon dont la norme ISA 800 (révisée) avertit les lecteurs du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier<sup>24</sup>. Si les textes légaux ou réglementaires du pays le permettent, cela peut se faire par l'imposition d'une restriction à la diffusion et à l'utilisation du rapport de MAPC.
45. Ces trois approches représentent un compromis entre deux objectifs : i) limiter le risque que le rapport de MAPC soit mal interprété par des parties qui n'ont pas convenu des procédures à appliquer ; ii) donner au professionnel en exercice la latitude nécessaire pour se conformer aux textes légaux ou réglementaires exigeant que le rapport de MAPC soit délivré à des tiers ou publié en ligne. La première approche, décrite à l'alinéa 44 a), répond au premier objectif, mais pas au deuxième, tandis que la seconde approche répond au deuxième objectif, mais pas au premier. Le Groupe de travail estime que la troisième approche constitue un bon compromis. Elle comporte une mesure d'atténuation du risque que les constatations soient mal interprétées par des parties autres que les utilisateurs prévus, tout en permettant une diffusion élargie du rapport de MAPC.

*Q10. Selon vous, laquelle des trois approches décrites au paragraphe 44 est la plus appropriée (et lesquelles ne sont pas appropriées) ? Veuillez motiver votre réponse.*

*Q11. Le cas échéant, quelles autres approches le Groupe de travail devrait-il envisager ?*

#### **Formulation de recommandations en marge d'une MAPC**

46. La norme ISRS 4400 actuelle ne prévoit pas la possibilité de formuler des recommandations à l'occasion d'une MAPC. Les consultations menées par le Groupe de travail ont révélé que certaines autorités de réglementation demandaient au professionnel en exercice de formuler des recommandations dans le cadre d'une MAPC ou en marge de celle-ci. Par exemple, une autorité de réglementation pourrait demander au professionnel en exercice de recommander des améliorations à apporter aux contrôles en vue de pallier les lacunes relevées dans son rapport sur les constatations factuelles.
47. Les recommandations formulées par le professionnel en exercice à l'égard de problèmes relevés au cours d'une MAPC peuvent être considérées :
- soit comme un produit dérivé de la MAPC et assimilable à la « lettre de recommandations » rédigée dans le cadre d'un audit des états financiers ;
  - soit comme un élément d'une mission à portée multiple (voir la Section III ci-dessous) composée d'une MAPC et d'un service distinct, soit la formulation de recommandations découlant de la MAPC.

<sup>24</sup> Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe A21.

48. Le Groupe de travail estime que, dans les deux cas, une distinction claire devrait être établie entre les recommandations et le rapport de MAPC. Par exemple, les recommandations pourraient :
- soit être formulées dans un document distinct et non dans le rapport de MAPC ;
  - soit, s'il est exigé de les inclure dans le rapport de MAPC, être présentées dans une section distincte, clairement différenciée de la description des procédures et de l'énoncé des constatations factuelles.

*Q12. Pensez-vous, comme le Groupe de travail, que les recommandations devraient être clairement différenciées de la description des procédures et de l'énoncé des constatations factuelles ? Veuillez motiver votre réponse.*

*Q13. Y a-t-il d'autres éléments de la norme ISRS 4400 qu'il faudrait améliorer pour faire plus clairement ressortir la valeur et les limites d'une MAPC ? Si oui, veuillez les indiquer et préciser de quelle façon ils pourraient être améliorés.*

### III. Missions à portée multiple

#### Qu'est-ce qu'une mission à portée multiple ?

49. Le milieu des affaires et l'environnement réglementaire ont connu des changements : les bénéficiaires d'apports et de subventions sont désormais tenus à des obligations redditionnelles plus rigoureuses, tandis que le seuil d'exemption de l'audit a été relevé dans de nombreux pays. Ces changements ont incité les parties prenantes à avoir recours, aux fins de l'exercice de leurs responsabilités de surveillance, à d'autres services que l'audit. Le Groupe de travail a constaté que cela a fait croître non seulement la demande de MAPC, mais également celle de missions que l'IAASB appelle dans son programme de travail les missions « hybrides ».
50. Les consultations menées pour connaître les divers types de missions hybrides (ou à portée multiple) demandées en pratique ont permis de conclure que l'expression « mission hybride » pouvait être utilisée pour désigner de nombreux types de missions, tels que ceux décrits ci-dessous.
- Les missions qui sont prescrites par des autorités de réglementation et présentées comme des MAPC, mais dont le libellé prescrit pour le rapport exprime (ou sous-entend) une assurance alors que les procédures convenues ne correspondent pas à celles d'une mission d'assurance. Les parties prenantes ont fait observer que les autorités de réglementation, les subventionnaires et les fournisseurs d'autres formes de capitaux, entre autres, ne savaient pas toujours distinguer les divers types de prises de position de l'IAASB et leurs différentes raisons d'être, ne voyant là que de simples variantes. Ils demandent au professionnel en exercice de « certifier » ou de « vérifier » que l'entité s'est conformée à certaines exigences ou dispositions et spécifient tant bien que mal les procédures à appliquer pour effectuer la certification ou la vérification. Bien souvent, ces procédures visent à déterminer si le financement obtenu par un bénéficiaire a été utilisé uniquement aux fins prévues. Face à de telles demandes, des professionnels en exercice, des normalisateurs nationaux et des organisations professionnelles comptables sont bien souvent intervenus, avec succès, en expliquant la distinction entre une mission d'assurance et une mission de services connexes, notamment en ce qui concerne la démarche d'obtention des éléments probants, la somme de travail attendue et la forme du rapport.
  - Les missions qui sont la combinaison d'une mission d'assurance raisonnable, d'une mission d'assurance limitée et d'une mission sans assurance, telle qu'une MAPC, et qu'il convient d'appeler « missions à portée multiple », car une distinction claire est établie entre ces divers éléments. Les parties prenantes ont indiqué que les missions à portée multiple étaient généralement celles qui répondaient le mieux aux besoins des utilisateurs.

Les consultations ont aussi permis de constater que les missions du second type étaient plus courantes que celles du premier. Nous nous concentrerons donc, pour le reste du présent document, sur la seconde catégorie, les missions à portée multiple.

51. L'un des exemples de missions à portée multiple relevés par le Groupe de travail consiste dans les documents de déclaration que les autorités de réglementation exigent des courtiers en placements et des maisons de courtage de valeurs au Canada. Ces documents de déclaration sont constitués de rapports distincts : les rapports de l'auditeur sur certaines informations financières et les rapports de MAPC portant sur les assurances, la détention en dépôt des titres, ainsi que les

accords de garanties et les engagements de caution sur la base desquels la marge obligatoire peut être réduite au cours de l'exercice.

52. Selon le Groupe de travail, la principale caractéristique d'une mission à portée multiple est que les différents éléments de la mission sont conformes aux prises de position correspondantes de l'IAASB. Par exemple, si une MAPC est combinée à une mission d'audit, à une mission d'examen limité, à une autre mission d'assurance ou à une mission de compilation, chacun de ces éléments serait conforme à la norme de l'IAASB qui s'y rapporte.

### **Ordre de priorité des travaux de l'IAASB concernant la norme ISRS 4400 et de ceux concernant les missions à portée multiple**

53. L'IAASB établit l'ordre de priorité de ses travaux en fonction des besoins de ses parties prenantes. Selon les commentaires recueillis sur le programme de travail de l'IAASB et dans le cadre des consultations du Groupe de travail, les parties prenantes souhaitent que l'IAASB se penche tant sur les MAPC (dont traite la **Section II**) que sur les missions à portée multiple.
54. Le Groupe de travail s'est demandé s'il faudrait incorporer des exigences relatives aux missions à portée multiple à la norme ISRS 4400 lors de sa révision. Il a conclu qu'il devait séparer ses travaux visant les missions à portée multiple de son projet de révision de la norme ISRS 4400, car l'étendue des missions à portée multiple déborde le champ d'application de cette norme et entre dans celui d'autres prises de position de l'IAASB. Par conséquent, il semble plus efficace de traiter d'abord des MAPC et ensuite des missions à portée multiple. Par exemple, préciser ce en quoi consiste une MAPC, notamment en ce qui concerne l'exercice du jugement professionnel, aiderait les parties prenantes à faire la distinction entre une MAPC et une mission à portée multiple. Puis, si les parties prenantes l'estiment nécessaire, l'IAASB pourrait élaborer des indications ne faisant pas autorité sur les missions à portée multiple.
55. Afin d'aider les professionnels en exercice à réaliser des missions à portée multiple, certains normalisateurs nationaux et organisations professionnelles comptables ont élaboré des indications à cet effet, par exemple :
- a) le [Guidance Statement 022 – Grant Acquisitions and Multi-Scope Engagements](#), publié par l'AUASB;
  - b) les exemples de rapports publiés par l'Independent Regulatory Board of Auditors d'Afrique du Sud. Dans ces exemples, les exigences du formulaire réglementaire de la loi sur les banques sont décomposées en fonction des éléments constitutifs de la mission qui sont conformes aux prises de position correspondantes de l'IAASB.
56. Par ailleurs, certaines parties prenantes verraient probablement d'un bon œil l'IAASB apporter des éclaircissements sur les missions à portée multiple dans un avenir proche sous la forme d'indications ne faisant pas autorité. Cela pourrait toutefois retarder le projet de révision de la norme ISRS 4400, sans compter que des indications ne faisant pas autorité risqueraient de devenir désuètes peu après leur élaboration, en raison des nouvelles exigences de la norme ISRS 4400 révisée.
57. Selon le Groupe de travail, la mise à jour de la norme ISRS 4400 est prioritaire et doit se faire préalablement à l'élaboration éventuelle d'indications sur les missions à portée multiple.

*Q14. Selon vous, l'IAASB devrait-il traiter des missions à portée multiple ? Si oui, de quelle façon devrait-il s'y prendre ? Par exemple, des indications ne faisant pas autorité seraient-elles utiles, compte tenu du recours croissant à ce type de mission ?*

*Q15. Pensez-vous, comme le Groupe de travail, qu'il faut régler les questions liées aux MAPC avant d'attaquer le sujet des missions à portée multiple ?*

*Vos suggestions sur la nature des indications qui vous seraient utiles concernant les missions à portée multiple, de même que les exemples de missions de la sorte dont vous pourriez nous faire part, contribueront à éclairer nos prochaines délibérations.*

#### **IV. Quelles sont les prochaines étapes ?**

58. Vos commentaires éclaireront les délibérations de l'IAASB et l'aideront à déterminer les prochaines étapes. L'IAASB examinera les commentaires sur le présent document en 2017, notamment en vue d'établir la meilleure voie à suivre pour réviser la norme ISRS 4400 et de prendre toute autre mesure nécessaire.

## **Vue d'ensemble des questions posées aux parties prenantes**

En plus d'être énoncées en contexte dans les pages précédentes, les questions qui vous sont posées sur chacun des points du présent document de travail sont regroupées ci-dessous. Vous pouvez répondre à toutes ces questions ou à certaines seulement. Vos réponses seront particulièrement utiles si elles indiquent clairement à quelles questions elles se rattachent et si elles exposent les motifs qui sous-tendent votre point de vue.

### **Rôle du jugement professionnel et de l'esprit critique dans une MAPC**

*Q1. Selon les consultations menées par le Groupe de travail, de nombreuses parties prenantes estiment que le jugement professionnel a un rôle à jouer dans une MAPC, notamment dans l'observation du principe de compétence et diligence professionnelles. Les procédures d'une MAPC devraient néanmoins aboutir à des constatations factuelles objectivement vérifiables et non à des opinions ou des conclusions subjectives. Partagez-vous ce point de vue sur le rôle du jugement professionnel dans une MAPC ? Dans la négative, quel est votre point de vue sur ce rôle ?*

*Q2. La norme ISRS 4400 révisée devrait-elle comprendre des exigences concernant le jugement professionnel ? Dans l'affirmative, de telles exigences pourraient-elles avoir des conséquences imprévues ?*

### **Indépendance du professionnel comptable**

*Q3. Quel est votre point de vue sur l'indépendance du professionnel en exercice dans une MAPC ? Votre point de vue change-t-il si le rapport de MAPC est réservé à l'usage exclusif d'utilisateurs spécifiés ?*

### **Termes employés pour décrire les procédures et les constatations factuelles dans le rapport de MAPC**

*Q4. Que pensez-vous de l'idée d'interdire l'emploi de termes nébuleux ou trompeurs et d'inclure des indications sur ce qui constitue des termes nébuleux ou trompeurs ? Votre point de vue change-t-il si le rapport de MAPC fait l'objet d'une restriction d'utilisation ?*

### **MAPC portant sur des informations non financières**

*Q5. Que pensez-vous de l'idée de préciser que le champ d'application de la norme ISRS 4400 comprend les MAPC portant sur des informations non financières et d'établir des conditions que le professionnel en exercice doit respecter en matière de compétence avant d'accepter une telle mission ?*

*Q6. Y aurait-il d'autres éléments à prendre en considération relativement au fait de préciser que le champ d'application de la norme ISRS 4400 comprend les MAPC portant sur des informations non financières ?*

### **Utilisation des travaux d'un expert**

*Q7. Pensez-vous, comme le Groupe de travail, que la norme ISRS 4400 devrait être étoffée des indications décrites ci-dessus sur l'utilisation des travaux d'un expert dans une MAPC ? Veuillez motiver votre réponse.*

### **Forme du rapport de MAPC**

*Q8. Que pensez-vous de la position du Groupe de travail concernant l'amélioration du modèle de rapport de MAPC ?*

*Il nous serait particulièrement utile de recevoir des exemples de rapports dans lesquels les constatations factuelles sont, selon vous, bien communiquées.*

**Restrictions d'utilisation du rapport de MAPC – Parties à l'usage exclusif desquelles le rapport de MAPC devrait être réservé**

Q9. *Êtes-vous d'avis que le rapport de MAPC peut être délivré à une partie qui n'est pas signataire de la lettre de mission, pourvu que cette partie comprenne bien les procédures et les conditions de la MAPC ? Dans la négative, quel est votre point de vue sur la question ?*

**Restrictions d'utilisation du rapport de MAPC – Trois approches possibles de la restriction de l'utilisation du rapport de MAPC**

Q10. *Selon vous, laquelle des trois approches décrites au paragraphe 44 est la plus appropriée (et lesquelles ne sont pas appropriées) ? Veuillez motiver votre réponse.*

Q11. *Le cas échéant, quelles autres approches le Groupe de travail devrait-il envisager ?*

**Formulation de recommandations en marge d'une MAPC**

Q12. *Pensez-vous, comme le Groupe de travail, que les recommandations devraient être clairement différenciées de la description des procédures et de l'énoncé des constatations factuelles ? Veuillez motiver votre réponse.*

**Autres questions concernant la norme ISRS 4400**

Q13. *Y a-t-il d'autres éléments de la norme ISRS 4400 qu'il faudrait améliorer pour faire plus clairement ressortir la valeur et les limites d'une MAPC ? Si oui, veuillez les indiquer et préciser de quelle façon ils pourraient être améliorés.*

**Missions à portée multiple**

Q14. *Selon vous, l'IAASB devrait-il traiter des missions à portée multiple ? Si oui, de quelle façon devrait-il s'y prendre ? Par exemple, des indications ne faisant pas autorité seraient-elles utiles, compte tenu du recours croissant à ce type de mission ?*

Q15. *Pensez-vous, comme le Groupe de travail, qu'il faut régler les questions liées aux MAPC avant d'attaquer le sujet des missions à portée multiple ?*

*Vos suggestions sur la nature des indications qui vous seraient utiles concernant les missions à portée multiple, de même que les exemples de missions de la sorte dont vous pourriez nous faire part, contribueront à éclairer nos prochaines délibérations.*

L'IAASB et le Groupe de travail veulent connaître le point de vue des parties prenantes sur ces questions, ainsi que sur toute autre question relative aux MAPC ou aux missions à portée multiple qui n'aurait pas encore été examinée. Pour aider l'IAASB à établir la meilleure voie à suivre en ce qui concerne son projet sur les MAPC, veuillez soumettre vos commentaires d'ici le 29 mars 2017 par l'intermédiaire du [site Web](#) (en anglais) de l'IAASB.

**Exemples d'informations pouvant constituer l'objet considéré dans une MAPC**

<b>MAPC dont l'objet considéré consiste en des informations financières</b>	<b>MAPC dont l'objet considéré consiste en des informations non financières</b>
Rapport sur la recevabilité des dépenses faisant l'objet d'une demande dans le cadre d'un programme de financement	Rapport sur le fonctionnement du contrôle interne à l'égard de l'information financière
Rapport sur le chiffre d'affaires (par exemple, aux fins de l'établissement de redevances, de loyers ou de redevances de franchise déterminés en fonction d'un pourcentage des produits)	Rapport sur le respect des exigences en matière d'emballage écologique
Rapprochement entre des référentiels d'information financière différents	Rapport sur le nombre de passagers pour l'autorité de l'aviation civile
Rapport sur la conformité aux clauses restrictives des emprunts bancaires	Rapport sur les émissions de gaz à effet de serre
Rapport sur le ratio de fonds propres pour les autorités de réglementation	Rapport d'observation de la destruction de contrefaçons ou de produits défectueux
Calcul des ratios financiers afférents à des prévisions de trésorerie à des fins de déclaration fiscale	Rapport sur les processus de tirage d'une loterie nationale

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © Novembre 2016 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « *Copyright © Novembre 2016, International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.* »

Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Le présent document de travail « Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB », publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en novembre 2016, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en novembre 2016, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction du document de travail « Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB » a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée du document de travail « Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB » est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais d'« Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB » © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français d'« Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB » © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Exploring the Demand for Agreed-Upon Procedures Engagements and Other Services, and the Implications for the IAASB's International Standards, Discussion Paper



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iasb.org](http://www.iasb.org)