

Code des devoirs professionnels

ONECCA Sénégal

SOMMAIRE

PREFACE.....	3
PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE.....	4
Section 100 - Introduction et principes de base.....	5
Section 110 - Intégrité.....	10
Section 120 - Objectivité.....	11
Section 130 - Compétence et diligence professionnelles.....	12
Section 140 - Confidentialité.....	13
Section 150 - Comportement professionnel.....	15
PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET.....	16
Section 200 - Introduction.....	17
Section 210 - Nomination professionnelle.....	21
Section 220 - Conflits d'intérêts.....	25
Section 221 - Conflits d'intérêts propres aux professionnels comptables sénégalais.....	27
Section 222 - Autre réglementation propre aux commissaires aux comptes sénégalais.....	28
Section 230 - Deuxième avis.....	29
Section 240 - Honoraires et autres types de rémunération.....	30
Section 250 - Marketing des services professionnels - Publicité.....	32
Section 260 - Dons et hospitalité.....	35
Section 270 - Garde d'actifs appartenant aux clients.....	36
Section 280 - Objectivité – Tous services.....	37
Section 290 - Indépendance – Missions d'expression d'assurance.....	38
PARTIE C : AUTRES DEVOIRS ET OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS COMPTABLES SENEGALAIS.....	84
Section 300 - Dispositions générales.....	85
Section 310 - Devoirs particuliers des professionnels comptables.....	86
Section 320 - Devoirs propres aux sociétés reconnues par l'Ordre.....	90
Section 330 - Responsabilité propre des professionnels comptables.....	91
Section 340 - Dispositions diverses.....	92
DEFINITIONS.....	93

PREFACE

NB : Les termes signalées par un astérisx (*) sont définis dans la partie Définitions.

DATE D'APPLICATION

Le code est applicable à compter du **1^{er} janvier 2010**.

PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE

Section 100	Introduction et principes de base
Section 110	Intégrité
Section 120	Objectivité
Section 130	Compétence et diligence professionnelles
Section 140	Confidentialité
Section 150	Comportement professionnel

Section 100 - Introduction et principes de base

- 100.1 Une des marques distinctives de la profession comptable est qu'elle assume la responsabilité d'agir dans l'intérêt général. En conséquence, la responsabilité d'un **professionnel comptable*** ne se limite pas à satisfaire exclusivement les besoins d'un client ou d'un employeur en particulier. Pour agir dans l'intérêt général, le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique prescrites dans le présent Code.
- 100.2 Ce Code comprend trois parties. La Partie A fixe les principes de base de l'éthique professionnelle des professionnels comptables et propose un cadre conceptuel permettant l'application de ces principes. Le cadre conceptuel apporte des indications sur les principes d'éthique de base. Les professionnels comptables sont tenus d'appliquer ce cadre conceptuel afin d'identifier les menaces pesant sur la conformité aux principes de base, d'évaluer leur importance et, si ces menaces ne sont pas **manifestement négligeables***, d'appliquer les sauvegardes permettant de les éliminer ou de les ramener à un niveau acceptable faisant que la conformité aux principes de base n'est pas compromise.

La Partie B illustre la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel à des situations spécifiques. Elle donne des exemples de sauvegardes susceptibles de répondre de façon appropriée aux menaces entravant la conformité aux principes de base et présente des exemples de situation où il n'existe pas de sauvegardes permettant de juguler ces menaces et où par conséquent il convient d'éviter l'activité ou les liens qui les occasionnent.

La Partie C présente les autres devoirs et obligations des professionnels comptables sénégalais et, en particulier, les rapports des membres de l'ONECCA avec la clientèle, avec l'Ordre et entre professionnels comptables. Sont également exposées les conditions d'exercice de la profession, les obligations liées au stage d'expertise comptable et à la formation continue ainsi que les sanctions applicables.

Principes de base

- 100.3 Les professionnels comptables sont tenus d'observer les principes de base suivants :

(a) *Intégrité*

Le professionnel comptable doit être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles.

(b) *Objectivité*

Le professionnel comptable ne doit laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêts, ni l'influence excessive de tiers, compromettre son jugement professionnel.

(c) *Compétence professionnelle, soin et diligence*

Le professionnel comptable a l'obligation permanente de maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour faire en sorte que son client ou son employeur bénéficient d'un service professionnel compétent basé sur les derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques. Le professionnel comptable doit agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lorsqu'il fournit des **services professionnels***.

(d) Confidentialité

Le professionnel comptable doit respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et d'affaires et ne doit divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il ait un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire. Les informations confidentielles recueillies dans le cadre des relations professionnelles et d'affaires ne doivent pas être utilisées pour l'avantage personnel du professionnel comptable ou de tiers.

(e) Comportement professionnel

Le professionnel comptable doit se conformer aux lois et réglementations applicables et doit éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession.

Chacun de ces principes de base est examiné plus en détail aux sections 110 à 150.

Approche fondée sur le cadre conceptuel

- 100.4 Les circonstances dans lesquelles œuvrent les professionnels comptables peuvent donner lieu à des menaces spécifiques entravant la conformité aux principes de base. Il est impossible de définir toutes les situations qui donnent lieu à de telles menaces et de préciser les mesures appropriées permettant de les atténuer. Par ailleurs, la nature des missions et des affectations peut varier et en conséquence, différentes menaces peuvent intervenir, requérant l'application de différentes sauvegardes. Un cadre conceptuel qui fait obligation au professionnel comptable d'identifier, d'évaluer et d'aborder les menaces entravant la conformité aux principes de base, au lieu de se contenter d'observer un jeu de règles spécifiques susceptibles d'être arbitraires est, en conséquence, dans l'intérêt général. Le présent Code fournit un cadre de référence permettant d'aider le professionnel comptable à identifier et évaluer les menaces entravant la conformité aux principes de base et à agir en conséquence. Si les menaces ayant été identifiées ne sont pas manifestement négligeables, le professionnel comptable doit, si cela est approprié, appliquer les sauvegardes permettant d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable de sorte que la conformité aux principes de base ne soit pas compromise.
- 100.5 Le professionnel comptable a l'obligation d'évaluer toutes les menaces mettant en cause la conformité aux principes de base lorsque le professionnel comptable a connaissance, ou devrait raisonnablement avoir connaissance de circonstances ou de relations susceptibles de compromettre la conformité aux principes de base.
- 100.6 Lorsqu'il examine l'importance d'une menace, le professionnel comptable doit tenir compte des facteurs qualitatifs et quantitatifs. Si le professionnel comptable ne peut mettre en œuvre des sauvegardes appropriées, il doit refuser ou cesser de fournir les services professionnels spécifiques en cause, ou si cela se révèle nécessaire, donner sa démission au client (dans le cas d'un professionnel comptable exerçant en cabinet) ou à son employeur (dans le cas d'un professionnel comptable n'exerçant pas en cabinet).
- 100.7 Il se peut qu'un professionnel comptable enfreigne par inadvertance une disposition du Code. Selon la nature et l'importance de la chose, une telle infraction par inadvertance peut ne pas compromettre la conformité aux principes de base sous réserve que, une fois le manquement découvert, l'infraction est corrigée sans délai et toutes les sauvegardes nécessaires sont mises en œuvre.
- 100.8 Les Parties B et C du Code comportent des exemples destinés à illustrer la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel. Ces exemples ne sont pas censés constituer, ni ne doivent être interprétés comme constituant une liste exhaustive de toutes les situations rencontrées par un professionnel comptable qui sont susceptibles de faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. En conséquence, il ne suffit pas que le professionnel comptable se contente de se conformer aux exemples présentés : le cadre doit être plutôt appliqué en fonction des circonstances particulières rencontrées par le professionnel comptable.

Menaces et sauvegardes

100.9 De nombreuses circonstances risquent potentiellement de menacer la conformité aux principes de base. La majorité d'entre elles appartiennent aux catégories suivantes :

- (a) les menaces liées à l'intérêt personnel, qui peuvent survenir du fait des intérêts financiers ou autres détenus par un professionnel comptable ou un membre de sa **famille proche*** ou **immédiate*** ;
- (b) les menaces liées à l'auto-évaluation, qui risquent de survenir lorsqu'un jugement posé antérieurement doit être évalué par le professionnel comptable responsable de ce jugement ;
- (c) les menaces liées à la représentation, qui risquent de survenir lorsqu'un professionnel comptable plaide en faveur d'une position ou d'un avis au point de risquer de compromettre son objectivité ultérieure ;
- (d) les menaces liées à la familiarité, qui risquent de survenir lorsque par suite de liens étroits, un professionnel comptable devient trop complaisant à l'égard des intérêts de tiers ;
- (e) les menaces liées à l'intimidation, qui risquent de survenir lorsqu'un professionnel comptable peut être dissuadé d'agir avec objectivité, du fait de menaces, réelles ou perçues.

Les Parties B et C du Code donnent des exemples de circonstances susceptibles de donner lieu à ces catégories de menaces pour les professionnels comptables exerçant en cabinet et les professionnels comptables n'exerçant pas en cabinet. Les professionnels comptables exerçant en cabinet sont susceptibles de trouver dans la Partie C des éléments s'appliquant à des situations qu'ils rencontrent.

100.11 Les sauvegardes qui peuvent éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable se répartissent en deux grandes catégories :

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

100.12 Les sauvegardes mises en place par la profession, la législation ou la réglementation comprennent, mais sans s'y limiter :

- (a) les conditions de formation théorique et pratique et d'expérience préalables à l'accès à la profession ;
- (b) les obligations de perfectionnement professionnel continu ;
- (c) les règles de gouvernement d'entreprise ;
- (d) les normes professionnelles ;
- (e) les procédures de supervision et de discipline de la profession ou des organismes de réglementation ;
- (f) les revues externes par un tiers, légalement habilité, des rapports, déclarations, communications ou informations produites par un professionnel comptable.

100.13 Certaines sauvegardes peuvent accroître la probabilité de déceler ou de prévenir les comportements contraires à l'éthique. De telles sauvegardes, qui peuvent être mises en place par la profession comptable, la législation, la réglementation ou l'employeur, comprennent, sans s'y limiter :

- (a) des mécanismes de plainte efficaces et dont l'existence est bien connue mis en œuvre par l'employeur, la profession ou un organisme de réglementation, qui permettent aux collègues, aux employeurs et aux membres du public d'attirer l'attention sur des comportements non professionnels ou contraires à l'éthique ;
- (b) une obligation explicitement déclarée de faire part des manquements aux règles d'éthique.

100.14 La nature des sauvegardes devant être appliquées varie suivant les circonstances. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel, le professionnel comptable doit se demander ce qu'un tiers raisonnable et informé,

ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris de l'importance de la menace et des sauvegardes mises en œuvre, serait conduit à juger comme étant inacceptable.

Résolution de conflits d'ordre éthique

100.15 Lors de l'évaluation de la conformité aux principes de base, le professionnel comptable peut être amené à résoudre un conflit dans l'application des principes de base.

100.16 Lorsqu'il initie une procédure formelle ou informelle de résolution de conflit, le professionnel comptable doit, dans le cadre de cette procédure de résolution, prendre en considération les éléments suivants, individuellement ou considérés avec d'autres :

- (a) les faits pertinents ;
- (b) les questions d'éthique impliquées ;
- (c) les principes de base liés au problème en cause ;
- (d) les procédures internes en place ;
- (e) et les diverses voies d'action possibles.

Ayant pris ces éléments en considération, le professionnel comptable doit déterminer quelle voie d'action appropriée est compatible avec les principes de base identifiés. Le professionnel comptable doit également soupeser les conséquences de chaque voie d'action possible. Si le problème reste non résolu, le professionnel comptable doit consulter les autres personnes compétentes au sein du **cabinet*** afin d'obtenir de l'aide pour sa résolution.

100.17 Lorsque la situation comporte un conflit avec, ou au sein d'une organisation, le professionnel comptable doit envisager de consulter les responsables de la gouvernance, tels que les membres du conseil d'administration ou du comité d'audit.

100.18 Il peut se révéler du meilleur intérêt du professionnel comptable de consigner dans son dossier la nature du problème ainsi que le détail des discussions tenues à son propos ou des décisions prises le concernant.

- 100.19 Lorsqu'un conflit important ne peut être résolu, le professionnel comptable peut souhaiter obtenir des conseils professionnels auprès de l'organisme professionnel compétent ou de conseillers juridiques et obtenir ainsi des indications sur des problèmes d'éthique sans enfreindre la confidentialité. A titre d'exemple, un professionnel comptable peut avoir découvert une fraude, dont la révélation pourrait contrevenir à sa responsabilité en matière de confidentialité. Le professionnel comptable doit envisager de prendre l'avis d'un juriste pour déterminer s'il a une obligation d'en rendre compte.
- 100.20 Si, une fois épuisées toutes les possibilités applicables, le conflit éthique demeure non résolu, le professionnel comptable doit, si cela est possible, refuser de demeurer associé au problème créant le conflit. Le professionnel comptable peut déterminer que, eu égard aux circonstances, il est approprié de se retirer de **l'équipe de mission*** ou du dossier en cause ou de se retirer complètement de la mission ou de démissionner du cabinet ou de l'organisation employeur.

Section 110 - Intégrité

- 110.1 Le principe d'intégrité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation d'être droits et honnêtes dans leurs relations professionnelles. L'intégrité fait intervenir également l'équité et la sincérité.
- 110.2 Le professionnel comptable ne doit pas être associé à des rapports, déclarations, communications ou autres informations lorsqu'il considère que les informations données :
- (a) contiennent une affirmation significativement fausse ou trompeuse ;
 - (b) contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon irréfléchie ;
 - (c) omettent ou obscurcissent des informations devant être obligatoirement incluses lorsque cette omission ou cet obscurcissement est de nature trompeuse.
- 110.3 Le professionnel comptable ne sera pas considéré en contravention avec le paragraphe 110.2 s'il produit un rapport modifié concernant le ou les points visés au paragraphe 110.2.

Section 120 - Objectivité

- 120.1 Le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel.
- 120.2 Le professionnel comptable peut être exposé à des situations qui peuvent porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de définir, ni d'établir la totalité de telles situations. Les relations qui génèrent un parti-pris ou influencent de façon excessive le jugement professionnel du professionnel comptable doivent être évitées.

Section 130 - Compétence et diligence professionnelles

- 130.1 Le principe de compétence et diligence professionnelles impose les obligations suivantes aux professionnels comptables :
- (a) maintenir les connaissances et les aptitudes professionnelles au niveau requis pour que les clients ou les employeurs bénéficient d'un service professionnel compétent ;
 - (b) agir de façon diligente en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lors de la prestation des services professionnels.
- 130.2 Le service professionnel compétent requiert d'exercer un bon jugement dans la mise en application des connaissances et des aptitudes professionnelles. La compétence professionnelle peut être scindée en deux phases distinctes :
- (a) l'acquisition de la compétence professionnelle ;
 - (b) le maintien de la compétence professionnelle.
- 130.3 Le maintien de la compétence professionnelle exige la tenue au courant en permanence et la compréhension des développements professionnels, techniques et commerciaux pertinents. La formation professionnelle continue développe et entretient les capacités qui permettent à un professionnel comptable d'exercer avec compétence dans les environnements professionnels.
- 130.4 La diligence englobe la responsabilité d'agir en conformité avec les exigences de la mission, avec soin, de façon exhaustive et dans les délais.
- 130.5 Le professionnel comptable doit prendre des mesures pour s'assurer que les personnes travaillant sous son autorité en qualité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées.
- 130.6 Le cas échéant, le professionnel comptable doit informer les clients, les employeurs ou les autres utilisateurs des services professionnels des limitations inhérentes à ces services afin d'éviter que l'expression d'une opinion soit à tort interprétée comme l'affirmation d'un fait.

Section 140 - Confidentialité

- 140.1 Le principe de confidentialité impose aux professionnels comptables l'obligation de s'interdire :
- (a) de divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles sans avoir d'autorisation spécifique appropriée à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire ;
 - (b) de se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre des relations professionnelles pour leur avantage personnel ou à l'avantage de tiers.
- 140.2 Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité, même dans un environnement social. Le professionnel comptable doit prendre garde à la possibilité de révéler des informations par inadvertance, notamment à une relation d'affaires de longue date ou à un membre de la famille proche ou de la **famille immédiate***.
- 140.3 Le professionnel comptable doit également maintenir la confidentialité des informations communiquées par un client ou un employeur prospectifs.
- 140.4 Le professionnel comptable doit également s'interroger sur l'opportunité de maintenir la confidentialité des informations circulant au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie.
- 140.5 Le professionnel comptable doit prendre toutes les mesures raisonnables pour s'assurer que les collaborateurs placés sous sa supervision et les personnes auprès desquelles sont recueillis conseils et assistance respectent bien l'obligation de confidentialité du professionnel comptable.
- 140.6 La nécessité de se conformer au principe de confidentialité se poursuit même après la fin des relations entre un professionnel comptable et un client ou son employeur. Lorsqu'il change d'emploi ou acquiert un nouveau client, le professionnel comptable peut à bon droit se servir de son expérience. Il ne doit toutefois pas utiliser ou révéler des informations confidentielles recueillies auprès d'autres clients ou employeurs.
- 140.7 Les situations ci-après décrivent les circonstances où les professionnels comptables sont, ou peuvent être obligés de révéler des informations confidentielles ou les cas où cette communication peut se révéler appropriée :
- (a) la communication des informations est permise par la loi et est autorisée par le client ou l'employeur ;
 - (b) la communication des informations est imposée par la loi, à titre d'exemple :
 - (i) la production de documents d'autres éléments de preuve dans le cadre de procédures judiciaires ;
 - (ii) révélation aux pouvoirs publics compétents des infractions à la loi qui ont été mises à jour ;
 - (c) il existe une obligation professionnelle ou un droit de mentionner, tant que cela n'est pas interdit par la loi :
 - (i) afin de se conformer au contrôle de qualité pratiqué par un organisme membre ou un corps professionnel ;
 - (ii) afin de répondre à une demande de renseignements ou une enquête effectuée par un organisme membre ou un organisme de réglementation ;
 - (iii) afin de protéger les intérêts professionnels d'un professionnel comptable lors de procédures judiciaires ;
 - (iv) afin de se conformer aux normes techniques et obligations déontologiques.
- 140.8 Pour décider s'il convient de révéler des informations confidentielles, les professionnels comptables doivent se demander :

- (a) si quelqu'une des parties, y compris les tiers dont les intérêts risquent d'être affectés, pourrait être lésée si le client ou l'employeur consentait à la révélation des informations par le professionnel comptable ;
- (b) si toutes les informations en cause sont connues et validées, dans la mesure du possible, lorsque la situation comporte des faits non vérifiés, des informations incomplètes ou des conclusions non documentées, il doit être fait appel au jugement professionnel pour déterminer le type d'informations à mentionner, le cas échéant ;
- (c) quel est le type de communication attendu et quels en sont les destinataires ; en particulier, les professionnels comptables doivent avoir l'assurance que les parties auxquelles la communication est adressée sont des destinataires appropriés.

Section 150 - Comportement professionnel

- 150.1 Le principe de comportement professionnel impose aux professionnels comptables l'obligation de se conformer aux lois et règlements applicables et d'éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession. De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et averti, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, conclurait qu'ils nuisent à la bonne réputation de la profession.
- 150.2 Les professionnels comptables ne doivent pas nuire au renom de la profession dans les activités de marketing et de promotion portant sur eux-mêmes et leurs travaux. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne doivent :
- (a) ni exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'ils sont en mesure de rendre, aux qualifications qu'ils possèdent ou à l'expérience qu'ils ont acquise ;
 - (b) ni faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET

Section 200	Introduction
Section 210	Nomination professionnelle
Section 220	Conflits d'intérêts
Section 230	Deuxième avis
Section 240	Honoraires et autres types de rémunération
Section 250	Marketing des services professionnels
Section 260	Dons et hospitalité
Section 270	Garde d'actifs appartenant aux clients
Section 280	Objectivité – Tous services
Section 290	Indépendance – Missions d'expression d'assurance

Section 200 - Introduction

- 200.1 La présente partie du Code illustre la façon dont les professionnels comptables exerçant en cabinet doivent appliquer le cadre conceptuel figurant dans la partie A. Les exemples décrits dans les sections qui suivent ne visent pas à constituer, ni ne doivent être interprétés comme constituant, une liste exhaustive de toutes les circonstances rencontrées par les professionnels comptables exerçant en cabinet qui sont susceptibles de faire peser des menaces sur leur conformité à ces principes. En conséquence, il ne suffit pas au professionnel comptable exerçant en cabinet de se contenter de se conformer aux exemples présentés ; il lui faut plutôt appliquer le cadre de référence en fonction des circonstances particulières rencontrées.
- 200.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit s'engager dans aucune affaire, occupation ou activité qui porte atteinte ou pourrait porter atteinte à l'intégrité, l'objectivité ou la bonne réputation de la profession et en conséquence serait incompatible avec la prestation de services professionnels.

Menaces et sauvegardes

- 200.3 Une large gamme de circonstances risque potentiellement de menacer la conformité aux principes de base. Plusieurs menaces tombent dans les catégories suivantes :

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

Ces menaces sont évoquées plus en détail dans la Partie A du présent Code.

La nature et l'importance de ces menaces peuvent varier, suivant qu'elles surviennent dans le cadre de la prestation de services à un **client d'audit d'états financiers***, un **client de mission d'expression d'assurance*** sur les comptes autres que les états financiers ou un client de mission autre que l'expression d'une assurance.

- 200.4 Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent, sans s'y limiter, les éléments suivants :
- (a) une **participation financière*** chez un client ou la détention conjointe d'une participation financière avec un client.
 - (b) une dépendance excessive à l'égard des honoraires perçus auprès d'un client ;
 - (c) l'entretien d'une relation d'affaire étroite avec un client ;
 - (d) l'inquiétude quant à l'éventualité de perdre un client ;
 - (e) l'embauche potentielle chez un client ;
 - (f) les **honoraires sous condition de résultat*** relatifs à une mission d'expression d'assurance ;
 - (g) un prêt ou un emprunt auprès d'un client de mission d'expression d'assurance ou d'un de ses administrateurs ou cadres dirigeants.

- 200.5 Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces liées à l'auto-évaluation figurent, sans s'y limiter :
- (a) la découverte d'une erreur significative au cours de la réévaluation des travaux du professionnel comptable exerçant en cabinet ;
 - (b) l'établissement d'un rapport sur le fonctionnement de systèmes financiers dans la conception ou la mise en application desquels on est intervenu ;
 - (c) le fait d'avoir préparé les données initiales utilisées pour produire les documents qui font l'objet de la mission ;
 - (d) le fait pour un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance d'être, ou d'avoir récemment été, administrateur ou cadre dirigeant chez le client ;
 - (e) le fait pour un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance d'être, ou d'avoir récemment été employé par le client à un poste lui permettant d'exercer une influence directe significative sur l'objet de la mission ;
 - (f) la prestation d'un service pour le compte du client qui influe directement sur l'objet de la mission d'expression d'assurance.
- 200.6 Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces liées à la représentation figurent, sans s'y limiter :
- (a) promouvoir les actions d'une **entité d'intérêt public*** lorsque cette entité est un client d'audit d'états financiers ;
 - (b) agir en qualité de représentant pour le compte d'un client de mission d'expression d'assurance dans le cadre de litiges ou de procès avec des tiers.
- 200.7 Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces de familiarité figurent, sans s'y limiter :
- (a) un lien de parenté proche ou immédiate entre un membre de l'équipe chargée de la mission et un administrateur ou un cadre dirigeant du client ;
 - (b) un lien de parenté proche ou immédiate entre un membre de l'équipe chargée de la mission et un employé du client qui est en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'objet de la mission ;
 - (c) le fait qu'un ancien associé du cabinet soit administrateur ou cadre dirigeant du client ou occupe chez ce dernier un emploi lui permettant d'exercer une influence directe et significative sur l'objet de la mission ;
 - (d) l'acceptation de cadeaux ou d'un traitement préférentiel de la part d'un client, sauf à ce que la valeur en soit manifestement insignifiante ;
 - (e) des relations de longue date entre des membres influents du personnel et le client d'une mission d'expression d'assurance.
- 200.8 Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces d'intimidation figurent, sans s'y limiter :
- (a) le fait d'être menacé de licenciement ou de remplacement en relation avec une mission chez un client ;
 - (b) le fait d'être menacé de poursuites ;
 - (c) le fait de subir des pressions en vue de réduire de façon indue l'étendue des travaux afin de diminuer les honoraires.
- 200.9 Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut également constater que des circonstances spécifiques font peser des menaces de caractère inhabituel sur la conformité à un ou plusieurs des principes de base. Il n'est bien sûr pas possible de classer ces menaces inhabituelles suivant des catégories. Dans ses relations professionnelles, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit toujours être en alerte sur de telles circonstances ou menaces.

200.10 Les sauvegardes susceptibles d'éliminer les menaces ou de les ramener à un niveau acceptable se répartissent en deux grandes catégories :

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

Des exemples de sauvegardes créées par la profession, la législation ou la réglementation sont donnés au paragraphe 100.12 de la Partie A du Code.

200.11 Dans l'environnement de travail, les sauvegardes appropriées varieront suivant les circonstances. Les sauvegardes prévues dans l'environnement de travail englobent les sauvegardes établies au niveau du cabinet et les sauvegardes spécifiques à la mission. Le professionnel comptable exerçant en cabinet devra exercer son jugement pour déterminer comment gérer au mieux une menace ayant été identifiée. En exerçant ce jugement, le professionnel comptable exerçant en cabinet devra se demander ce qu'un tiers raisonnable et informé, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, notamment l'importance de la menace et les sauvegardes mises en œuvre, aurait raisonnablement tendance à considérer comme acceptable. Cette réflexion sera influencée par les points tels que l'importance de la menace, la nature de la mission et la structure du cabinet.

200.12 Les sauvegardes établies au niveau du cabinet dans l'environnement de travail pourront inclure:

- (a) une équipe dirigeante du cabinet insistant sur l'importance de la conformité aux principes de base ;
- (b) une équipe dirigeante du cabinet instituant l'attente que les membres d'une équipe chargée d'une mission d'expression d'assurance agissent dans l'intérêt général ;
- (c) des méthodes et procédures pour la mise en œuvre et la supervision du contrôle qualité des missions ;
- (d) des méthodes documentées concernant l'identification des menaces sur la conformité aux principes de base, l'évaluation de l'importance de ces menaces et l'identification et l'application des sauvegardes destinées à éliminer ou ramener à un niveau acceptable celles de ces menaces qui ne sont pas manifestement négligeables ;
- (e) pour les cabinets qui effectuent des missions d'expression d'assurance, des politiques documentées en matière d'**indépendance***, concernant l'identification des menaces pesant sur l'indépendance, l'évaluation de l'importance de ces menaces et l'évaluation et l'application de sauvegardes destinées à éliminer ou à ramener à un niveau acceptable celles de ces menaces qui ne sont pas manifestement négligeables ;
- (f) des politiques et procédures internes documentées exigeant la conformité aux principes de base ;
- (g) des politiques et procédures qui permettront l'identification des liens financiers ou autres existant entre le cabinet ou les membres des équipes chargées des missions et les clients ;
- (h) des politiques et procédures destinées à superviser et, le cas échéant, à gérer la dépendance à l'égard des revenus provenant d'un seul client ;
- (i) le recours à des associés et des équipes de mission différents, relevant de supérieurs différents pour la prestation des missions autres que d'expression d'assurance auprès d'un client de mission d'expression d'assurance ;
- (j) des politiques et procédures destinées à interdire aux personnes qui ne sont pas membres d'une équipe chargée d'une mission d'influencer de façon inappropriée l'issue de cette mission ;
- (k) la communication en temps opportun des politiques et procédures du cabinet, y compris des modifications qui leur sont apportées, à l'ensemble des associés et des collaborateurs professionnels et une formation théorique et pratique appropriée sur ces politiques et procédures ;
- (l) la désignation d'un membre de la haute direction chargé de superviser le bon fonctionnement du système de contrôle qualité du cabinet ;

- (m) la communication aux associés et aux collaborateurs professionnels de l'identité des clients de mission d'expression d'assurance et des entités connexes dont ils doivent être indépendants ;
 - (n) un mécanisme disciplinaire pour promouvoir la conformité aux politiques et procédures ;
 - (o) des politiques et procédures publiées visant à encourager et à habiliter les collaborateurs à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs au sein du cabinet toute question en rapport avec la conformité aux principes de base qui les préoccupe.
- 200.13 Les sauvegardes spécifiques à la mission dans l'environnement de travail peuvent inclure :
- (a) l'intervention d'un autre professionnel comptable chargé de passer en revue les travaux effectués ou de conseiller d'autre manière si les circonstances l'exigent ;
 - (b) la consultation d'un tiers indépendant, tel qu'un comité d'administrateurs indépendants, une instance de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable ;
 - (c) la discussion de questions d'éthique avec les responsables de la gouvernance du client ;
 - (d) la communication aux responsables de la gouvernance du client de la nature des services rendus et du chiffre des honoraires facturés ;
 - (e) le recours à un autre cabinet pour effectuer ou faire refaire une partie de la mission ;
 - (f) la rotation des membres responsables de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance.
- 200.14 Suivant la nature de la mission, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut également être en mesure de s'appuyer sur les sauvegardes mises en place par le client. Toutefois, il n'est pas possible de s'appuyer exclusivement sur de telles sauvegardes pour ramener les menaces à un niveau acceptable.
- 200.15 Les sauvegardes intégrées au sein des systèmes et procédures du client peuvent comprendre les suivantes :
- (a) lorsqu'un client nomme un cabinet pour effectuer une mission, des personnes autres que les membres de la direction ratifient ou approuvent cette nomination ;
 - (b) le client dispose d'employés compétents ayant l'expérience et le niveau hiérarchique requis pour prendre des décisions de gestion ;
 - (c) le client a mis en œuvre des procédures internes garantissant des choix objectifs lors de la commande de missions autres que d'expression d'assurance ;
 - (d) le client dispose d'une structure de gouvernement d'entreprise qui assure une supervision et une communication appropriées concernant les services fournis par le cabinet

Section 210 - Nomination professionnelle

Acceptation d'un client

- 210.1 Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit se demander si cette acceptation serait de nature à créer des menaces concernant la conformité aux principes de base. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de points sujets à caution en rapport avec le client (ses propriétaires, ses dirigeants et ses activités).
- 210.2 Parmi les points en rapport avec le client qui, dès lors qu'ils seraient connus, pourraient menacer la conformité aux principes de base figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.
- 210.3 L'importance de toutes les menaces quelles qu'elles soient doit être évaluée. Si les menaces identifiées ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable.
- 210.4 Les sauvegardes appropriées peuvent consister à obtenir des informations et comprendre les activités du client, de ses propriétaires, de ses gestionnaires et des responsables de sa gouvernance et de la conduite de ses activités ou à obtenir du client l'engagement d'améliorer les pratiques de gouvernement d'entreprise ou les contrôles internes.
- 210.5 Lorsqu'il n'est pas possible de ramener les menaces à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser d'entrer dans une relation avec le client.
- 210.6 Les décisions d'acceptation doivent être périodiquement réexaminées pour les missions récurrentes.

Acceptation de la mission

- 210.7 Le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit accepter de fournir que les services que les professionnels comptables exerçant en cabinet ont compétence pour délivrer. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, il doit se demander si son acceptation serait de nature à faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, il existe une menace pour la compétence professionnelle, les soins et la diligence, liée à l'intérêt personnel, dès lors que l'équipe chargée de la mission ne possède pas, ou ne peut acquérir les compétences nécessaires pour effectuer correctement cette mission.

- 210.8 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance des menaces identifiées et si elles ne sont pas manifestement négligeables, des sauvegardes doivent être appliquées en vue de les éliminer ou de les ramener à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes peuvent figurer :
- (a) l'acquisition d'une connaissance appropriée de la nature des affaires du client, de la complexité de son fonctionnement, des obligations spécifiques de la mission et de l'objectif, la nature et l'étendue des travaux devant être mis en œuvre ;
 - (b) l'acquisition de connaissances sur les secteurs d'activité ou les sujets pertinents ;
 - (c) la possession ou l'obtention d'expérience sur les obligations réglementaires ou de communication financière en cause ;
 - (d) l'affectation d'un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires ;
 - (e) le recours à des experts en cas de besoin ;
 - (f) la définition d'un calendrier réaliste pour la mise en œuvre de la mission ;
 - (g) l'observation de politiques et procédures de contrôle qualité destinées à apporter une assurance raisonnable que les missions spécifiques ne sont acceptées que lorsqu'elles peuvent être effectuées avec compétence.
- 210.9 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a l'intention de recourir aux conseils ou aux travaux d'un expert, il doit évaluer si ce recours est justifié. Il doit tenir compte de facteurs tels que la réputation, l'expertise, les ressources disponibles et les normes professionnelles et éthiques applicables. De telles informations peuvent être obtenues à partir de précédentes collaborations avec cet expert ou de la consultation de tiers.

Changements dans une nomination professionnelle

- 210.10 Le professionnel comptable exerçant en cabinet qui est invité à remplacer un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou qui envisage de soumissionner pour une mission actuellement effectuée par un autre professionnel comptable exerçant en cabinet, doit déterminer s'il existe des raisons, professionnelles ou autres, de ne pas accepter cette mission, telles que des circonstances qui menacent la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, il peut survenir une menace sur la compétence et la diligence professionnelle si un professionnel comptable exerçant en cabinet accepte la mission avant de connaître l'ensemble des faits pertinents.
- 210.11 L'importance de ces menaces doit être évaluée. Suivant la nature de la mission, cette évaluation peut exiger des contacts directs avec le professionnel comptable en place afin d'établir les faits et circonstances derrière cette proposition de changement de façon que le professionnel comptable exerçant en cabinet puisse décider s'il serait approprié d'accepter la mission. A titre d'exemple, les raisons apparentes du changement de nomination peuvent ne pas refléter intégralement les faits et peuvent indiquer des désaccords avec le professionnel comptable en place susceptibles d'influencer la décision d'accepter la nomination.

- 210.12 Le professionnel comptable en place est lié par une obligation de confidentialité. La mesure dans laquelle il peut et doit discuter des affaires du client avec un professionnel comptable pressenti dépend de la nature de la mission mais aussi :
- (a) de l'obtention ou de la non-obtention de l'autorisation du client pour ce faire a été obtenue ;
 - (b) des obligations légales ou éthiques relatives à ces contacts et cette communication d'informations qui peuvent varier suivant les juridictions.
- 210.13 En l'absence de consignes spécifiques du client, le professionnel comptable en place ne doit normalement pas donner de son propre chef des informations à propos des affaires du client. Les circonstances dans lesquelles il peut se révéler approprié de dévoiler des informations confidentielles sont exposées dans la section 140 de la Partie A du présent Code.
- 210.14 Si les menaces identifiées ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable.
- 210.15 Parmi ces sauvegardes peuvent figurer les mesures suivantes :
- (a) discuter exhaustivement et librement des affaires du client avec le professionnel comptable en place ;
 - (b) demander au professionnel comptable en place de fournir les informations connues sur tous les faits ou circonstances dont, de l'avis du professionnel comptable en place, le professionnel comptable pressenti doit être au courant avant de décider d'accepter ou de refuser la mission ;
 - (c) lors des réponses aux demandes de soumissions d'offres, préciser dans la soumission qu'avant d'accepter la mission, il sera pris contact avec le professionnel comptable en place pour lui demander s'il existe des raisons professionnelles ou autres de ne pas accepter la nomination.
- 210.16 Le professionnel comptable exerçant en cabinet aura en général besoin d'obtenir du client, de préférence par écrit, l'autorisation d'engager des discussions avec le professionnel comptable en place. Une fois cette autorisation obtenue, le professionnel comptable en place devra se conformer aux dispositions légales ou autres régissant de telles demandes de renseignements. Lorsque le professionnel comptable en place fournit des informations, il doit le faire honnêtement et sans ambiguïté. Si le professionnel comptable pressenti n'est pas en mesure de communiquer avec le professionnel comptable en place, il doit tenter d'obtenir des informations sur d'éventuelles menaces par d'autres moyens, par exemple en posant des questions à des tiers et en se renseignant sur les antécédents des membres de la haute direction ou des responsables de la gouvernance du client.
- 210.17 Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées ou ramenées à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser la mission, sauf s'il peut répondre aux points essentiels par d'autres moyens.

210.18 Le professionnel comptable exerçant en cabinet peut être invité à effectuer des travaux qui sont complémentaires ou supplémentaires par rapport à ceux du professionnel comptable en place. Une telle situation peut faire peser des menaces potentielles sur la compétence et les diligences professionnelles du fait par exemple d'un manque d'informations ou de renseignements incomplets. Les sauvegardes contre de telles menaces consistent notamment à notifier le professionnel comptable en place des travaux proposés, ce qui donne la possibilité à ce dernier de fournir les informations pertinentes nécessaires pour la bonne conduite des travaux.

Section 220 - Conflits d'intérêts

- 220.1 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de poser un conflit d'intérêts. De telles circonstances peuvent donner lieu à des menaces sur la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, une menace à l'objectivité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est en concurrence directe avec le client ou détient une entreprise conjointe ou un arrangement similaire avec un concurrent important du client. Une menace sur l'objectivité ou la confidentialité peut également être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit ou que les clients sont en conflit l'un avec l'autre par rapport au sujet ou à l'opération en cause.
- 220.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces. Cette évaluation inclut de se demander, avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, s'il a de quelconques intérêts commerciaux ou des relations avec le client ou un tiers susceptibles d'occasionner des menaces. Si ces menaces ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable.
- 220.3 Suivant les circonstances donnant lieu au conflit, les sauvegardes doivent en général consister notamment à :
- (a) notifier le client des intérêts commerciaux ou des activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans de telles circonstances ;
 - (b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement à ce qu'il procède ;
 - (c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la prestation des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.
- 220.4 Les sauvegardes additionnelles suivantes devraient également être envisagées :
- (a) le recours à des équipes de missions distinctes ;
 - (b) des procédures visant à entraver l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données) ;
 - (c) des recommandations précises sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité à l'usage des membres de l'équipe de mission ;
 - (d) le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
 - (e) le réexamen périodique de l'application des sauvegardes par un cadre dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés.

- 220.5 Lorsqu'un conflit d'intérêts fait peser une menace sur un ou plusieurs des principes de base, notamment l'objectivité, la confidentialité ou le comportement professionnel, et que cette menace ne peut pas être éliminée ou ramenée à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit conclure qu'il n'est pas approprié d'accepter la mission ou qu'il est nécessaire de démissionner d'une ou plusieurs missions incompatibles.
- 220.6 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a sollicité le consentement d'un client pour agir pour le compte d'une autre partie (qui peut être ou non un client existant) dans le cadre d'une affaire où les intérêts respectifs sont en conflit et que ce consentement a été refusé par le client, il ne doit alors pas continuer d'agir pour le compte d'une des parties dans l'affaire donnant lieu au conflit d'intérêts.

Section 221 - Conflits d'intérêts propres aux professionnels comptables sénégalais

- 221.1 Un professionnel comptable ne doit accepter même à titre auxiliaire ou temporaire, aucune fonction publique ni aucun emploi privé rétribué, sous quelque forme que ce soit, si les conditions de travail le placent dans un état de subordination à l'égard de la personne ou de la collectivité qui le rémunère ou qui l'honore.
- 221.2 Les professionnels comptables peuvent accepter les mandats rentrant dans le cadre de l'exercice de la profession qui leur sont confiés par une décision de justice, sauf dans les affaires auxquelles leurs clients sont partie prenante.
- 221.3 Les professionnels comptables peuvent, à titre de vacataires, donner des cours et conférences sur des matières se rattachant essentiellement à l'exercice de la profession. Il leur est interdit d'exercer toute fonction de direction dans une école privée dispensant un enseignement ne se rattachant pas essentiellement aux métiers de la comptabilité et de la gestion, et d'autoriser de telles écoles d'enseignement privé à faire usage de leur nom. Dans les deux cas, ils ne sont habilités à recevoir que des indemnités, à l'exclusion de tout salaire. Il leur est également interdit d'exercer tout mandat social (administration, direction générale).
- 221.4 Les professionnels comptables peuvent être directeurs de revues et publications techniques se rattachant à la profession comptable, pourvu que ces organes n'aient pas un caractère publicitaire ou commercial et à condition de ne pas exercer de mandat social ou un emploi salarié. Ils ne peuvent être ni directeur, ni rédacteur, ni reporter d'un journal ou d'une publication d'une autre nature.
- 221.5 Il leur est possible de publier des articles dans les revues, journaux ou périodiques, à condition qu'il s'agisse d'une collaboration libre, sans rémunération régulière et sans lien de subordination avec l'administration ou la rédaction de la publication.
- 221.6 Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, organisationnel, informatique ou fiscal ou apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les sollicite.
- 221.7.1 Il est interdit aux professionnels comptables et aux sociétés reconnues par lui d'agir directement ou par personne interposée, en tant qu'agent d'affaires ou d'intermédiaire en toute occasion, notamment, pour la location, la vente d'immeubles, de fonds de commerce ou en matière d'assurance.

Section 222 - Autre réglementation propre aux commissaires aux comptes sénégalais

222.1 Ne peuvent être commissaires aux comptes :

- (a) les fondateurs, apporteurs, bénéficiaires d'avantages particuliers, dirigeants sociaux de la société ou de ses filiales, ainsi que leur conjoint ;
- (b) les parents et alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement, des personnes visées au (a) du présent article ;
- (c) les dirigeants sociaux de sociétés possédant le dixième du capital de la société ou dont celle-ci possède le dixième du capital, ainsi que leur conjoint ;
- (d) les personnes qui, directement ou indirectement, ou par personne interposée, reçoivent, soit des personnes figurant au paragraphe (a) du présent article, soit de toute société visée au paragraphe (c) du présent article, un salaire ou une rémunération quelconque en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes; il en est de même pour les conjoints de ces personnes ;
- (e) les sociétés de commissaires aux comptes dont l'un des associés, actionnaires ou dirigeants se trouve dans l'une des situations visées aux alinéas précédents ;
- (f) les sociétés de commissaires aux comptes dont soit l'un des dirigeants, soit l'associé ou l'actionnaire exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, a son conjoint qui se trouve dans l'une des situations prévues au paragraphe (e) du présent article (art. 698 de l'acte OHADA du 17/04/97).

Section 230 - Deuxième avis

- 230.1 Les situations où un professionnel comptable exerçant en cabinet est invité à fournir un deuxième avis sur l'application des normes ou principes de comptabilité, d'audit, d'information financière ou d'autres normes ou principes à des circonstances ou transactions spécifiques par ou pour le compte d'une société ou d'une entité qui ne fait pas partie de sa clientèle peuvent faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, il peut y avoir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles dans le cas où le deuxième avis n'est pas basé sur le même ensemble de données que celui dont disposait le professionnel comptable en place ou repose sur des éléments probants insuffisants. L'importance de la menace dépend des circonstances de la demande et de l'ensemble des autres faits et hypothèses disponibles pertinents pour l'expression d'un jugement professionnel.
- 230.2 Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis dans un tel cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de ces menaces. Si ces dernières ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes peuvent inclure de demander l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis, et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.
- 230.3 Si la société ou l'entité recherchant ce deuxième avis n'autorise pas la communication avec le professionnel comptable en place, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit se demander si, eu égard à l'ensemble des circonstances, il est approprié de donner l'avis sollicité.

Section 240 - Honoraires et autres types de rémunération

- 240.1 Lorsqu'il s'engage dans des négociations relatives à des services professionnels, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut demander les honoraires qu'il juge appropriés. Le fait qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet puisse demander des honoraires inférieurs à ceux d'un confrère n'est pas en soi contraire à l'éthique. Néanmoins, des menaces peuvent peser sur la conformité aux principes de base du fait du niveau des honoraires demandés. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur la compétence et les diligences professionnelles si les honoraires demandés sont si bas qu'il peut être difficile pour ce prix de mettre en œuvre la mission en respectant les normes techniques et professionnelles applicables.
- 240.2 L'importance de ces menaces dépend de facteurs tels que le niveau des honoraires demandés et les services auxquels ils s'appliquent. Eu égard à ces menaces potentielles, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Parmi les sauvegardes susceptibles d'être adoptées figurent les initiatives suivantes :
- (a) communiquer au client les termes et conditions de la mission et notamment la base suivant laquelle les honoraires sont facturés et les services qui sont couverts par les honoraires demandés ;
 - (b) affecter à la mission un budget temps approprié et des collaborateurs qualifiés.
- 240.3 Les honoraires sous condition de résultat sont largement utilisés pour certains types de missions autres que des missions d'expression d'assurance¹. Ils peuvent toutefois dans certaines circonstances faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. Ils peuvent donner lieu à une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel. L'importance de telles menaces dépend de facteurs tels que :
- (a) la nature de la mission ;
 - (b) la gamme des montants d'honoraires possibles ;
 - (c) la base de détermination des honoraires ;
 - (d) le fait que l'issue ou le résultat de l'opération sera ou non passé en revue par un tiers indépendant.
- 240.4 L'importance de telles menaces doit être évaluée et si elle ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes peuvent figurer :
- (a) un accord écrit préalable avec le client quant à la base de rémunération ;
 - (b) la communication des travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet et de sa base de rémunération aux utilisateurs visés ;
 - (c) les politiques et procédures de contrôle qualité ;
 - (d) l'examen par un tiers objectif des travaux effectués par le professionnel comptable exerçant en cabinet.
- 240.5 Dans certains cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut recevoir des honoraires de référencement ou une commission concernant un client. A titre d'exemple, lorsque le professionnel comptable exerçant en cabinet ne dispense pas le service spécifique requis, des honoraires peuvent être perçus en contrepartie du référencement d'un client permanent à un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou à un autre expert. Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut percevoir une commission d'un tiers (par exemple, un vendeur de logiciel) en rapport avec la vente de biens ou de services à un client. L'acceptation d'honoraires de référencement ou d'une commission peut donner lieu à des menaces sur l'objectivité et la compétence et la diligence professionnelles liées à l'intérêt personnel.

¹ Les honoraires sous condition de résultat au titre de missions autres que des missions d'expression d'assurance effectuées pour un client de mission d'expression d'assurance sont abordés à la section 290 de la présente partie du Code.

- 240.6 Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut également verser des honoraires de référencement afin d'obtenir un client, par exemple, lorsque le client reste client d'un autre professionnel comptable exerçant en cabinet mais qu'il a besoin de services de spécialistes que n'offre pas le professionnel comptable en place. Le versement de tels honoraires de référencement peut lui aussi faire peser une menace sur l'objectivité et la compétence et la diligence professionnelles liées à l'intérêt personnel.
- 240.7 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas verser ni percevoir d'honoraires de référencement ou de commission, à moins qu'il n'ait mis en place des sauvegardes permettant d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes peuvent figurer :
- (a) la mention au client de tous les arrangements consistant à verser des honoraires de référencement à un autre professionnel comptable pour les travaux référés ;
 - (b) la mention au client de tous les arrangements consistant à percevoir des honoraires de référencement pour avoir adressé le client à un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ;
 - (c) l'obtention de l'accord préalable du client pour les arrangements conclus en matière de commissions en rapport avec la vente par un tiers de biens ou de services au client.
- 240.8.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut acquérir tout ou partie d'un autre cabinet sur la base que des versements seront faits à des personnes précédemment propriétaires du cabinet ou à leurs héritiers ou leurs successeurs. De tels versements ne sont pas assimilés à des commissions ni à des honoraires de référencement pour l'objet des paragraphes 240.5 à 240.7 ci-dessus.

Section 250 - Marketing des services professionnels - Publicité

250.1 La publicité (et autres activités de marketing et promotion portant sur les professionnels comptables et leurs travaux) est permise au professionnel comptable dans la mesure où les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre de façon honnête et sincère et ne sont pas de nature à porter atteinte au renom, à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession.

250.2 Dans ces conditions :

- (a) il en est ainsi pour les diverses formes de communication, signalétique et autres documents d'identité, plaquettes de présentation, site web, newsletters, presse, radio, TV, affichage ;
- (b) l'organisation et la participation des professionnels comptables à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques sont autorisées.

250.3 En revanche, un professionnel comptable ne peut :

- (a) exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'il est en mesure de rendre, aux qualifications qu'il possède ou à l'expérience qu'il a acquise ;
- (b) faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui ;
- (c) faire mention publiquement d'une « réduction de x% sur le taux horaire moyen pratiqué par la profession » ;
- (d) utiliser des formats de publicité intrusifs sur internet (c'est-à-dire tous les formats que l'internaute doit fermer pour accéder librement au contenu du site qu'il visite) ;
- (e) démarcher de façon directe ou indirecte en utilisant une technique téléphonique, le courrier, le mail ou le bus-mailing.

Publicité personnelle des professionnels comptables

250.4 Il est interdit également aux professionnels comptables de rechercher la clientèle pour l'application de tarifs réduits par rapport au barème professionnel, de remise sur honoraires aux clients ou à des tiers, de commissions ou autres avantages, de se livrer à des opérations de démarchage sous quelque forme que ce soit, soit personnellement, soit par personne interposée, pour leur compte ou le compte de tiers, et de donner des conférences ayant un caractère publicitaire. Tout acte contraire est passible de sanction disciplinaire et pécuniaire du professionnel comptable et du client.

250.5 Le papier à en-tête ne peut comprendre que les noms et prénoms ou raison sociale, les titres ou diplômes visés à l'article ci-après et les indications susceptibles de renseigner la clientèle : adresse, téléphone, télécopie, jours et heures de réception, etc..., à l'exclusion de toute autre mention et en particulier de celles présentant un intérêt publicitaire. Toutefois, il peut être fait état de la qualité de l'Expert près des tribunaux sous réserve que l'intéressé figure effectivement sur la liste dûment établie et rendue publique par l'Administration compétente. La mention de l'appartenance à l'Ordre doit s'accompagner obligatoirement de celle du Tableau de l'ONECCA du Sénégal.

250.6 Les professionnels comptables pourront faire apposer, là où ils exercent, une plaque de la dimension adoptée par le Conseil de l'Ordre. Celle-ci portera l'indication du nom, à l'exclusion de toute enseigne ou indication d'allure commerciale ou présentant un intérêt publicitaire. Ils pourront également insérer, dans l'annuaire téléphonique, un encart d'une dimension n'excédant pas un quart de page.

250.7 Il est interdit à tout professionnel comptable qui remplit un mandat politique ou une mission administrative d'en user à des fins professionnelles, pour accroître sa clientèle.

250.8 Voici une illustration, sous forme de check-list, des outils de communication répondant aux principes déontologiques de la profession :

Formats	Commentaires	Contenu
IDENTITE		
Logo, typo, codes couleurs		Descriptif des services, qualifications, correspondants, réseau,...
Papeterie		
SIGNALETIQUE		
Plaques, enseignes, panneaux indicateurs		Descriptif comme ci dessus
Annuaire grand public		
OUTILS DE PRESENTATION		
Plaquettes, fiches produit	Diffusion à partir d'une démarche volontaire du contact	Données objectives, justifiées et vérifiables Présentation des services sans proposition de services, gracieux
Site Web	Présentation des activités du cabinet Constitution de fichiers propres, sur inscription volontaire des visiteurs	
Annuaire professionnels en ligne	Lien vers site du cabinet ou espace de présentation	
Newsletter (papier électronique)	Diffusion sur fichiers constitués en propre	Evènements concrets de la vie du cabinet, commentaires de l'actualité et de l'environnement professionnels
MEDIA		
Presse, radio, TV,		Données objectives, justifiées et vérifiables
Campagnes de recrutement	Presse ou internet	
Affichage	Parkings, aéroports, gares, trains, centres d'activité, et autres emplacements	Présentation des services sans mention de services chiffrés et sans proposition explicite de services, gracieux
Internet : formats classiques et non intrusifs	Tous les formats sur lesquels l'internaute doit cliquer si le contenu l'intéresse : bannières classiques, boutons, liens sponsorisés	

RELATIONS PRESSE – RELATIONS PUBLIQUES		
Communiqués de presse	Prise de parole sur le cabinet ou son environnement	Evènements concrets de la vie du cabinet, avec données objectives et vérifiables Commentaires de l'actualité et de l'environnement professionnels
Articles, tribunes, interviews		Contenu professionnel ou technique
Ouvrage, enseignement		
Animation de séminaires, participation à des colloques		
Organisation de colloques ou de séminaires techniques	Invitations sur fichiers constitués en propre	
Salons professionnels	Médiatisation possible de l'opération (médias ou communiqué de presse)	
Actions évènementielles, mécénat, parrainage		
Publication d'enquêtes, sondages réalisés par un Institut d'études, sur ses fichiers disponibles	Destinées à alimenter le discours du cabinet dans la presse ou dans ses outils de présentation	Contenu d'intérêt général, sans visée comparative avec les concurrents

Section 260 - Dons et hospitalité

- 260.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ou un membre de sa famille immédiate ou proche, peut se voir offrir des cadeaux et l'hospitalité de la part d'un client. Une telle offre donne en général lieu à une menace sur la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, des menaces sur l'objectivité liées à l'intérêt personnel peuvent être créées si un cadeau est accepté ; des menaces sur l'objectivité liées à l'intimidation peuvent résulter de l'éventualité que l'acceptation de ce cadeau soit rendue publique.
- 260.2 L'importance de ces menaces dépend de la nature, de la valeur et de l'intention derrière l'offre. Lorsque sont offerts des cadeaux ou une hospitalité qu'un tiers informé raisonnable, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, considérerait comme manifestement négligeables, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut conclure que cette offre est faite dans le cours normal des affaires sans intention spécifique d'influencer la prise de décisions ou d'obtenir des informations. Dans de tels cas, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut en général conclure qu'il n'y a pas de menace importante sur la conformité aux principes de base.
- 260.3 Si les menaces évaluées ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas accepter une telle offre.

Section 270 - Garde d'actifs appartenant aux clients

- 270.1 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas assumer la garde de fonds ou d'autres actifs pour le compte d'un client, sauf à y être autorisé par la loi et dans ce cas, en conformité avec toute obligation légale complémentaire imposée au professionnel comptable exerçant en cabinet qui détient de tels actifs.
- 270.2 La détention d'actifs appartenant au client crée des menaces sur la conformité aux principes de base ; à titre d'exemple, il y a une menace sur le comportement professionnel lié à l'intérêt personnel et il peut y avoir une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel provenant de la détention d'actifs appartenant au client. Pour se prémunir contre de telles menaces, le professionnel comptable exerçant en cabinet à qui est confié de l'argent (ou d'autres actifs) appartenant à des tiers doit :
- (a) conserver ces actifs séparément des siens propres ou de ceux de son cabinet ;
 - (b) n'utiliser ces actifs que pour l'objet auquel ils sont destinés ;
 - (c) être prêt, à tout moment, à rendre compte de tous ces actifs, ainsi que de tous les revenus, dividendes ou profits générés, à toutes personnes habilitées à ce qu'on leur en rende compte ;
 - (d) se conformer à toutes les lois et tous les règlements applicables à la conservation et à la comptabilisation de tels actifs.
- 270.3 Par ailleurs, les professionnels comptables exerçant en cabinet doivent être conscients des menaces qui pèsent sur la conformité aux principes de base du fait de l'association avec de tels actifs, par exemple, s'il s'avère que les actifs proviennent d'activités illégales, tels que le blanchiment d'argent. Dans le cadre des procédures d'acceptation du client et de la mission pour ce type de services, les professionnels comptables exerçant en cabinet doivent effectuer les demandes de renseignements appropriées sur l'origine de ces actifs et prendre en considération les obligations légales et réglementaires qui leur incombent. Ils doivent également envisager de solliciter des conseils juridiques.

Section 280 - Objectivité – Tous services

- 280.1 Pour chacune de ses prestations professionnelles, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit se demander s'il existe des menaces sur la conformité au principe de base d'objectivité provenant du fait qu'il détient des participations ou entretient des relations avec un client, ou des administrateurs, des cadres ou des salariés. A titre d'exemple, un lien personnel ou familial ou une relation d'affaires peut faire peser une menace sur l'objectivité liée à la familiarité.
- 280.2 Un professionnel comptable exerçant en cabinet qui fournit un service d'expression d'assurance est tenu d'être indépendant du client de la mission d'expression d'assurance. L'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance sont nécessaires pour permettre au professionnel comptable exerçant en cabinet d'exprimer une conclusion qui sera vue comme étant libre de parti-pris, de conflit d'intérêts ou d'influence excessive de tiers. La Section 290 présente des recommandations spécifiques sur les obligations d'indépendance applicables aux professionnels comptables exerçant en cabinet qui effectuent une mission d'expression d'assurance.
- 280.3 L'existence de menaces sur l'objectivité lors de la prestation de services professionnels dépend des circonstances particulières entourant la mission et la nature des travaux que le professionnel comptable exerçant en cabinet effectue.
- 280.4 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance des menaces identifiées et si elles ne sont pas manifestement négligeables les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes peuvent figurer :
- (a) la décision de se retirer de l'équipe chargée de la mission ;
 - (b) des procédures de supervision ;
 - (c) la cessation des relations financières ou d'affaires donnant lieu à la menace ;
 - (d) la discussion du problème en cause avec les niveaux supérieurs de la direction du cabinet ;
 - (e) la discussion du problème en cause avec les responsables de la gouvernance chez le client.

Section 290 - Indépendance – Missions d'expression d'assurance

- 290.1 S'agissant d'une mission d'expression d'assurance, il est dans l'intérêt général et par conséquent, il est prescrit par le présent Code de déontologie que les membres des équipes chargées d'une **mission d'expression d'assurance***, les cabinets et le cas échéant, les cabinets membres du **réseau*** soient indépendants des clients de missions d'expression d'assurance.
- 290.2 Les missions d'expression d'assurance sont destinées à renforcer le degré de confiance des utilisateurs visés quant au résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet en fonction de certains critères.
- 290.3 Dans une mission d'expression d'assurance, le professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion destinée à renforcer le niveau de confiance des utilisateurs visés, autres que la personne responsable du résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet en fonction de certains critères.
- 290.4 Le résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet est l'information qui résulte de l'application de critères à cet objet. L'expression "information sur l'objet" sert à désigner le résultat de l'évaluation ou de la mesure de cet objet. A titre d'exemple :
- (a) la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et l'information fournie représentée dans les **états financiers*** (les informations sur l'objet) résultent de l'application d'un référentiel de présentation de l'information financière portant sur la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations à fournir, par exemple les normes IFRS, (les critères) à la situation financière, à la performance financière et aux flux de trésorerie (objet) d'une entité ;
 - (b) une assertion relative à l'efficacité du contrôle interne (l'information sur l'objet) résulte de l'application d'un cadre de référence permettant d'évaluer l'efficacité du contrôle interne, tel que le COSO ou CoCo, (les critères) au contrôle interne, un processus (l'objet).
- 290.4.1 Les missions d'expression d'assurance peuvent porter sur les assertions d'autrui ou être des missions d'appréciation directe. Dans l'un et l'autre cas, elles font intervenir trois parties distinctes : le professionnel comptable exerçant en cabinet, la personne responsable et les utilisateurs visés.
- 290.5 Dans les missions d'expression d'assurance basées sur des assertions, dont font partie les **missions d'audit d'états financiers***, l'évaluation ou la mesure de l'objet est effectuée par la personne responsable et l'information sur l'objet se présente sous la forme d'une assertion de la personne responsable qui est mise à la disposition des utilisateurs visés.
Dans une mission d'appréciation directe, le professionnel comptable exerçant en cabinet soit effectue directement l'évaluation ou la mesure de l'objet, soit obtient de la personne responsable qui a effectué l'évaluation ou la mesure une déclaration qui n'est pas mise à la disposition des utilisateurs visés. Les informations relatives à l'objet sont fournies aux utilisateurs visés dans le rapport d'expression d'assurance.

290.6 L'indépendance requiert :

L'indépendance d'esprit

L'état d'esprit qui permet d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences qui compromettent le jugement professionnel, permettant à une personne d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et de scepticisme professionnel.

L'apparence d'indépendance

Le fait d'éviter les faits et circonstances qui sont si importants qu'un tiers raisonnable informé, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris des sauvegardes appliquées, conclurait raisonnablement que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnel d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance ont été compromis.

290.7 Le terme "indépendance", utilisé seul, peut être source de confusion. Pris dans l'absolu, ce terme peut conduire les observateurs à supposer qu'une personne exerçant son jugement professionnel devrait être libre de tout lien économique, financier ou autre. Ceci est impossible, étant donné que chaque membre de la société entretient des relations avec les autres. En conséquence, l'importance des liens économiques, financiers et autres doit également être appréciée en fonction de ce qu'une personne raisonnable informée ayant connaissance de toutes les informations pertinentes serait raisonnablement conduite à considérer comme étant inacceptable.

290.8 De nombreuses circonstances, ou combinaisons de circonstances différentes peuvent être pertinentes et en conséquence, il est impossible de définir chaque situation qui fait peser des menaces sur l'indépendance et de préciser les mesures appropriées à prendre pour les atténuer. De plus, la nature des missions d'expression d'assurance peut être différente et en conséquence, des menaces différentes peuvent exister, exigeant l'application de sauvegardes différentes. En conséquence, un cadre conceptuel qui requiert des cabinets et des membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance qu'ils identifient, évaluent et traitent les menaces pesant sur l'indépendance au lieu de se contenter de se conformer à un jeu de règles spécifiques qui peuvent être arbitraires est dans l'intérêt général.

Une approche conceptuelle de l'indépendance

290.9 Les membres des équipes chargées d'une mission d'expression d'assurance, des cabinets et des cabinets membres du réseau sont tenus d'appliquer le cadre conceptuel figurant dans la Section 100 à la situation particulière en question. En plus d'identifier les liens entre le cabinet, les cabinets du réseau, les membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance et le client de la mission d'assurance, il convient de se demander si des relations entre des personnes n'appartenant pas à l'équipe de mission et le client font peser des menaces sur l'indépendance.

- 290.12 Les exemples présentés dans la présente section sont destinés à illustrer l'application du cadre conceptuel. Ils ne visent pas, ni ne doivent être interprétés comme visant à constituer une liste complète de toutes les circonstances de nature à créer des menaces pour l'indépendance.
En conséquence, il ne suffit pas pour un membre d'une équipe de mission d'expression d'assurance, un cabinet ou un réseau de se contenter de se conformer aux exemples présentés, il leur faut plutôt appliquer le cadre de référence aux circonstances particulières auxquelles ils font face.
- 290.13 La nature des menaces pesant sur l'indépendance et les sauvegardes applicables nécessaires pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable varient suivant les caractéristiques de chaque mission d'expression d'assurance ; selon qu'il s'agit d'une mission d'audit d'états financiers ou d'un autre type de mission d'expression d'assurance ; et dans ce dernier cas, suivant la finalité, l'information objet du rapport et les utilisateurs visés par ce rapport. Un cabinet doit par conséquent évaluer les circonstances pertinentes, la nature de la mission d'expression d'assurance et les menaces pour l'indépendance avant de décider s'il est approprié d'accepter ou de poursuivre cette mission, ainsi que la nature des sauvegardes requises et s'il convient d'intégrer un individu en particulier à l'équipe de mission d'expression d'assurance.

Réseaux et entités d'un réseau

- 290.14 Une entité qui appartient à un réseau peut être un "cabinet", qui est défini dans ce Code comme un professionnel comptable exerçant à titre individuel, un "partnership" ou une société de professionnels comptables, ainsi qu'une entité qui contrôle ou est contrôlée par ce cabinet; il peut s'agir également d'un autre type d'entité comme un cabinet de conseil ou un cabinet d'avocats. Les obligations d'indépendance décrites dans cette section s'appliquent à toutes les entités faisant partie d'un réseau, quand bien même l'entité à elle seule ne remplit pas la définition d'un cabinet.
- 290.15 Si un cabinet est considéré comme un réseau de cabinets, il doit être indépendant par rapport aux clients dont les états financiers sont audités par un quelconque des cabinets membres du réseau. De plus pour les clients pour lesquels est réalisée une mission d'assurance, et non pas un audit des états financiers, il convient de considérer tout risque sur l'indépendance que le cabinet peut raisonnablement estimer dès lors qu'une entité du réseau détient un intérêt financier ou entretient des relations avec ce client.
- 290.16 Afin d'améliorer leur offre de services professionnels, il est fréquent que des cabinets s'associent dans des "Organisations" plus grandes avec d'autres cabinets ou entités. La qualification en réseau de telles Organisations s'apprécie en fonction des faits et circonstances particulières et pas en fonction de la séparation ou non des entités sur le plan juridique. Par exemple, une telle Organisation peut avoir pour seul objectif de faciliter les missions dites "référées", ce qui est en soi est insuffisant pour la qualifier de réseau. En revanche une Organisation, qui a pour objectif une coopération matérialisée par le partage d'une marque commune, d'un système de contrôle de qualité ou de ressources professionnelles significatives, est qualifiée de réseau.

- 290.17 Pour apprécier si une Organisation constitue un réseau, il faut apprécier si, au vu des faits et circonstances, un tiers objectif et bien informé conclurait probablement que les entités sont associées de telle sorte qu'un réseau existe. Ce jugement doit être porté de façon exhaustive pour toutes les entités au sein de l'Organisation.
- 290.18 Lorsque l'objectif d'une Organisation est une coopération et clairement un partage de résultats ou de coûts entre entités, elle est considérée comme formant un réseau. Par contre, le partage de coûts immatériels ne suffit pas à caractériser un réseau. De même, si le partage des coûts ne porte que sur le développement de méthodologies d'audit, de manuels ou de programmes de formation, cela n'est pas suffisant pour qualifier un réseau. Enfin, un accord entre un Cabinet et une autre entité indépendante en vue de fournir conjointement un service ou de développer conjointement un produit n'entraîne pas la qualification de réseau.
- 290.19 Si l'objectif d'une Organisation est de coopérer et que les entités de l'Organisation ont des actionnaires, une société contrôlante ou une direction en commun, elle est considérée comme un réseau, que ces relations soient établies par contrat ou par d'autres moyens.
- 290.20 Si l'objectif de l'Organisation est de coopérer et que les entités de l'Organisation partagent leur politique et procédures de contrôle qualité, elle est considérée comme un réseau. Il s'agit ici des systèmes de contrôle qualité conçus, mis en place et supervisés dans toutes les entités de l'Organisation.
- 290.21 Si l'objectif de l'Organisation est de coopérer et que les entités au sein de l'Organisation partagent la même stratégie d'entreprise, elle est considérée comme un réseau. Pour cela, il est nécessaire qu'elles aient conclu un accord en vue d'atteindre des objectifs stratégiques communs. En revanche, deux entités dont la collaboration se limite à répondre conjointement à une demande de prestation professionnelle ne forment pas un réseau.
- 290.22 Si l'objectif de l'Organisation est de coopérer et que les entités au sein de l'Organisation utilisent la même marque, elles constituent un réseau. Avoir une marque commune signifie avoir les mêmes initiales ou le même nom. Un cabinet est considéré comme utilisant une marque commune si le nom de cette marque figure par exemple au sein ou aux côtés du nom du cabinet lorsque l'un de ses associés du cabinet signe un rapport d'assurance.
- 290.23 Même si un cabinet n'appartient pas à un réseau et que son nom ne fait pas référence à un nom de marque commun, il peut apparaître comme un membre d'un réseau s'il mentionne l'appartenance à un groupement de cabinets dans son papier à en-tête, ses fournitures de bureau ou ses outils promotionnels. En conséquence, un cabinet doit être particulièrement attentif à la façon de décrire de tels groupements en vue d'éviter une confusion avec la notion de réseau.

- 290.24 Lorsqu'un cabinet vend une partie de ses activités, l'accord de cession prévoit parfois, que pour une période de temps limitée, l'activité cédée puisse continuer d'utiliser le nom du cabinet, ou un élément de ce nom, quand bien même elle n'est plus liée au cabinet. Dans ce cas, alors même que les deux entités sont susceptibles de pratiquer leurs activités sous un nom commun, les faits indiquent qu'elles n'appartiennent pas à une Organisation destinée à coopérer et qu'en conséquence elles ne forment pas un réseau. Ces entités devront être attentives à la façon de bien informer les tiers qu'elles n'appartiennent pas à un même réseau lorsqu'elles se présentent.
- 290.25 Lorsque l'objectif de l'Organisation est de coopérer et que les entités au sein de l'Organisation partagent une part significative de leurs ressources professionnelles, elle est considérée comme formant un réseau. Ces ressources professionnelles comprennent :
- (a) les systèmes communs qui permettent aux entités d'échanger des informations telles que des listes de clients, des registres de temps passés ou de facturation ;
 - (b) les associés et le personnel ;
 - (c) les départements techniques permettant de répondre à des consultations portant sur des sujets techniques, sur des spécificités sectorielles ou sur des transactions ou événements particuliers relatifs à des missions d'assurance ;
 - (d) la méthodologie d'audit ou les **manuels d'audit*** ;
 - (e) les séminaires et des supports de formation.
- 290.26 Pour apprécier le caractère significatif des ressources professionnelles partagées et l'existence d'un réseau qui en découle, il convient de prendre en compte les faits et circonstances pertinents. Si le partage se limite à une méthodologie ou des manuels d'audit communs et que les entités ne s'échangent ni personnel, ni clients, ni informations sur les marchés, il est peu probable que les ressources partagées soient considérées comme significatives. Il en va de même, si les entités ne partagent qu'un programme de formation. A l'inverse, lorsque les ressources partagées concernent l'échange de personnels ou d'informations par exemple, si le personnel est géré dans un pool partagé ou si un département technique commun est créé au sein de l'Organisation pour fournir aux cabinets participants des avis techniques qui doivent être suivis par ces cabinets, un tiers objectif et bien informé sera probablement amené à conclure que les ressources partagées sont significatives.

Missions d'expression d'assurance basées sur des assertions

Missions d'audit des états financiers

290.27 Les missions d'audit des états financiers servent une large gamme d'utilisateurs potentiels ; en conséquence, outre l'indépendance d'esprit, l'apparence d'indépendance a une importance particulière. Lors d'une mission d'audit d'états financiers, les membres de l'équipe chargée de la mission, le cabinet et les cabinets du réseau sont donc tenus d'être indépendants du client. Ces obligations d'indépendance comprennent des interdictions relatives à certaines relations entre les membres de l'équipe chargée de la mission et les administrateurs, les cadres et les salariés du client en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'information objet de la mission (les états financiers). Il convient aussi de se demander si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait des relations avec des salariés du client qui sont en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'objet de la mission (la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie).

Autres missions d'expression d'assurance basées sur des assertions

290.28 Dans une mission d'expression d'assurance basée sur des assertions où le client n'est pas client d'une mission d'audit d'états financiers, les membres de l'équipe chargée de la mission et le cabinet sont tenus d'être indépendants du client de la mission d'expression d'assurance (la partie responsable, qui est responsable de l'information objet de la mission et qui peut être responsable de l'objet de la mission). Ces obligations d'indépendance comprennent des interdictions concernant certaines relations entre les membres de l'équipe chargée de la mission et les administrateurs, les cadres et les salariés du client qui sont en mesure d'exercer une influence directe significative sur l'information objet de la mission. Il convient aussi de se demander si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait des relations avec des salariés du client qui sont en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'objet de la mission. Il convient aussi de prendre en compte toute menace dont le cabinet a des raisons de croire qu'elle pourrait être créée en raison des intérêts et des relations des cabinets du réseau.

290.29 Dans la majorité des missions d'expression d'assurance basées sur des assertions, qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers, la partie responsable est responsable de l'information objet de la mission et de l'objet de la mission. Toutefois, dans certaines missions, la partie responsable peut ne pas être responsable de l'objet de la mission. A titre d'exemple, lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est engagé pour effectuer une mission d'expression d'assurance sur un rapport qu'un consultant environnemental a établi concernant les pratiques de développement durable d'une société, pour être diffusé parmi des utilisateurs ciblés, le consultant environnemental est la partie responsable de l'information objet de la mission mais la société est responsable de l'objet de la mission (les pratiques de développement durable).

290.30 Dans les missions d'expression d'assurance basées sur les assertions qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers, dans lesquelles la partie responsable est responsable de l'information objet de la mission mais non de l'objet de la mission, les membres de l'équipe chargée de la mission et le cabinet sont tenus d'être indépendants de la partie responsable de l'information objet de la mission (le client de la mission d'expression d'assurance). De plus, il convient aussi de prendre en compte toute menace dont le cabinet a des raisons de croire qu'elle pourrait être créée par des intérêts et des relations entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance, un cabinet du réseau et la partie responsable de l'objet de la mission.

Missions d'expression d'assurance par appréciation directe

290.31 Dans une mission d'expression d'assurance par appréciation directe (appelée ci-après «mission d'appréciation directe»), les membres de l'équipe chargée de la mission et le cabinet sont tenus d'être indépendants du client (la partie responsable de l'objet de la mission d'appréciation directe).

Rapports à usage restreint

290.32 Dans le cas d'un rapport d'expression d'assurance concernant un client d'une mission d'audit ne portant pas sur les états financiers dont l'usage est expressément limité à des utilisateurs identifiés, on considère que les utilisateurs du rapport ont connaissance de l'objet, de l'information objet de la mission et des limitations du rapport du fait de leur participation à l'établissement des instructions données au cabinet quant à la nature et au périmètre des services attendus de lui, y compris les critères à utiliser pour évaluer ou mesurer l'objet de la mission. Cette connaissance ainsi que la capacité plus forte du cabinet de communiquer sur les sauvegardes avec l'ensemble des utilisateurs du rapport améliorent l'efficacité des sauvegardes relatives à l'apparence d'indépendance. Ces circonstances peuvent être prises en compte par le cabinet lorsqu'il évalue les menaces pesant sur l'indépendance et qu'il envisage les sauvegardes nécessaires pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Au minimum, il est nécessaire d'appliquer les dispositions de la présente section pour évaluer l'indépendance des membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance et de leurs parents proches ou immédiats. Par ailleurs, si le cabinet détenait un intérêt financier significatif, direct ou indirect, chez le client de la mission d'expression d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée serait si significative qu'aucune sauvegarde ne serait en mesure de ramener cette menace à un niveau acceptable. Une prise en considération limitée de toute menace créée par des intérêts liés aux réseaux de cabinets peut être suffisante.

Parties responsables multiples

290.33 Dans certaines missions d'expression d'assurance, basées sur des assertions ou sur une appréciation directe, qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers, il est possible qu'il y ait plusieurs parties responsables. Dans de telles missions, pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions de la présente section à chaque partie responsable, la question que peut se poser le cabinet est de savoir si un intérêt ou une relation entre le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée de la mission, et une partie responsable donnée est de nature à créer une menace pour l'indépendance autre que manifestement négligeable dans le contexte de l'information objet de la mission. Seront pris en considération les facteurs tels que :

- (a) l'importance relative de l'information objet de la mission (ou de l'objet de la mission) dont a la charge la partie responsable donnée ;
- (b) le degré d'intérêt général associé à la mission.

Si le cabinet établit que la menace sur l'indépendance créée par un tel intérêt ou une telle relation avec la partie responsable serait manifestement négligeable, il peut ne pas être nécessaire d'appliquer toutes les dispositions de la présente section à la partie responsable.

Autres considérations

290.34 Les menaces et les sauvegardes identifiées dans la présente section sont en général discutées dans le contexte des intérêts ou des relations entre le cabinet, les autres cabinets du réseau, les membres de l'équipe de mission d'expression d'assurance et le client de cette mission. Dans le cas d'un client d'audit d'états financiers qui est une entité d'intérêt public, le cabinet et tous les autres cabinets du réseau sont tenus de prendre en considération les intérêts et les relations impliquant les entités liées à ce client. Idéalement, ces entités ainsi que ces intérêts et relations doivent être identifiés à l'avance. Pour tous les autres clients de missions d'expression d'assurance, lorsque l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'une **entité liée*** à un tel client est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet par rapport à ce client, l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance doit tenir compte de cette entité liée lors de l'évaluation de l'indépendance et de l'application des sauvegardes appropriées.

290.35 L'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance et les mesures ultérieures doivent être étayées par des éléments probants préalablement à l'acceptation de la mission et au cours de sa mise en œuvre. L'obligation de procéder à une telle évaluation et de prendre des mesures survient lorsque le cabinet, un autre cabinet du réseau ou un membre de l'équipe de mission a connaissance, ou pourrait raisonnablement être censé avoir connaissance de circonstances ou de relations susceptibles de compromettre l'indépendance. Il peut y avoir des occasions où le cabinet, un cabinet du réseau ou un individu contrevient par inadvertance à la présente section. Si une telle contravention par inadvertance intervient, elle ne compromet en général pas l'indépendance par rapport à un client de mission d'expression d'assurance, pourvu que le cabinet ait en place des politiques et procédures de contrôle qualité appropriées pour promouvoir l'indépendance et qu'une fois découverte, la contravention soit promptement corrigée et que toutes les sauvegardes nécessaires soient appliquées.

290.36 Tout au long de la présente section, il est fait référence à des menaces respectivement significatives et manifestement négligeables dans l'évaluation de l'indépendance. Pour évaluer l'importance d'un point en particulier, il convient de tenir compte des facteurs quantitatifs et qualitatifs. Un point ne doit être considéré comme étant manifestement négligeable que s'il est jugé à la fois anodin et sans conséquence.

Objectif et structure de cette section

290.37 L'objectif de la présente section est d'aider les cabinets et les membres des équipes de missions d'assurance à :

- (a) identifier les menaces pesant sur l'indépendance ;
- (b) évaluer si ces menaces sont manifestement négligeables ;
- (c) pour les cas où ces menaces sont manifestement négligeables, identifier et appliquer les sauvegardes appropriées pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable.

Il doit toujours être tenu compte de ce qu'un tiers informé raisonnable ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris des sauvegardes mises en œuvre, serait raisonnablement induit à juger inacceptable. Dans les situations où aucune sauvegarde n'est disponible pour ramener la menace à un niveau acceptable, les seules actions possibles consistent à éliminer les activités ou l'intérêt créant cette menace ou à refuser d'accepter ou de poursuivre la mission d'expression d'assurance.

290.38 La présente section s'achève avec certains exemples illustrant la façon dont cette approche conceptuelle doit être appliquée dans des circonstances et des relations spécifiques. Les exemples abordent les menaces sur l'indépendance qui peuvent être créées par des circonstances et des relations spécifiques (paragraphe 290.100 et suivants). Le jugement professionnel est utilisé pour déterminer les sauvegardes appropriées permettant d'éliminer les menaces pesant sur l'indépendance ou de les ramener à un niveau acceptable. Dans certains cas, les menaces sur l'indépendance sont si significatives que les seules actions possibles consistent à éliminer les activités ou l'intérêt créant la menace ou à refuser d'accepter ou de poursuivre la mission d'expression d'assurance. Dans d'autres, la menace peut être éliminée ou ramenée à un niveau acceptable par la mise en œuvre de sauvegardes. Ces exemples n'ont pas vocation à être exhaustifs.

290.39 Certains exemples indiquent la façon dont il convient d'appliquer le cadre de référence à une mission d'audit d'états financiers d'une entité d'intérêt public. Lorsqu'un organisme membre choisit de ne pas différencier les entités d'intérêt public des autres entités, les exemples relatifs aux missions d'audit d'états financiers des entités d'intérêt public sont censés s'appliquer à l'ensemble des missions d'audit d'états financiers.

290.40 Lorsque des menaces sur l'indépendance qui ne sont pas manifestement négligeables sont identifiées et que le cabinet décide d'accepter ou de poursuivre la mission d'expression d'assurance, cette décision doit être notée en dossier. Les notes doivent inclure une description des menaces identifiées et des sauvegardes mises en œuvre pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable.

- 290.41 L'évaluation de l'importance de toute menace sur l'indépendance et des sauvegardes nécessaires pour ramener cette menace à un niveau acceptable prend en compte l'intérêt général. Certaines entités peuvent impliquer largement l'intérêt général du fait que, par suite de leurs affaires, de leur taille ou du statut de leur société, elles font intervenir une large gamme de parties prenantes. Parmi de telles entités peuvent par exemple figurer les **sociétés cotées***, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance et les fonds de pension. En raison du large intérêt général impliqué par les états financiers des entités d'intérêt public, certains paragraphes de la présente section traitent de questions supplémentaires qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers des entités d'intérêt public. Il y a lieu de se demander si la façon d'appliquer le présent cadre de référence à l'audit des états financiers des entités d'intérêt public devrait être étendue à d'autres clients d'audit d'états financiers susceptibles d'impliquer un intérêt général significatif.
- 290.42 Les comités d'audit peuvent jouer un rôle important dans le gouvernement d'entreprise lorsqu'ils sont indépendants de la direction du client et peuvent aider le conseil d'administration à s'assurer qu'un cabinet est indépendant lorsqu'il exerce son rôle d'audit. Il doit y avoir des contacts réguliers entre le cabinet et le comité d'audit (ou une autre instance de gouvernance s'il n'y a pas de comités d'audit) des entités d'intérêt public pour ce qui concerne les relations et les autres points qui pourraient, de l'avis du cabinet, raisonnablement être considérés comme pesant sur l'indépendance.
- 290.43 Les cabinets doivent établir des méthodes et des procédures relatives aux communications sur l'indépendance avec le comité d'audit ou les autres instances chargées du gouvernement d'entreprise chez le client. Dans le cas d'un audit d'états financiers **d'entité d'intérêt public***, le cabinet doit communiquer oralement et par écrit au moins une fois par an toutes les relations et autres liens entre le cabinet, les autres cabinets du réseau et le client d'audit d'états financiers qui, selon le jugement professionnel du cabinet, peuvent raisonnablement être considérés comme pesant sur l'indépendance. Les points devant être communiqués varient selon chaque situation et doivent être décidés par le cabinet, mais ils doivent en général aborder les sujets pertinents exposés dans la présente section.

Période de la mission

- 290.44 Les membres de l'équipe chargée d'une mission d'expression d'assurance et le cabinet doivent être indépendants du client tout au long de la période de la mission d'expression d'assurance. La période de la mission débute lorsque l'équipe de mission d'expression d'assurance commence à fournir des services d'assurance et s'achève avec la publication du rapport de mission d'assurance, sauf lorsque la mission est de nature récurrente. Si la mission d'assurance est censée être exécutée de façon récurrente, la période de la mission s'achève à la plus tardive des deux dates suivantes : la date de notification par l'une ou l'autre des parties que la relation professionnelle est arrivée à son terme ou la date de publication du rapport d'assurance final.

290.45 Dans le cas d'une mission d'audit d'états financiers, la période de la mission comprend la période couverte par les états financiers faisant l'objet du rapport du cabinet. Lorsqu'une entité devient un client d'audit d'états financiers pendant ou après la période couverte par les états financiers sur lesquels va porter le rapport d'audit du cabinet, le cabinet doit se demander si des menaces sur l'indépendance ne risquent pas d'être créées par :

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

De même, dans le cas d'une mission d'assurance qui n'est pas une mission d'audit d'états financiers, le cabinet doit se demander si des liens financiers ou d'affaires, ou des services antérieurs risquent de créer des menaces pour l'indépendance.

290.46 Si un service autre qu'une mission d'assurance a été fourni par le cabinet au client d'audit d'états financiers pendant ou après la période couverte par les états financiers mais avant le commencement de services professionnels en rapport avec l'audit d'états financiers et que ce service serait interdit au cours de la période de la mission, il convient de prendre en considération les menaces sur l'indépendance susceptibles le cas échéant de résulter de ce service. Si une menace non manifestement négligeable était créée, des sauvegardes devraient être envisagées et appliquées le cas échéant pour ramener cette menace à un niveau acceptable. Parmi de telles sauvegardes peuvent figurer les actions suivantes :

- (a) discuter des questions d'indépendance liées à la prestation du service autre que le service d'assurance avec les personnes chargées de la gouvernance du client, telles que les membres du comité d'audit ;
- (b) obtenir du client qu'il reconnaisse sa responsabilité à l'égard des résultats du service autre que le service d'assurance ;
- (c) empêcher le personnel ayant fourni le service autre que le service d'assurance de participer à la mission d'audit des états financiers ;
- (d) engager un autre cabinet pour passer en revue les résultats issus du service autre que le service d'assurance ou faire refaire par un autre cabinet le service autre que le service d'assurance dans la mesure nécessaire pour lui permettre d'assumer la responsabilité du service fourni.

290.47 Un service autre qu'un service d'assurance fourni à un client d'audit d'états financiers non coté ne porte pas atteinte à l'indépendance du cabinet une fois que ce client devient une **société cotée***, dans la mesure où :

- (a) le service en question était admissible en vertu de la présente section pour un client d'audit d'états financiers non coté ;
- (b) il est mis fin au service dans un délai raisonnable à compter du moment où le client devient société cotée si ce service n'est pas admissible en vertu de la présente section pour une société cotée ;
- (c) le cabinet a mis en œuvre des sauvegardes appropriées pour éliminer ou ramener à un niveau acceptable toute menace sur l'indépendance résultant du service en question.

APPLICATION DU CADRE DE RÉFÉRENCE A DES SITUATIONS SPÉCIFIQUES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	290.100
Participations financières.....	290.104
Dispositions applicables à l'ensemble des clients de missions d'assurance.....	290.106
Dispositions applicables aux clients d'audit d'états financiers	290.113
Dispositions applicables aux clients d'une mission d'assurance autre qu'un audit d'états financiers	290.122
Prêts et cautions.....	290.126
Relations d'affaires étroites avec des clients de missions d'assurance	290.132
Liens familiaux et personnels	290.135
Personnes passant au service de clients de missions d'assurance	290.143
Personnes récemment au service de clients de missions d'assurance.....	290.146
Participation comme dirigeant ou membre du conseil d'administration aux affaires de clients de missions d'assurance.....	290.149
Relations de longue date entre le personnel cadre et des clients de missions d'assurance	
Dispositions générales	290.153
Clients d'audit d'états financiers qui sont des entités d'intérêt public.....	290.154
Prestations de services autres que d'assurance à des clients de missions d'assurance.....	290.158
Préparation des documents comptables et des états financiers	290.166
Dispositions générales	290.169
Clients d'audit d'états financiers qui ne sont pas des entités d'intérêt public	290.170
Clients d'audit d'états financiers qui sont des entités d'intérêt public	290.171

Situations d'urgence	290.173
Services d'évaluation	290.174
Prestation de services fiscaux à des clients d'audit d'états financiers.....	290.180
Prestation de services d'audit interne à des clients d'audit d'états financiers.....	290.181
Prestation de services d'assistance informatique à des clients d'audit d'états financiers	290.187
Affectations temporaires de personnel chez des clients d'audit d'états financiers	290.192
Prestation de services de gestion de litiges à des clients d'audit d'états financiers.....	290.193
Prestation de services juridiques à des clients d'audit d'états financiers	290.196
Recrutement de cadres dirigeants supérieurs.....	290.203
Finance d'entreprise et activités analogues	290.204
Honoraires et fixation des prix	
Honoraires – Taille relative	290.206
Honoraires en souffrance	290.208
Établissement du prix	290.209
Honoraires sous condition de résultat.....	290.210
Dons et hospitalité	290.212
Litige imminent ou déclaré.....	290.214

Introduction

- 290.100 Les exemples suivants décrivent des situations et relations spécifiques qui sont susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Ces exemples décrivent les menaces potentielles créées et les sauvegardes qui peuvent être appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable dans chaque circonstance. Ces exemples ne sont pas exhaustifs. Dans la pratique, le cabinet, les autres cabinets du réseau et les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance seront conduits à évaluer les implications de circonstances et de relations analogues, mais différentes, et à déterminer si les sauvegardes décrites aux paragraphes 200.12 à 200.15 peuvent être appliquées pour aborder de façon satisfaisante les menaces pesant sur l'indépendance.
- 290.101 Certains de ces exemples traitent de clients d'audit d'états financiers tandis que d'autres traitent de missions d'expression d'assurance chez des clients qui ne sont pas des clients d'audit d'états financiers. Ces exemples illustrent comment les sauvegardes doivent être appliquées pour satisfaire à l'obligation faite respectivement aux membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance, au cabinet et au réseau de cabinets d'être indépendants d'un client d'audit d'états financiers ainsi qu'aux membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance et au cabinet d'être indépendants d'un client de mission d'assurance qui n'est pas un client d'audit d'états financiers. Ces exemples ne comprennent pas de missions d'assurance faites pour des clients autres que d'audit d'états financiers aboutissant à des rapports dont l'usage est expressément réservé à des utilisateurs identifiés. Ainsi qu'il est précisé au paragraphe 290.19 concernant ces missions, les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance ainsi que les membres de leur famille proche et immédiate sont tenus d'être indépendants du client de mission d'assurance. Par ailleurs, le cabinet ne doit pas détenir de participation financière significative, directe ou indirecte, chez le client d'une mission d'expression d'assurance.
- 290.102 Ces exemples illustrent comment le cadre de référence s'applique aux clients d'un audit d'états financiers et aux clients d'autres missions d'expression d'assurance. Ils doivent être lus en conjonction avec le paragraphe 290.20 qui explique que, dans la majorité des missions d'expression d'assurance, il y a une seule partie responsable qui est le client de la mission d'assurance. Toutefois, dans certaines missions d'expression d'assurance, il y a deux parties responsables. Dans une telle situation, il doit être tenu compte de toute menace dont le cabinet a des raisons de croire qu'elle peut être créée par des intérêts ou des relations entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, le cabinet, un cabinet du réseau et le tiers responsable de l'objet de la mission.
- 290.103 Parmi l'ensemble des entités qui sont susceptibles de faire l'objet d'un audit, il y en a certaines, les **entités d'intérêt public*** ou EIP, qui présentent des particularités en raison de la nature même de l'entité, de leur taille ou de leur activité. L'exigence pour le professionnel comptable d'être et de paraître indépendant sont alors telles que des restrictions plus sévères sont prévues dans les applications qui suivent. Il en est ainsi, par exemple, de la rotation des associés en charge des missions portant sur ces entités d'intérêt public ou de la revue des dossiers par un associé n'étant pas intervenu sur le dossier en question.

Participations financières

- 290.104 Une participation financière détenue chez un client de mission d'assurance peut créer une menace liée à l'intérêt personnel. Lors de l'évaluation de l'importance de cette menace et des sauvegardes appropriées devant être mises en œuvre afin de l'éliminer ou de la ramener à un niveau acceptable, il est nécessaire d'examiner la nature de la participation financière. Ceci inclut une évaluation du rôle de la personne détenant la participation financière, l'importance relative de cette participation financière et le type de participation financière en cause (directe ou indirecte).
- 290.105 Lors de l'évaluation du type de participation financière, il convient de tenir compte du fait que ces participations vont de celles où l'individu en cause n'a aucun contrôle sur le véhicule de placement, ni sur la participation financière détenue (par exemple, un fonds mutuel, un fonds commun de placement ou un véhicule intermédiaire analogue) à celles où l'individu détient le contrôle de l'intérêt financier (par exemple, en qualité de trustee) ou est en mesure d'influencer les décisions d'investissement. Pour évaluer l'importance d'une menace sur l'indépendance, il est important de prendre en considération le degré de contrôle ou d'influence qui peut être exercé sur l'intermédiaire, la participation financière détenue ou la stratégie d'investissement. Lorsqu'un contrôle existe, la participation financière doit être considérée comme directe. Inversement, lorsque le détenteur de la participation financière n'a pas la possibilité d'exercer un contrôle, la participation financière doit être considérée comme indirecte.

Dispositions applicables à l'ensemble des clients de missions d'assurance

- 290.106 Si un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou un membre de sa famille immédiate détient **une participation financière directe***, ou une **participation financière indirecte*** significative chez le client d'une mission d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si significative que les seules sauvegardes disponibles pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable sont :
- (a) que la personne concernée se défasse de sa participation financière directe avant de devenir membre de l'équipe chargée de la mission ;
 - (b) que la personne concernée se défasse de la totalité de sa participation financière indirecte ou d'une part suffisante pour que la partie restante ne soit plus significative au moment où la personne concernée devient membre de l'équipe chargée de la mission ;
 - (c) que la personne concernée soit écartée de l'équipe chargée de la mission de la mission d'expression d'assurance.
- 290.107 Si, en raison par exemple d'un héritage, d'une donation ou par suite d'une fusion, un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ou un membre de sa famille immédiate reçoit une participation financière directe ou une participation financière indirecte significative chez le client, une menace liée à l'intérêt personnel est créée. Les sauvegardes suivantes doivent être appliquées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable :
- (a) cession de la participation financière concernée dans les plus brefs délais ;
 - (b) éviction du membre concerné de l'équipe chargée de la mission d'assurance.
- Au cours de la période précédant la cession de la participation financière ou l'éviction du membre concerné de l'équipe chargée de la mission d'assurance, il convient de s'interroger sur l'opportunité d'introduire des sauvegardes supplémentaires afin de ramener la menace à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :
- (a) la discussion du problème en cause avec les responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit ;
 - (b) l'intervention d'un autre professionnel comptable pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin.

- 290.108 Lorsqu'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance sait qu'un membre de sa proche famille détient une participation financière directe ou une participation financière indirecte significative chez le client, une menace liée à l'intérêt personnel risque d'être créée. Lors de l'évaluation de l'importance d'une menace, il convient de prendre en considération la nature de la relation entre le membre de l'équipe chargée de la mission et ce membre de sa proche famille, ainsi que l'importance relative de la participation financière. Une fois que l'importance de la menace a été évaluée, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées. Ces sauvegardes pourraient inclure :
- (a) la cession par le membre de la proche famille de la totalité ou d'une fraction suffisante de la participation financière concernée dans les plus brefs délais ;
 - (b) la discussion du problème en cause avec les responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit ;
 - (c) l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'assurance pour revoir les travaux effectués par le membre de l'équipe dont le proche parent est en cause ou donner d'autres conseils autant que de besoin ;
 - (d) écarter cette personne de la mission d'assurance.
- 290.109 Lorsqu'un cabinet ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance détient une participation financière directe ou une participation financière indirecte significative chez le client d'assurance en qualité de fiduciaire, une menace liée à l'intérêt personnel risque d'être créée du fait de l'influence potentielle de cette fiducie sur le client d'assurance. En conséquence, une telle participation ne doit être détenue que lorsque :
- (a) ni le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ni un membre de sa famille immédiate, ni le cabinet ne sont bénéficiaires de cette fiducie ;
 - (b) la participation détenue par la fiducie chez le client de la mission d'assurance n'est pas significative par rapport à la fiducie ;
 - (c) cette fiducie n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur le client de la mission d'assurance ;
 - (d) le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet n'ont d'influence notable sur aucune décision d'investissement impliquant une participation financière chez le client de la mission d'assurance.
- 290.110 Il convient de se demander si une menace liée à l'intérêt personnel ne risque pas d'être créée du fait des participations financières de personnes en dehors de l'équipe chargée de la mission d'assurance et de membres de leur famille proche ou immédiate. Parmi ces personnes pourraient figurer :
- (a) les associés qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance, et les membres de leur proche famille ;
 - (b) les associés et collaborateurs qui fournissent des services autres que des missions d'assurance au client d'une mission d'assurance ;
 - (c) les personnes qui entretiennent une relation personnelle étroite avec un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance.
- Le point de savoir si les participations détenues par ces personnes peuvent créer une menace liée à l'intérêt personnel dépend de facteurs tels :
- (a) la structure organisationnelle, opérationnelle et hiérarchique du cabinet ;
 - (b) la nature de la relation entre la personne concernée et le membre de l'équipe chargée de la mission.

L'importance de la menace doit être évaluée et, si cette menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) si cela est approprié, des politiques interdisant aux personnes de détenir de telles participations ;
 - (b) des discussions de cette question avec des responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit ;
 - (c) l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'expression d'assurance pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin.
- 290.111 Une violation par inadvertance de la présente section touchant à une participation financière chez un client de mission d'assurance ne risque pas de porter atteinte à l'indépendance du cabinet, d'un autre cabinet du réseau ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance lorsque :
- (a) le cabinet, ou le cabinet du réseau, ont mis en place des politiques et procédures faisant obligation à l'ensemble des professionnels de rendre compte sans délai au cabinet de toute violation faisant suite à l'achat, l'héritage, ou tout autre acquisition d'une participation financière chez le client d'une mission d'audit ;
 - (b) le cabinet, ou le cabinet du réseau, signifie sans délai au professionnel que la participation financière en cause doit être cédée ;
 - (c) la cession intervient dans les plus brefs délais après identification du point posant problème, ou le professionnel concerné est écarté de l'équipe chargée de la mission d'assurance.
- 290.112 Lorsqu'une violation par inadvertance de la présente section touchant à une participation financière chez un client de mission d'assurance a eu lieu, le cabinet doit se demander s'il ne convient pas d'appliquer des sauvegardes. Ces sauvegardes pourraient inclure :
- (a) l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'expression d'assurance pour revoir les travaux effectués par le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
 - (b) la mise à l'écart de la personne en cause de toute prise de décision significative concernant la mission d'assurance.

Dispositions applicables aux clients d'audit d'états financiers

- 290.113 Si le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, détient une participation financière directe chez un client de mission d'audit d'états financiers du cabinet, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si significative qu'aucune sauvegarde n'est en mesure de la ramener à un niveau acceptable. En conséquence, la cession de la participation financière est la seule mesure appropriée pour permettre au cabinet d'exécuter la mission.
- 290.114 Si le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, détient une participation financière indirecte chez un client d'une mission d'audit d'états financiers de ce cabinet, une menace liée à l'intérêt personnel se trouve également créée. Les seules mesures appropriées pour permettre au cabinet d'exécuter la mission sont que le cabinet, ou l'autre cabinet du réseau se défasse soit de la totalité de cette participation indirecte, soit d'une part suffisante pour que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif.
- 290.115 Si le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, détient une participation financière significative dans une entité qui dispose d'une participation majoritaire chez un client d'une mission d'audit d'états financiers de ce cabinet, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si significative qu'aucune sauvegarde n'est en mesure de ramener cette menace à un niveau acceptable. Les seules mesures appropriées pour permettre à ce cabinet d'exécuter la mission sont que le cabinet, ou l'autre cabinet du réseau se défasse soit de la totalité de cette participation financière, soit d'une part suffisante pour que l'intérêt subsistant ne soit plus significatif.
- 290.116 Si le régime de retraite du cabinet, ou d'un autre cabinet du réseau, détient une participation financière chez un client de mission d'audit d'états financiers, une menace liée à l'intérêt personnel risque d'être créée. En conséquence, l'importance d'une menace ainsi créée doit être évaluée et, si cette menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable.
- 290.117 Si d'autres associés, y compris des associés qui n'effectuent pas de missions d'expression d'assurance, du **bureau** * dans lequel **l'associé chargé de la mission** * travaille en rapport avec un audit des états financiers, ou des membres de la famille immédiate de ces associés, détiennent une participation financière directe ou une participation financière indirecte significative chez le client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable. En conséquence, ni ces associés, ni les membres de leur famille immédiate ne doivent détenir de participations financières de cet ordre chez un tel client d'audit.
- 290.118 Le bureau dans lequel l'associé chargé de la mission travaille en rapport avec un audit des états financiers n'est pas nécessairement le bureau auquel cet associé est affecté. En conséquence, lorsque l'associé chargé de la mission est localisé dans un bureau différent de celui des autres membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance, il convient de faire appel au jugement pour déterminer dans quel bureau cet associé travaille en rapport avec l'audit.

- 290.119 Si d'autres associés ou chefs de missions qui effectuent des missions autres que d'assurance pour le client d'audit d'états financiers, sauf ceux dont l'implication est manifestement peu significative, ou si des membres de la famille immédiate de ces personnes, détiennent une participation financière directe ou une participation financière indirecte significative chez ce client d'audit, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener un niveau acceptable. En conséquence, ni ces professionnels ni les membres de leur famille immédiate ne doivent détenir de participations financières de cet ordre chez un tel client d'audit.
- 290.120 Une participation financière chez un client d'audit d'états financiers qui est détenu par un membre de la famille immédiate (a) d'un associé localisé dans le bureau dans lequel travaille l'associé chargé de la mission en rapport avec cet audit ou (b) d'un associé ou d'un chef de mission qui effectue des missions autres que d'assurance chez le client d'audit d'états financiers, n'est pas considérée comme créant une menace inacceptable, si elle est reçue dans le cadre des droits salariaux (par exemple, des droits à pensions ou des options d'achat d'actions) et si les sauvegardes appropriées sont mises en œuvre pour ramener toute menace sur l'indépendance à un niveau acceptable.
- 290.121 Une menace liée à l'intérêt personnel risque d'être créée si le cabinet, un autre cabinet du réseau, ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance détient une participation dans une entité et qu'un client d'audit d'états financiers, ou un administrateur, un cadre dirigeant ou un propriétaire détenant le contrôle de ce client possède également une participation dans cette entité. L'indépendance n'est pas compromise par rapport au client d'audit si les participations respectives du cabinet, de l'autre cabinet du réseau, du membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et du client d'audit, ou son administrateur, cadre supérieur ou propriétaire détenant le contrôle ne sont ni l'une ni l'autre significatives et si le client de la mission d'audit n'est pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité. Si une participation est significative pour le cabinet, un autre cabinet du réseau ou le client d'audit et que le client d'audit est en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité, aucune sauvegarde n'est disponible pour ramener la menace à un niveau acceptable et le cabinet ou l'autre cabinet du réseau doivent soit se défaire de cette participation soit refuser la mission d'audit. Tout membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance disposant d'une telle participation significative doit soit :
- (a) se défaire de cette participation ;
 - (b) céder une part suffisante de cette participation de sorte que la participation subsistante ne soit plus significative ;
 - (c) se retirer de l'audit.

Dispositions applicables aux clients d'une mission d'assurance autre qu'un audit d'états financiers

- 290.122 Si un cabinet détient une participation financière directe chez un client de mission d'assurance qui n'est pas un client d'audit d'états financiers, la menace liée à l'intérêt personnel qui est ainsi créée est si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable. En conséquence, la cession de la participation financière est la seule mesure appropriée permettant au cabinet d'exécuter la mission.
- 290.123 Si un cabinet détient une participation financière indirecte significative chez un client de mission d'assurance qui n'est pas un client d'audit d'états financiers, une menace liée à l'intérêt personnel est également créée. La seule action appropriée pour permettre au cabinet d'exécuter la mission consiste pour ce cabinet à se défaire en totalité de cette participation indirecte ou à en céder une part suffisante pour que la participation subsistante ne soit plus significative.
- 290.124 Si un cabinet détient une participation financière significative dans une entité détenant une participation majoritaire chez un client de mission d'assurance, qui n'est pas un client d'audit d'états financiers, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable. La seule action appropriée pour permettre au cabinet d'exécuter la mission consiste pour ce cabinet à se défaire en totalité de cette participation indirecte ou à en céder une part suffisante pour que la participation subsistante ne soit plus significative.
- 290.125 Lorsqu'un rapport à usage restreint est délivré dans le cadre d'une mission d'expression d'assurance qui n'est pas une mission d'audit d'états financiers, des exceptions aux dispositions des paragraphes 290.106 à 290.110 et 290.122 à 290.124 sont prévues au paragraphe 290.19.

Prêts et cautions

- 290.126 Un prêt, ou la caution d'un prêt, consenti au cabinet par un client de mission d'assurance qui est une banque ou un établissement analogue ne crée pas une menace sur l'indépendance, pourvu que ce prêt, ou cette caution, soit consenti suivant les procédures, modalités et conditions normales de prêt et que ce prêt ne soit pas significatif pour le cabinet et pour le client de la mission d'assurance. Si ce prêt est significatif pour le client ou le cabinet, il peut être possible, par la mise en œuvre de sauvegardes, de ramener la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée à un niveau acceptable. De telles sauvegardes pourraient inclure le recours à un autre professionnel comptable n'appartenant pas au cabinet ou à un cabinet du réseau pour revoir les travaux effectués.
- 290.127 Un prêt, ou le cautionnement d'un prêt, par un client de mission d'assurance qui est une banque ou un établissement analogue à un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou à un membre de sa famille immédiate ne crée pas une menace sur l'indépendance pourvu que ce prêt ou ce cautionnement soit consenti suivant les procédures, modalités et conditions normales de prêt. Parmi ces prêts figurent par exemple les hypothèques immobilières, les découverts bancaires, les crédits automobiles et les encours de cartes de crédit.

- 290.128 De même, les dépôts effectués ou les comptes de courtage détenus par un cabinet ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance auprès d'un client qui est une banque, un courtier ou un établissement analogue ne créent pas une menace pour l'indépendance pourvu que ce dépôt ou ce compte fonctionne suivant les termes et conditions commerciaux usuels.
- 290.129 Si le cabinet, ou un membre d'équipe de mission d'assurance fait un prêt à un client de mission d'assurance qui n'est pas une banque, ni un établissement analogue ou se porte caution d'un emprunt contracté par un client de mission d'assurance, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée risque d'être si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable, à moins que ce prêt ou cette caution ne soit significatif ni pour le cabinet ou le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ni pour le client de la mission d'assurance.
- 290.130 De même, si le cabinet ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance accepte un prêt, ou fait cautionner un emprunt par un client d'une mission d'assurance qui n'est pas une banque, ni un établissement analogue, la menace liée à l'intérêt personnel ainsi créée est¹⁰² si importante qu'aucune sauvegarde n'est en mesure de ramener cette menace à un niveau acceptable, à moins que ce prêt ou cette caution ne soit significatif ni pour le cabinet ou le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, ni pour le client de la mission d'assurance.
- 290.131 Les exemples figurant aux paragraphes 290.126 à 290.130 portent sur les prêts et cautions entre le cabinet et le client d'une mission d'assurance. Dans le cas d'une mission d'audit d'états financiers, les dispositions s'appliquent au cabinet, à tous les cabinets du réseau et au client de la mission d'audit.

Relations d'affaires étroites avec des clients de missions d'assurance

- 290.132 Une relation d'affaires étroite entre un cabinet ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance et le client de la mission d'assurance ou ses dirigeants, ou entre le cabinet ou un autre cabinet du réseau et un client d'audit d'états financiers implique un intérêt financier, commercial ou général et risque de créer des menaces liées à l'intérêt personnel et des menaces par intimidation. Parmi ces relations d'affaire figurent par exemple :
- (a) la détention d'une participation financière significative dans une entreprise sous contrôle conjoint avec le client d'une mission d'assurance ou un propriétaire détenant le contrôle, un administrateur, un cadre dirigeant ou une autre personne qui exécute des fonctions de haute direction pour ce client ;
 - (b) des accords consistant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client d'une mission d'assurance et à commercialiser cet ensemble en faisant référence aux deux parties concernées ;
 - (c) des accords de distribution ou de commercialisation en vertu desquels le cabinet agit comme responsable de la distribution ou de la commercialisation des produits ou services du client de la mission d'assurance ou selon lesquels le client d'assurance agit comme responsable de la distribution ou de la commercialisation des produits ou services du cabinet.

Dans le cas d'un client d'audit d'états financiers, et à moins que la participation financière ne soit pas significative et que ces relations aient manifestement peu d'importance pour le cabinet, les autres cabinets du réseau et le client d'audit, aucune sauvegarde n'est en mesure de ramener la menace à un niveau acceptable. Dans le cas d'un client d'une mission d'assurance qui n'est pas un client d'audit d'états financiers, et à moins que la participation financière ne soit pas significative et que ces relations soient manifestement négligeables pour le cabinet et le client de la mission d'assurance, aucune sauvegarde n'est en mesure de ramener la menace à un niveau acceptable. En conséquence, dans chacune de ces situations, les seules voies d'actions possibles consistent à :

- (a) mettre un terme à la relation d'affaires ;
- (b) réduire l'ampleur de la relation de sorte que la participation financière soit non significative et que la relation soit manifestement négligeable ;
- (c) refuser d'effectuer la mission d'expression d'assurance.

Sauf à ce que cette participation financière soit non significative et que cette relation soit manifestement négligeable pour le membre de l'équipe de mission d'expression d'assurance, la seule sauvegarde appropriée consisterait à écarter la personne concernée de l'équipe chargée de la mission d'assurance.

290.133 Dans le cas d'un client d'audit d'états financiers, les relations d'affaires faisant intervenir la détention par le cabinet, un autre cabinet du réseau ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou un membre de sa famille immédiate¹⁰¹, d'une participation dans une société à actionnariat restreint lorsque le client d'audit, ou un administrateur ou cadre supérieur du client d'audit ou de tout groupe en dépendant, détient également une participation dans cette entité, ne créent pas de menaces pour l'indépendance, à condition que :

- (a) cette relation soit manifestement négligeable pour le cabinet, le cabinet du réseau et le client d'audit ;
- (b) la participation détenue ne soit pas significative pour l'investisseur, ou le groupe d'investisseurs ;
- (c) cette participation ne donne pas à l'investisseur, ou au groupe d'investisseur, la capacité de contrôler la société à actionnariat restreint.

290.134 L'acquisition par le cabinet de biens et de services auprès d'un client de mission d'assurance (ou auprès d'un client de mission d'audit d'états financiers par tout cabinet du réseau) ou par un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ne fait pas en général peser une menace sur l'indépendance si la transaction s'effectue dans le cours normal des affaires et dans des conditions de concurrence normale. Néanmoins, de telles transactions peuvent être d'une nature ou d'une ampleur à créer une menace liée à l'intérêt personnel. Si la menace créée n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. De telles sauvegardes pourraient consister à :

- (a) éliminer ou réduire l'ampleur de la transaction ;
- (b) écarter l'individu concerné de l'équipe chargée de la mission ;
- (c) discuter de la situation avec les responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit.

Liens familiaux et personnels

- 290.135 Les liens familiaux et personnels entre un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et un membre du conseil d'administration, un cadre supérieur ou, suivant leur fonction, certains salariés du client de la mission d'assurance, sont susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou des menaces de familiarité ou d'intimidation. Il est impossible de décrire en détail l'importance des menaces que de telles relations sont susceptibles de créer. Leur importance dépend d'un certain nombre de facteurs, notamment des responsabilités de la personne dans la mission d'assurance, l'étroitesse des liens concernés et le rôle du membre de la famille ou autre individu chez le client de mission d'assurance. En conséquence, il existe un vaste ensemble de circonstances qui doivent être évaluées et de sauvegardes à appliquer pour ramener la menace à un niveau acceptable.
- 290.136 Lorsqu'un membre de la **famille immédiate*** d'un collaborateur de l'équipe chargée de la mission d'assurance est un membre du conseil d'administration, cadre supérieur ou salarié du client d'une mission d'assurance qui est en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission ou a été en mesure d'exercer une telle influence au cours de toute période couverte par la mission, les menaces sur l'indépendance ne peuvent être ramenées à un niveau acceptable qu'en écartant cette personne de l'équipe chargée de la mission d'assurance. L'étroitesse de cette relation est telle qu'aucune autre sauvegarde n'est susceptible de ramener la menace sur l'indépendance à un niveau acceptable. Si l'application de cette sauvegarde n'est pas mise en œuvre, la seule voie d'action consiste à se retirer de la mission d'assurance. A titre d'exemple, dans le cas d'un audit d'états financiers, si le conjoint d'un membre de l'équipe de mission est un salarié en mesure d'exercer une influence directe notable sur l'établissement des documents comptables ou des états financiers du client, la menace sur l'indépendance ne peut être ramenée à un niveau acceptable qu'en écartant cette personne de l'équipe de mission.
- 290.137 Lorsqu'un membre de la **famille immédiate*** d'un collaborateur de l'équipe chargée de la mission d'assurance est un salarié en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission, des menaces sur l'indépendance peuvent être créées. L'importance de ces menaces dépend de facteurs tels que :
- (a) la position occupée chez le client par ce membre de la famille immédiate ;
 - (b) le rôle de ce professionnel au sein de l'équipe chargée de la mission d'assurance.

L'importance de la menace doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener cette menace à un niveau acceptable. De telles sauvegardes pourraient consister à :

- (a) écarter l'individu concerné de l'équipe chargée de la mission ;
- (b) si cela est possible, structurer les responsabilités de l'équipe chargée de la mission de façon que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité du membre de la famille immédiate ;
- (c) mettre en place des politiques et procédures destinées à habiliter les collaborateurs à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute question d'indépendance et d'objectivité qui les préoccupe.

- 290.138 Lorsqu'un membre de la proche famille d'un collaborateur de l'équipe chargée de la mission d'assurance est un membre du conseil d'administration, cadre supérieur ou salarié du client d'une mission d'assurance en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission, des menaces sur l'indépendance peuvent être créées. L'importance de ces menaces dépend de facteurs tels que :
- (a) la position occupée chez le client par ce membre de la proche famille ;
 - (b) le rôle du professionnel au sein de l'équipe chargée de la mission.
- L'importance de la menace doit être évaluée et si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. De telles sauvegardes pourraient consister à :
- (a) écarter l'individu concerné de l'équipe chargée de la mission ;
 - (b) si cela est possible, structurer les responsabilités de l'équipe chargée de la mission de façon que le professionnel concerné ne traite pas de sujets relevant de la responsabilité de ce membre de la proche famille ;
 - (c) mettre en place des politiques et procédures destinées à habiliter les collaborateurs à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute question d'indépendance et d'objectivité qui les préoccupe.
- 290.139 Par ailleurs, des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité et l'intimidation peuvent être créées lorsqu'une personne autre qu'un membre de la famille immédiate ou proche d'un collaborateur de l'équipe chargée de la mission entretient des liens étroits avec ce dernier et est un membre du conseil d'administration, cadre supérieur ou salarié du client d'une mission d'assurance, en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission. En conséquence, les membres de l'équipe chargée de la mission ont la responsabilité d'identifier de telles personnes et de prendre conseil, conformément aux procédures du cabinet. L'évaluation de l'importance de toute menace créée ainsi que les sauvegardes appropriées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable comprennent l'examen de questions telles que l'étroitesse des liens en question et le rôle de cette personne chez le client de la mission d'assurance.
- 290.140 Il convient de se demander si des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation peuvent être créées du fait d'un lien personnel ou familial entre un associé ou un salarié du cabinet qui n'est pas membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et un membre du conseil d'administration, cadre supérieur ou salarié du client d'une mission d'assurance, en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission . Par conséquent, les associés et les salariés du cabinet ont la responsabilité d'identifier toute relation de ce type et de prendre conseil, conformément aux procédures du cabinet. L'évaluation de l'importance de toute menace créée ainsi que les sauvegardes appropriées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable comprennent l'examen de questions telles que l'étroitesse des liens en question, l'interaction entre le professionnel du cabinet et l'équipe chargée de la mission d'assurance, la position occupée au sein du cabinet et le rôle de cette personne chez le client de la mission d'assurance.

- 290.141 Une violation par inadvertance des dispositions de la présente section concernant les liens familiaux ou personnels ne risque pas de porter atteinte à l'indépendance d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance lorsque :
- (a) le cabinet a mis en place des politiques et procédures qui requièrent de tous les professionnels qu'ils rendent compte sans délai au cabinet de toute contravention résultant de changements intervenus dans la situation d'emploi des membres de leur famille proche ou immédiate ou d'autres liens personnels qui font peser des menaces sur l'indépendance ;
 - (b) soit les responsabilités de l'équipe chargée de la mission d'assurance sont restructurées de sorte que le professionnel ne traite pas de sujets qui sont sous la responsabilité de la personne avec laquelle il ou elle est liée ou entretient un lien personnel, soit, si ceci n'est pas possible, le cabinet écarte promptement ce professionnel de la mission d'assurance ;
 - (c) une attention supplémentaire est apportée à l'examen des travaux effectués par ce professionnel.
- 290.142 Lorsqu'il y a eu violation par inadvertance des dispositions de la présente section concernant des liens familiaux ou personnels, le cabinet doit se demander si des sauvegardes doivent être mises en œuvre. Ces sauvegardes pourraient inclure :
- (a) l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'expression d'assurance pour revoir les travaux effectués par le membre de l'équipe chargée de la mission ;
 - (b) la mise à l'écart de cette personne de toute prise de décision significative concernant la mission.

Personnes passant au service de clients de missions d'assurance

290.143 L'indépendance d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance peut être menacée lorsqu'un membre du conseil d'administration, un cadre supérieur ou un salarié du client de la mission d'assurance, en mesure d'exercer une influence directe et notable sur l'information objet de la mission d'assurance a été membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou associé du cabinet. Une telle situation est susceptible de créer des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité et l'intimidation, notamment lorsque des relations significatives subsistent entre cette personne et son ancien cabinet. De même, l'indépendance d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance peut être menacée si cette personne participe à la mission en sachant, ou ayant des raisons de croire qu'elle va ou pourrait passer au service du client de la mission d'assurance à l'avenir.

290.144 Lorsqu'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, un associé ou ancien associé du cabinet est passé au service du client de la mission d'assurance, l'importance des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité ou l'intimidation créées dépend des facteurs suivants :

- (a) la position que cette personne occupe chez le client ;
- (b) l'importance de l'interaction que cette personne va avoir avec l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
- (c) la durée de temps qui s'est écoulée depuis l'époque où cette personne était membre de l'équipe chargée de la mission ou du cabinet ;
- (d) l'ancien poste occupé par cette personne au sein de l'équipe chargée de la mission.

L'importance de la menace doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et mises en œuvre pour la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) s'interroger sur l'opportunité ou la nécessité de modifier le programme de la mission d'assurance en cours ;
- (b) affecter à la mission d'assurance ultérieure une équipe dotée d'une expérience suffisante par rapport à la personne passée au service du client ;
- (c) faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'assurance pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin ;
- (d) examiner le contrôle qualité de la mission d'assurance.

Dans tous les cas, toutes les sauvegardes qui suivent sont nécessaires pour ramener la menace à un niveau acceptable :

- (a) que la personne en cause n'ait droit à recevoir du cabinet aucune prestation ou rémunération autre que ce qui découle d'accords fixes prédéterminés. De plus, les sommes dues à cette personne ne doivent pas être d'une importance susceptible de menacer l'indépendance du cabinet ;
- (b) que la personne en cause ne continue pas à prendre part ou paraître prendre part aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet.

- 290.145 Une menace liée à l'intérêt personnel est créée lorsqu'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance prend part à la mission tout en sachant, ou en ayant des raisons de croire qu'il va ou pourrait passer au service du client de la mission d'assurance à l'avenir. Cette menace peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application de toutes les sauvegardes suivantes :
- (a) des politiques et procédures rendant obligatoire pour une telle personne d'aviser le cabinet lorsqu'elle engage des négociations sérieuses en vue d'un emploi chez un client de mission d'assurance ;
 - (b) le retrait de la personne de la mission d'expression d'assurance.
- De plus, il doit être envisagé de procéder à un examen indépendant de tous les jugements significatifs posés par cette personne alors qu'elle travaillait sur cette mission.

Personnes récemment au service de clients de missions d'assurance

- 290.146 Le fait pour un ancien cadre supérieur, membre du conseil d'administration ou salarié du client d'une mission d'assurance d'intervenir comme membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance risque de créer des menaces liées à l'intérêt général, à l'auto-évaluation et à la familiarité. Ceci est particulièrement vrai lorsqu'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance doit par exemple établir un rapport sur des informations qu'il a préparées ou sur des éléments qu'il a évalués alors qu'il était au service du client de la mission d'assurance.
- 290.147 Si au cours de la période couverte par le rapport d'assurance, un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance a exercé des fonctions de cadre supérieur ou de membre du conseil d'administration ou a pu, comme salarié, exercer une influence directe notable sur l'information objet de la mission d'assurance, la menace créée est si significative qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable. Par conséquent, de telles personnes ne doivent pas être affectées à l'équipe chargée de la mission d'assurance.
- 290.148 Si avant la période couverte par le rapport d'assurance, un membre de l'équipe chargée de la mission a exercé les fonctions de cadre supérieur ou de membre du conseil d'administration ou a pu, comme salarié, exercer une influence directe notable sur l'information objet de la mission d'assurance, cela peut donner lieu à des menaces liées à l'intérêt personnel, la familiarité et l'intimidation. A titre d'exemple, de telles menaces seraient créées si une décision prise ou des travaux effectués par cette personne au cours de la période antérieure, alors qu'elle était au service du client de la mission d'assurance doivent être évalués au cours de la période actuelle dans le cadre de la mission d'expression d'assurance en cours. L'importance de ces menaces dépend de facteurs tels que :
- (a) la position que cette personne occupait chez le client de la mission d'assurance ;
 - (b) le délai qui s'est écoulé depuis que cette personne a quitté le client de la mission d'assurance ;
 - (c) le rôle que cette personne joue au sein de l'équipe chargée de la mission.

L'importance de la menace doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener cette menace à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) l'intervention d'un autre professionnel chargé de revoir les travaux effectués par cette personne au sein de l'équipe chargée de la mission d'assurance ou de donner d'autres conseils autant que de besoin ;
- (b) la discussion de ce point avec les responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit.

Participation comme dirigeant ou membre du conseil d'administration aux affaires de clients de missions d'assurance

290.149 Si un associé ou un salarié du cabinet occupe un poste de cadre dirigeant ou d'administrateur chez un client de mission d'assurance, les menaces liées à l'auto-évaluation et à l'intérêt personnel sont si importantes qu'aucune sauvegarde ne peut les ramener à un niveau acceptable. Dans le cas d'une mission d'audit d'états financiers, si un associé ou un salarié d'un cabinet du réseau occupe un poste de cadre dirigeant ou d'administrateur au conseil du client d'une mission d'audit, les menaces créées sont si importantes qu'aucune sauvegarde ne peut les ramener à un niveau acceptable. Par conséquent, si une de ces personnes devait accepter une telle fonction, la seule voie d'action consisterait à refuser la mission d'expression d'assurance ou à s'en démettre.

290.150 Le contenu de la fonction de secrétaire de société varie d'un pays à l'autre. Les tâches peuvent aller de fonctions administratives, telles que la gestion du personnel et la conservation des documents et registres de la société à des tâches aussi diverses que s'assurer que la société se conforme à la réglementation ou dispenser des avis sur des questions de gouvernement d'entreprise. En général, cette fonction est considérée impliquer un degré étroit d'association avec l'entité et est susceptible de créer des menaces liées à l'intérêt personnel et à la représentation.

290.151 Si un associé ou un salarié du cabinet ou d'un réseau de cabinet officie comme secrétaire de société pour un client de mission d'audit d'états financiers, les menaces liées à l'intérêt personnel et à la représentation ainsi créées sont en général si importantes qu'aucune sauvegarde ne peut les ramener à un niveau acceptable. Lorsque cette pratique est spécifiquement autorisée par la loi, les règles professionnelles ou les usages locaux, les tâches et fonctions assurées doivent être limitées à celles de caractère routinier et administratif formel, telles que la préparation des procès verbaux et la conservation des déclarations réglementaires.

290.152 Les services administratifs routiniers destinés à étayer la fonction de secrétaire de société ou les travaux de conseil en rapport avec des questions administratives de secrétariat de société ne sont en général pas perçus comme portant atteinte à l'indépendance, pourvu que la direction du client prenne toutes les décisions pertinentes.

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

Dispositions générales

- 290.153 Le recours pour une mission d'assurance au même personnel cadre pendant une longue période risque de créer une menace liée à la familiarité. L'importance de cette menace dépend de facteurs tels que :
- (a) le temps durant lequel la personne a été membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
 - (b) le rôle de cette personne au sein de l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
 - (c) la structure du cabinet ;
 - (d) la nature de la mission d'expression d'assurance.

L'importance de la menace doit être évaluée et, si cette menace n'est pas manifestement négligeable, des sauvegardes doivent être envisagées et appliquées pour la ramener à un niveau acceptable. De telles sauvegardes pourraient inclure :

- (a) assurer la rotation du personnel cadre de l'équipe chargée de la mission d'assurance;
- (b) faire intervenir un autre professionnel comptable qui n'était pas membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance pour revoir les travaux effectués par le chef de mission ou donner d'autres conseils autant que de besoin ;
- (c) faire procéder à des contrôles qualité internes indépendants.

*Clients d'audit d'états financiers qui sont des entités d'intérêt public**

- 290.154 Le recours au même associé chargé du dossier ou au même responsable de la **revue du contrôle qualité de la mission** * sur un audit d'états financiers au cours d'une période prolongée risque de créer une menace liée à la familiarité. Cette menace est particulièrement pertinente dans le contexte de l'audit des états financiers d'une entité d'intérêt public et des sauvegardes doivent être appliquées dans de tels cas afin de la ramener à un niveau acceptable. En conséquence, s'agissant de l'audit des états financiers d'entités d'intérêt public :
- (a) l'associé chargé de la mission et le responsable de la revue du contrôle qualité de la mission doivent faire l'objet d'une rotation après avoir servi dans l'une ou l'autre capacité ou dans les deux à la fois pendant une période prédéterminée qui, en général, n'excède pas sept ans ;
 - (b) une personne faisant l'objet d'une rotation à l'issue de la période prédéterminée ne doit pas prendre part de nouveau à la mission d'audit avant le terme d'un autre délai, qui est en général de deux années.
- 290.155 Lorsqu'un client d'audit d'états financiers devient une entité d'intérêt public, la période au cours de laquelle l'associé chargé de la mission ou le responsable de la revue du contrôle qualité ont occupé ces fonctions doit être prise en considération pour déterminer quand aura lieu la rotation. Toutefois, la personne peut continuer de servir en qualité d'associé chargé de la mission ou de responsable de la revue du contrôle qualité de la mission pendant deux années supplémentaires avant d'être écarté de la mission par rotation.

- 290.156 Même si l'associé chargé de la mission et le responsable de la revue du contrôle qualité de la mission doivent être renouvelés au terme de la période qui a été prédéterminée, une certaine souplesse dans le calendrier de la rotation peut se révéler nécessaire dans certaines circonstances. Parmi celles-ci figurent par exemple :
- (a) des situations où la continuité dans la fonction est particulièrement importante pour le client de la mission d'audit d'états financiers, par exemple, lorsqu'il va y avoir des changements majeurs dans la structure du client d'audit qui se trouveraient coïncider avec la rotation de la personne ;
 - (b) des situations où, en raison de la taille du cabinet, la rotation n'est pas possible ou ne constitue pas une sauvegarde appropriée.
- 290.157 Lorsqu'un cabinet ne dispose que d'un petit nombre de personnes dotées des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exercer comme associé chargé de la mission ou comme responsable de la revue du contrôle qualité d'une mission d'audit d'états financiers pour une entité d'intérêt public, la rotation peut ne pas être une sauvegarde appropriée. Dans ces circonstances, le cabinet doit appliquer d'autres sauvegardes pour ramener la menace à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes figurent l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'était pas autrement associé à l'équipe chargée de la mission d'assurance pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin. Cette personne pourrait être quelqu'un de l'extérieur du cabinet ou quelqu'un du cabinet qui n'a pas été autrement associé à l'équipe chargée de la mission d'assurance.

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

- 290.158 Les cabinets fournissent traditionnellement à leurs clients de mission d'assurance une gamme de services autres que d'assurance compatibles avec leurs capacités et leur expertise. Les clients de missions d'assurance apprécient les avantages qu'ils retirent de voir ces cabinets qui ont une bonne compréhension de leur activité, appliquer leurs connaissances et leur compétence dans d'autres domaines. Par ailleurs, la prestation de missions autres que d'assurance permet souvent à l'équipe chargée de la mission d'assurance d'obtenir des informations concernant les affaires et le fonctionnement du client qui sont utiles par rapport à la mission d'assurance. Plus la connaissance des affaires du client est poussée, mieux l'équipe chargée de la mission d'assurance comprend les procédures et contrôles du client d'assurance et les risques commerciaux et financiers auxquels il est confronté. La prestation de services autres que d'assurance risque toutefois de créer des menaces pour l'indépendance du cabinet, des autres cabinets du réseau ou des membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance, en ce qui concerne en particulier l'apparence d'indépendance.

En conséquence, il est nécessaire d'évaluer l'importance de toute menace créée par la prestation de tels services. Dans certains cas, il peut être possible d'éliminer ou de réduire la menace créée par l'application de sauvegardes. Dans d'autres, aucune sauvegarde n'est disponible pour ramener la menace à un niveau acceptable. En particulier, au Sénégal, le commissaire aux comptes ne pourra pas, directement ou par personne interposée, recevoir de son client, un salaire ou une rémunération quelconque, en raison d'une « activité permanente » autre que celle de commissaire aux comptes (art 698 de l'acte uniforme de l'OHADA du 17/04/97). Ainsi, certaines missions autres que les missions d'assurance ne peuvent pas être réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité dès lors qu'elles sont permanentes. Pour apprécier si une activité doit être qualifiée de permanente il faut apprécier le caractère constant de la rémunération versée pour cette activité et le caractère exceptionnel ou récurrent de la prestation.

290.159 Les activités qui suivent sont en général susceptibles de créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou l'auto-évaluation qui sont si importantes que seul le renoncement à l'activité ou le refus d'effectuer la mission d'expression d'assurance ramèneraient ces menaces à un niveau acceptable :

- (a) autoriser, exécuter ou finaliser une transaction, ou exercer d'autre façon un pouvoir pour le compte du client de la mission d'assurance, ou avoir le pouvoir de le faire ;
- (b) déterminer quelle recommandation du cabinet doit être mise en œuvre ;
- (c) rendre compte, à titre de gestionnaire, aux responsables de la gouvernance.

290.160 Les exemples exposés aux paragraphes 290.166 à 290.205 sont présentés dans le contexte de la prestation de services autres que d'assurance à un client de mission d'assurance. Les menaces potentielles sur l'indépendance apparaissent le plus souvent lorsqu'un service autre que d'assurance est dispensé à un client d'audit des états financiers. Les états financiers d'une entité donnent des informations financières sur une large gamme de transactions et d'événements ayant affecté l'entité. L'information objet d'autres missions d'assurance peut être de nature plus limitée. Des menaces sur l'indépendance peuvent toutefois survenir également lorsque le cabinet fournit un service autre que d'expression d'assurance lié à l'information objet d'une mission d'expression d'assurance autre qu'un audit d'états financiers. Dans de tels cas, il convient de prendre en considération l'importance de l'implication du cabinet par rapport à l'information objet de la mission et de se demander si des menaces d'auto-évaluation sont créées, si les menaces sur l'indépendance pourraient être ramenées à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes, ou si la mission devrait être refusée. Lorsque les services autres que d'assurance sont sans rapport avec l'information objet de la mission d'expression d'assurance autre qu'un audit d'états financiers, les menaces sur l'indépendance sont en général manifestement négligeables.

290.161 Les activités qui suivent peuvent également créer des menaces liées à l'auto-évaluation ou à l'intérêt personnel :

- (a) conserver en dépôt les biens d'un client de mission d'assurance ;
- (b) superviser les activités récurrentes normales de membre du personnel d'un client de mission d'assurance ;
- (c) préparer des documents source ou être à l'origine de données, sous forme électronique ou autre, servant de preuves de l'occurrence d'une transaction (par exemple, des ordres d'achat, des registres de paie et des commandes de clients).

L'importance des menaces créées doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) la prise de dispositions pour que le personnel effectuant ces services ne prenne pas part à la mission d'assurance ;
- (b) l'intervention d'un autre professionnel comptable pour donner son avis sur l'impact potentiel de ces activités sur l'indépendance du cabinet et de l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
- (c) d'autres sauvegardes pertinentes fixées dans la réglementation nationale.

- 290.162 Les nouveaux développements des affaires, l'évolution des marchés financiers, les rapides mutations des technologies de l'information et leurs conséquences pour la gestion et le contrôle font qu'il est impossible d'établir une liste exhaustive de toutes les situations où la prestation de services autres que d'assurance à un client de mission d'expression d'assurance est susceptible de créer des menaces pour l'indépendance ni des différentes sauvegardes qui pourraient éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable. En général, toutefois, un cabinet peut rendre des services autres que la mission d'expression d'assurance, sous réserve que toute menace sur l'indépendance ait été ramenée à un niveau acceptable.
- 290.163 Les sauvegardes qui suivent peuvent être particulièrement pertinentes pour ramener à un niveau acceptable les menaces occasionnées par la prestation de services autres que d'assurance à des clients de mission d'assurance :
- (a) les politiques et procédures destinées à interdire aux collaborateurs professionnels de prendre des décisions de gestion pour le client de la mission d'assurance ou d'assumer la responsabilité de telles décisions ;
 - (b) la discussion des questions d'indépendance liées à la prestation de missions autres que d'assurance avec des responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit ;
 - (c) les politiques en vigueur chez le client d'assurance concernant la responsabilité de surveiller la prestation de services autres que d'assurance par le cabinet ;
 - (d) l'intervention d'un autre professionnel comptable pour donner son avis sur l'impact potentiel des services autres que d'assurance sur l'indépendance d'un collaborateur de l'équipe chargée de la mission d'assurance et du cabinet ;
 - (e) l'intervention d'un autre professionnel comptable de l'extérieur du cabinet pour exprimer une assurance sur un aspect discret de la mission d'assurance ;
 - (f) l'obtention de la part du client d'assurance d'une reconnaissance de responsabilité à l'égard des résultats des travaux effectués par le cabinet.
 - (g) la communication à des responsables de la gouvernance, tels que les membres du comité d'audit, de la nature et de la proportion des honoraires facturés ;
 - (h) la prise de dispositions pour que les personnes fournissant des services autres que d'assurance ne prennent pas part à la mission d'assurance.
- 290.164 Avant d'accepter une mission consistant à dispenser un service autre que d'assurance à un client de mission d'assurance, le cabinet doit se demander si la prestation de ce service serait de nature à créer une menace pour l'indépendance. Dans des situations où la menace n'est pas manifestement négligeable, la mission autre que d'assurance doit être refusée, à moins que des sauvegardes appropriées puissent être appliquées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable.
- 290.165 La prestation de certains services autres que d'assurance à un client d'audit d'états financiers est susceptible de créer des menaces pour l'indépendance si significatives qu'aucune sauvegarde ne pourra éliminer ces menaces, ni les ramener à un niveau acceptable. Toutefois, la prestation de tels services à une entité liée, une division ou relativement à un élément discret des états financiers de tels clients peut être admissible lorsque toutes les menaces sur l'indépendance du cabinet ont été ramenées à un niveau acceptable du fait d'arrangements conclus pour que cette entité liée, division ou élément discret des états financiers soient audités par un autre cabinet ou lorsque l'autre cabinet refait le travail autre que d'assurance dans la mesure nécessaire pour en assumer la responsabilité.

Préparation de documents comptables et d'états financiers

- 290.166 Aider un client d'audit des états financiers dans des domaines tels que la préparation de documents comptables ou d'états financiers peut faire peser une menace liée à l'auto-évaluation lorsque les états financiers sont ultérieurement audités par le cabinet.
- 290.167 C'est aux dirigeants du client d'audit des états financiers qu'il incombe de s'assurer de la tenue des registres comptables et de la préparation des états financiers, bien qu'ils puissent demander au cabinet de leur prêter assistance. Si les membres du personnel du cabinet, ou d'un autre cabinet du réseau, qui fournissent cette assistance prennent des décisions de gestion, la menace liée à l'auto-évaluation en résultant ne pourra être ramenée à un niveau acceptable par aucune sauvegarde. Par conséquent, le personnel ne doit pas prendre de telles décisions. Parmi ces décisions de gestion figurent par exemple :
- (a) l'enregistrement ou la modification des écritures de journal, ou le classement des comptes, opérations ou autres enregistrements comptables sans obtenir l'approbation du client d'audit d'états financiers ;
 - (b) l'autorisation ou l'approbation d'opérations ;
 - (c) la préparation de documents source ou de données (y compris des décisions concernant des hypothèses d'évaluation) ou la modification de tels documents ou données.
- 290.168 Le processus d'audit implique un dialogue approfondi entre le cabinet et les dirigeants du client d'audit des états financiers. Au cours de ce processus, les dirigeants demandent et reçoivent des informations importantes concernant des points tels que les principes comptables et l'information à fournir dans les états financiers, le caractère approprié des contrôles et les méthodes utilisées pour déterminer les montants déclarés de l'actif et du passif. L'assistance technique de cet ordre et les conseils sur les principes comptables dispensés aux clients d'audit d'états financiers sont un moyen approprié de promouvoir la bonne présentation des états financiers. La prestation de ces conseils ne menace en général pas l'indépendance du cabinet. De même, le processus d'audit des états financiers peut impliquer d'aider un client d'audit à résoudre les problèmes de rapprochement de comptes, d'analyser et d'accumuler des informations pour la présentation d'informations réglementaires, d'aider à la préparation des comptes consolidés (y compris la conversion des comptes légaux locaux pour les conformer aux méthodes comptables du groupe et le passage à un autre référentiel de présentation de l'information tel que les normes IFRS), de rédiger des projets de notes annexes, de proposer des écritures de régularisation et de fournir de l'assistance et des conseils dans la préparation des comptes légaux locaux des entités filiales. Ces services sont considérés être une part normale du processus d'audit et, dans des circonstances normales, ne menacent pas l'indépendance.

Dispositions générales

290.169 Les exemples exposés aux paragraphes 290.170 à 290.173 indiquent que des menaces liées à l'auto-évaluation peuvent être créées si le cabinet participe à la préparation des documents comptables ou des états financiers et que ces états financiers deviennent ultérieurement l'information objet de la mission d'audit du cabinet. Cette notion peut être également applicable dans des situations où l'information objet de la mission d'assurance n'est pas constituée d'états financiers. A titre d'exemple, une menace liée à l'auto-évaluation serait créée si le cabinet élaborait et préparait des informations financières prospectives et exprimait ultérieurement une assurance sur ces informations. En conséquence, le cabinet doit évaluer l'importance de toute menace liée à l'auto-évaluation créée par la prestation de tels services. Lorsque la menace liée à l'auto-évaluation n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable.

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

290.170 Le cabinet, ou un cabinet du réseau, peut fournir à un client d'audit d'états financiers qui n'est pas une entité d'intérêt public, des services de comptabilité et de tenue de comptes, y compris en comptabilité de la paie, d'ordre routinier ou mécanique, pourvu que toute menace liée à l'auto-évaluation soit ramenée à un niveau acceptable. Parmi ces services figurent par exemple :

- (a) l'enregistrement des transactions pour lesquelles le client d'audit a déterminé ou approuvé la classification des comptes appropriée ;
- (b) la transcription de transactions codées dans le grand livre du client d'audit ;
- (c) la préparation d'états financiers sur la base d'informations figurant dans la balance des comptes ;
- (d) la transcription des écritures approuvées du client d'audit dans la balance des comptes.

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) la prise de dispositions pour que ces services ne soient pas effectués par un membre de l'équipe chargée de la mission ;
- (b) la mise en œuvre de politiques et procédures destinées à interdire à la personne fournissant ces services de prendre des décisions de gestion pour le compte du client d'audit ;
- (c) l'exigence que les documents source des écritures comptables aient pour origine le client d'audit ;
- (d) l'exigence que les hypothèses de base viennent du client d'audit et qu'elles aient été approuvées par lui ;
- (e) l'obtention de l'approbation du client d'audit pour toute proposition d'écriture de journal ou tout autre changement affectant les états financiers.

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

- 290.171 La prestation de services de comptabilité et de tenue comptable, notamment les services de la paie et la préparation des états financiers ou de l'information financière qui forme la base des états financiers sur lesquels le rapport d'audit est émis, pour le compte d'un client d'audit d'états financiers qui est une entité d'intérêt public, risque de porter atteinte à l'indépendance du cabinet ou du cabinet du réseau, ou du moins de donner l'apparence de porter atteinte à leur indépendance. En conséquence, aucune sauvegarde autre que l'interdiction de ces services, excepté dans des situations d'urgence et lorsque les services tombent dans les limites du mandat d'audit légal, ne peut ramener la menace à un niveau acceptable. Par conséquent, un cabinet ou un cabinet du réseau ne doit pas, sauf dans les rares cas d'exception ci-dessous, fournir de tels services à une société entité d'intérêt public qui est un client d'audit d'états financiers.
- 290.172 La prestation de services de comptabilité et de tenue comptable, de caractère routinier ou mécanique à des divisions ou des filiales d'un client d'audit d'états financiers qui est une entité d'intérêt public n'est pas considérée comme portant atteinte à l'indépendance par rapport à client d'audit si les conditions suivantes soient remplies :
- (a) ces services n'impliquent pas l'exercice d'un jugement ;
 - (b) les divisions ou filiales auxquelles le service est fourni sont collectivement non significatives par rapport au client d'audit, ou les services fournis sont collectivement non significatifs pour cette division ou cette filiale ;
 - (c) les honoraires versés au cabinet ou au cabinet du réseau, au titre de ces services sont collectivement non significatifs.
- Si ces services sont fournis, toutes les sauvegardes suivantes doivent être appliquées :
- (a) le cabinet, ou cabinet du réseau, ne doit pas assumer de rôle de gestion, ni prendre de décision de gestion ;
 - (b) le client d'audit doit accepter de porter la responsabilité des résultats des travaux ;
 - (c) le personnel fournissant ces services ne doit pas participer à l'audit.

Situations d'urgence

- 290.173 La prestation de services de comptabilité et de tenue comptable à un client d'audit d'états financiers dans des situations d'urgence ou autres situations inhabituelles, lorsqu'il impossible au client d'audit de prendre d'autres dispositions, ne sera pas considérée comme faisant peser une menace inacceptable sur l'indépendance pourvu que :
- (a) le cabinet, ou cabinet du réseau, n'assume aucun rôle de gestion, ni ne prenne aucune décision de gestion ;
 - (b) le client d'audit accepte la responsabilité des résultats des travaux concernés ;
 - (c) les personnes fournissant ces services ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance.

Services d'évaluation

- 290.174 Une évaluation comprend l'élaboration d'hypothèses sur l'avenir, l'application de certaines méthodologies et techniques et la combinaison des deux afin de calculer une certaine valeur, ou fourchette de valeurs, pour un actif, un passif ou une entreprise dans son ensemble.
- 290.175 Une menace liée à l'auto-évaluation peut être créée lorsque le cabinet ou un autre cabinet du réseau procède à une évaluation d'un client d'audit d'états financiers qui doit être incorporée dans les états financiers du client.
- 290.176 Si le service d'évaluation implique l'évaluation d'éléments significatifs pour les états financiers et que l'évaluation fait intervenir un degré important de subjectivité, la menace liée à l'auto-évaluation créée ne peut être ramenée à un niveau acceptable par l'application d'aucune sauvegarde. Par conséquent, de tels services d'évaluation ne doivent pas être fournis ou alors la seule voie d'action restante consisterait à se retirer de la mission d'audit des états financiers.
- 290.177 La mise en œuvre, pour un client d'audit d'états financiers, de services d'évaluation qui ne sont ni séparément, ni globalement significatifs par rapport aux états financiers ou qui n'impliquent pas un niveau significatif de subjectivité, risque de créer une menace liée à l'auto-évaluation susceptible d'être ramenée à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes. De telles sauvegardes pourraient inclure :
- (a) faire intervenir d'un autre professionnel comptable qui n'était pas membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin ;
 - (b) faire confirmer par le client d'audit sa compréhension des hypothèses de base concernant l'évaluation et la méthodologie devant être utilisées et obtenir l'approbation de leur utilisation ;
 - (c) obtenir du client d'audit la reconnaissance de sa responsabilité pour les résultats des travaux effectués par le cabinet ;
 - (d) prendre des dispositions pour que le personnel fournissant ces services ne puisse pas prendre part à la mission d'audit.
- Pour déterminer si les sauvegardes ci-dessus seraient efficaces, les points suivants doivent être pris en considération :
- (a) l'étendue des connaissances, de l'expérience, et de la capacité du client d'audit d'évaluer les questions concernées, et l'étendue de sa participation à la détermination et à l'approbation des points de jugement importants ;
 - (b) la mesure dans laquelle des méthodologies et des recommandations professionnelles établies sont appliquées lors de la mise en œuvre d'un service d'évaluation particulier ;
 - (c) pour les évaluations impliquant des méthodologies standards ou établies, le degré de subjectivité inhérent à l'élément concerné ;
 - (d) la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes ;
 - (e) le degré de dépendance à l'égard d'événements futurs de nature à créer une volatilité significative inhérente aux montants impliqués ;
 - (f) l'étendue et la clarté des informations fournies dans les états financiers.

- 290.178 Lorsque le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, fournit à un client d'audit d'états financiers un service d'évaluation devant servir à faire une déclaration à une administration fiscale, à calculer le montant d'impôts dus par le client ou à des fins de planification fiscale, ces tâches ne sont pas susceptibles de créer une menace importante sur l'indépendance étant donné que de telles évaluations sont en général soumises à une revue externe, par l'administration fiscale par exemple.
- 290.179 Lorsque le cabinet effectue une évaluation qui fait partie de l'information objet d'une mission d'expression d'assurance qui n'est pas une mission d'audit d'états financiers, le cabinet doit se demander s'il existe une menace liée à l'auto-évaluation. Si cette menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable.

Prestations exceptionnelles de services fiscaux à des clients d'audit d'états financiers

- 290.180 Dans de nombreux pays, le cabinet peut être invité à fournir des services fiscaux à un client d'audit d'états financiers. Les services fiscaux recouvrent une large gamme de services, notamment de conformité, de planification, de formulation d'avis fiscaux et d'assistance dans la résolution de conflits d'ordre fiscal. De tels services ne sont en général pas considérés comme créant des menaces sur l'indépendance.

Prestations exceptionnelles de services d'audit interne à des clients d'audit d'états financiers

- 290.181 Une menace liée à l'auto-évaluation peut être créée lorsque le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, fournit des services d'audit interne à un client d'audit d'états financiers. Les services d'audit interne peuvent comprendre une extension du service d'audit du cabinet au-delà des obligations prévues par les normes d'audit généralement admises, l'assistance à la mise en œuvre des activités d'audit interne du client ou l'externalisation des activités. Lors de l'évaluation des menaces pesant sur l'indépendance, il convient de prendre en considération la nature du service fourni. Dans ce contexte, les services d'audit interne ne comprennent pas les services d'audit internes opérationnels sans lien avec les contrôles comptables internes, les systèmes financiers, ni les états financiers.
- 290.182 Les services faisant intervenir une extension des procédures requises pour réaliser un audit d'états financiers en conformité avec les normes sénégalaises d'audit ne sont pas considérés comme portant atteinte à l'indépendance à l'égard du client d'audit si les collaborateurs du cabinet ou du cabinet du réseau n'agissent pas ou n'apparaissent pas comme agissant en qualité équivalente à celle d'un membre de la direction du client d'audit.
- 290.183 Lorsque le cabinet ou le cabinet du réseau prête assistance à la mise en œuvre d'activités d'audit interne chez un client d'audit d'états financiers ou assume l'externalisation de certaines de ces activités, toute menace liée à l'auto-évaluation en résultant peut être ramenée à un niveau acceptable en s'assurant qu'il existe une séparation nette entre la gestion et le contrôle de l'audit interne par les dirigeants du client et les activités d'audit interne elles-mêmes.

- 290.184 La réalisation d'une fraction importante des activités d'audit interne du client d'audit d'états financiers peut créer une menace liée à l'auto-évaluation et le cabinet ou le cabinet du réseau doit prendre cette menace en considération et procéder avec prudence avant d'entreprendre de telles activités. Des sauvegardes appropriées doivent être mises en place et le cabinet ou le cabinet du réseau doivent en particulier s'assurer que le client d'audit reconnaît ses responsabilités concernant l'établissement, le maintien, et la supervision du système de contrôles internes.
- 290.185 Les sauvegardes qui doivent être appliquées dans toutes les circonstances afin de réduire toutes les menaces créées incluent de s'assurer que :
- (a) le client d'audit est responsable des activités d'audit interne et reconnaît la responsabilité qu'il assume concernant l'établissement, le maintien, et la supervision du système de contrôles internes ;
 - (b) le client d'audit désigne un employé compétent, de préférence au sein de la direction générale, pour être responsable des activités d'audit interne ;
 - (c) le client d'audit, le comité d'audit ou l'organe de supervision approuvent l'étendue, le risque et la fréquence des travaux d'audit interne ;
 - (d) le client d'audit a la charge d'évaluer et de déterminer quelles recommandations préconisées par le cabinet doivent être mises en application ;
 - (e) le client d'audit évalue le caractère satisfaisant des procédures d'audit interne mises en œuvre et les conclusions résultant de la mise en œuvre de ces procédures, entre autres en obtenant des rapports du cabinet et en y donnant suite ;
 - (f) les conclusions et recommandations issues des activités d'audit interne sont rapportées de façon appropriée au comité d'audit ou à l'organe de supervision.
- 290.186 Il convient également de se demander si de tels services autres que des missions d'assurance devraient être fournis uniquement par du personnel ne participant pas à la mission d'audit des états financiers et relevant de supérieurs hiérarchiques différents au sein du cabinet.

Prestations exceptionnelles de services d'assistance informatique à des clients d'audit d'états financiers

- 290.187 La prestation de services par un cabinet ou un cabinet du réseau à un client d'audit d'états financiers qui fait intervenir la conception et la mise en œuvre de systèmes de technologie de l'information qui sont utilisés pour générer des informations faisant partie des états financiers d'un client peuvent créer une menace liée à l'auto-évaluation.
- 290.188 La menace liée à l'auto-évaluation sera probablement trop importante pour autoriser la prestation de tels services chez un client d'audit d'états financiers, à moins que des sauvegardes appropriées soient mises en place garantissant que :
- (g) le client d'audit reconnaît que c'est à lui qu'incombe la responsabilité d'établir et de superviser un système de contrôles internes ;
 - (h) le client d'audit désigne un employé compétent, de préférence au sein de la direction générale, chargé de prendre toutes les décisions de gestion concernant la conception et la mise en œuvre du matériel ou des logiciels ;
 - (i) le client d'audit prend toutes les décisions de gestion concernant les procédures de conception et de mise en application ;
 - (j) le client d'audit évalue le caractère satisfaisant et les résultats de la conception et la mise en application du système ;
 - (k) le client d'audit est responsable du fonctionnement du système (matériel ou logiciel) et des données utilisées ou générées par le système.
- 290.189 Il convient également de se demander si de tels services autres que des missions d'assurance devraient être fournis uniquement par du personnel ne participant pas à la mission d'audit des états financiers et relevant de supérieurs hiérarchiques différents au sein du cabinet.
- 290.190 La prestation de services par le cabinet, ou un autre cabinet du réseau, à un client d'audit d'états financiers qui fait intervenir soit la conception, soit la mise en application de systèmes de technologie de l'information qui sont utilisés pour générer des informations faisant partie des états financiers du client peut également créer une menace liée à l'auto-évaluation. L'importance de cette menace, le cas échéant doit être évaluée et si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable.
- 290.191 La prestation de services en rapport avec l'évaluation, la conception et la mise en application de contrôles comptables internes et de contrôles de gestion du risque ne sont pas considérés comme créant une menace sur l'indépendance pourvu que le personnel du cabinet ou du cabinet du réseau n'assume pas de fonctions de gestion.

Affectations temporaires de personnel chez des clients d'audit d'états financiers

290.192 Le prêt de personnel par un cabinet, ou un cabinet du réseau, à un client d'audit d'états financiers peut donner lieu à une menace liée à l'auto-évaluation lorsque ce personnel est en mesure d'influencer la préparation des comptes ou des états financiers d'un client. Dans la pratique, une telle assistance peut être donnée (notamment dans les cas d'urgence) mais seulement à la condition que le personnel prêté par le cabinet ou un autre cabinet du réseau :

- (a) ne participe pas à la prise de décisions de gestion ;
- (b) ne participe pas à l'approbation ou la signature de contrats ou autres documents analogues ;
- (c) n'exerce pas de pouvoir discrétionnaire engageant le client.

Chaque situation doit être analysée attentivement afin de déterminer si des menaces sont créées et si des sauvegardes appropriées doivent être mises en œuvre. Parmi les sauvegardes devant être appliquées dans toutes les circonstances pour ramener les menaces à un niveau acceptable figurent les suivantes :

- (a) les membres du personnel prêtés ne doivent pas tenir de responsabilité d'audit concernant toute fonction ou activité qu'ils ont exercée ou supervisée au cours de leur affectation provisoire ;
- (b) le client d'audit doit reconnaître la responsabilité qui lui incombe quant à la direction et la supervision des activités du personnel prêté par le cabinet ou un autre cabinet du réseau.

Prestation de services de gestion de litiges à des clients d'audit d'états financiers

290.193 Parmi les services de gestion de litiges peuvent figurer des activités telles que le témoignage comme expert, le calcul des dommages-intérêts estimés ou d'autres sommes qui pourraient devenir exigibles ou dues par suite d'un litige ou un autre différend juridique et l'assistance à la gestion et à la récupération de documents en rapport avec un différend ou un litige.

290.194 Une menace liée à l'auto-évaluation peut être créée lorsque les services de gestion de litiges effectués pour un client d'audit d'états financiers comprennent l'estimation de l'issue possible et affecte par conséquent les montants ou les informations à fournir dans les états financiers. L'importance d'une telle menace créée dépend de facteurs tels que :

- (a) l'importance relative des montants impliqués ;
- (b) le degré de subjectivité inhérent au sujet concerné ;
- (c) la nature de la mission.

Le cabinet, ou le cabinet d'un réseau, doit évaluer l'importance de toute menace créée et si cette menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour éliminer cette menace ou la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) des politiques et des procédures destinées à interdire aux personnes qui aident le client d'audit de prendre des décisions de gestion pour le compte du client ;
- (b) le recours à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance ;
- (c) la participation de tiers, tels que des experts indépendants.

- 290.195 Si le rôle assumé par le cabinet ou le cabinet du réseau a impliqué la prise de décisions de gestion pour le compte du client d'audit d'états financiers, les menaces créées ne peuvent être ramenées à un niveau acceptable par l'application d'aucune sauvegarde. En conséquence, le cabinet ou le cabinet du réseau ne doivent pas exécuter ce type de service pour un client d'audit.

Prestations exceptionnelles de services juridiques à des clients d'audit d'états financiers

- 290.196 Les services juridiques sont définis comme les services pour lesquels la personne prestataire doit soit être autorisée à exercer devant les tribunaux de la juridiction dans laquelle ces services doivent être fournis, soit disposer de la formation juridique requise pour exercer le droit. Les services juridiques recouvrent une large gamme diversifiée de domaines, englobant notamment des services d'ordre financier et commercial aux entreprises, tels que le soutien lors de la conclusion de contrats, les conseils et le soutien en matière de litiges financiers, de fusion et d'acquisition, et la prestation d'assistance aux services juridiques internes du client. La prestation de services juridiques par un cabinet, ou un cabinet du réseau, à une entité qui est client d'audit d'états financiers peut créer des menaces liées à l'auto-évaluation et à la représentation.
- 290.197 Les menaces sur l'indépendance doivent être envisagées en fonction de la nature du service devant être fourni, suivant que le prestataire du service est distinct de l'équipe chargée de la mission d'assurance et selon l'importance relative de toute question en rapport avec les états financiers des entités. Les sauvegardes exposées au paragraphe 290.162 peuvent être appropriées pour ramener une menace pesant sur l'indépendance à un niveau acceptable. Dans les cas où la menace sur l'indépendance ne peut pas être ramenée à un niveau acceptable, la seule mesure disponible consiste à refuser de fournir ces services ou à se retirer de la mission d'audit d'états financiers.
- 290.198 La prestation de services juridiques à un client d'audit d'états financiers portant sur des points qui ne sont pas censés avoir un effet significatif sur les états financiers n'est pas considérée comme faisant peser une menace inacceptable sur l'indépendance.
- 290.199 Il existe une distinction entre représentation et conseils. Un service juridique destiné à assister un client d'audit d'états financiers dans l'exécution d'une transaction (par exemple, soutien à la rédaction du contrat, conseil juridique, contrôles juridiques diligents et restructuration) peut créer des menaces liées à l'auto-évaluation ; toutefois, des sauvegardes peuvent être disponibles pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Un tel service n'est en général pas de nature à porter atteinte à l'indépendance si :
- (a) les membres de l'équipe chargée de la mission n'interviennent pas dans la prestation de ce service ;
 - (b) s'agissant des conseils fournis, le client d'audit prend la décision finale ou s'agissant de transactions, le service fait intervenir l'exécution de ce qui a été décidé par le client d'audit.

- 290.200 Agir pour le compte d'un client d'audit d'états financiers dans le cadre de la résolution d'un conflit ou d'un litige dans des cas où les sommes impliquées sont significatives par rapport aux états financiers du client d'audit risque de créer des menaces liées à la représentation si significatives qu'aucune sauvegarde ne peut ramener ces menaces à un niveau acceptable. En conséquence, le cabinet ne doit pas fournir ce type de services pour le compte d'un client d'audit d'états financiers.
- 290.201 Lorsqu'un cabinet est invité à assumer un rôle de représentation pour le compte d'un client d'audit d'états financiers dans le cadre de la résolution d'un conflit ou d'un litige dans des cas où les sommes impliquées ne sont pas significatives par rapport aux états financiers du client d'audit, le cabinet doit évaluer l'importance de toute menace liée à la représentation ou à l'auto-évaluation créée et si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :
- (a) des politiques et procédures destinées à interdire aux personnes qui assistent le client d'audit de prendre des décisions de gestion pour le compte de ce client ;
 - (b) le recours à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission pour effectuer ce service.
- 290.202 La nomination d'un associé ou d'un salarié du cabinet ou du réseau du cabinet comme Conseiller général aux affaires juridiques auprès d'un client d'audit d'états financiers créerait des menaces liées à l'auto-évaluation et à la représentation si significatives qu'aucune sauvegarde ne pourrait ramener ces menaces à un niveau acceptable. La position de Conseiller général est en général un poste de cadre supérieur impliquant une large responsabilité pour les affaires juridiques de la société et en conséquence, aucun membre du cabinet ou cabinet du réseau ne doit accepter une telle nomination pour le compte d'un client d'audit d'états financiers.

Recrutement de cadres supérieurs

- 290.203 Le recrutement, pour un client de mission d'assurance, de cadres supérieurs en mesure d'affecter l'information objet de la mission d'assurance, peut occasionner des menaces, actuelles ou futures, liées à l'intérêt personnel, à la familiarité et à l'intimidation. L'importance de cette menace dépend de facteurs tels que :
- (a) le rôle de la personne devant être recrutée ;
 - (b) la nature de l'assistance recherchée.

En général le cabinet peut toutefois fournir des services tels que l'examen des qualifications professionnelles d'un certain nombre de candidats et la formulation de conseils sur leur qualification pour le poste. Il peut aussi produire une liste de présélection de candidats, sous réserve qu'elle ait été établie au moyen des critères définis par le client de la mission d'assurance.

L'importance de la menace créée doit être évaluée et si cette menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. Dans tous les cas, le cabinet ne doit pas prendre de décisions de gestion et la décision relative au choix final doit être laissée au client.

Finance d'entreprise et activités analogues

- 290.204 La prestation de services de finance d'entreprise, de conseils ou d'assistance à un client de mission d'assurance est susceptible de créer des menaces liées à la représentation et à l'auto-évaluation. Dans le cas de certains services de finance d'entreprise, les menaces sur l'indépendance créées sont si importantes qu'aucune sauvegarde ne peut être appliquée pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. A titre d'exemple, la promotion, négociation ou souscription d'actions d'un client de mission d'assurance n'est pas compatible avec la prestation de services d'assurance. Par ailleurs, engager le client d'une mission d'assurance à accepter les termes et conditions d'une transaction ou réaliser une transaction pour le compte du client crée une menace sur l'indépendance si importante qu'aucune sauvegarde ne peut la ramener à un niveau acceptable. Dans le cas d'un client audit d'états financiers, la prestation des services de finance d'entreprise évoqués ci-dessus par le cabinet ou un autre cabinet du réseau créerait une menace sur l'indépendance si importante qu'aucune sauvegarde ne pourrait la ramener à un niveau acceptable.
- 290.205 D'autres services de finance d'entreprise sont susceptibles de créer des menaces liées à la représentation ou à l'auto-évaluation ; toutefois, des sauvegardes peuvent être disponibles pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Parmi les services de ce type figurent par exemple l'assistance au client dans la mise au point de stratégies d'entreprise, l'aide à l'identification ou à la présentation au client d'éventuelles sources de capital qui satisfont aux spécifications ou aux critères propres au client et l'assistance au client dans l'analyse de l'incidence comptable des transactions proposées. Les sauvegardes devant être envisagées comprennent :
- (a) des politiques et procédures interdisant aux personnes assistant le client d'une mission d'assurance de prendre des décisions de gestion pour le compte de ce client ;
 - (b) le recours à des professionnels qui ne sont pas membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance pour délivrer ces services ;
 - (c) la vérification que le cabinet n'engage pas le client d'une mission d'assurance à accepter les termes et conditions d'une transaction, ni ne réalise une transaction pour le compte de ce client.

Honoraires et fixation des prix

Honoraires – Taille relative

290.206 Lorsque les honoraires totaux générés par un client de mission d'assurance représentent une large proportion des honoraires totaux d'un cabinet, la dépendance à l'égard de ce client ou du groupe auquel le client appartient et l'inquiétude sur la possibilité de perdre ce client peuvent donner lieu à une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de cette menace dépend de facteurs tels que :

- (a) la structure du cabinet ;
- (b) le point de savoir si le cabinet est bien établi ou est nouvellement créé.

L'importance de cette menace doit être évaluée et si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) la discussion de l'étendue et de la nature des honoraires facturés avec les membres du comité d'audit ou d'autres responsables de la gouvernance ;
- (b) la prise de mesures afin de réduire la dépendance à l'égard du client ;
- (c) les examens de contrôle qualité externes ;
- (d) la consultation d'un tiers, tel qu'un organisme de réglementation professionnelle ou un autre professionnel comptable.

290.207 Une menace liée à l'intérêt personnel peut également être créée lorsque les honoraires générés par le client d'une mission d'assurance représentent une large proportion du revenu d'un associé donné. L'importance de cette menace doit être évaluée et si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour la ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) des politiques et procédures visant le suivi et la mise en œuvre du contrôle qualité des missions d'assurance ;
- (b) l'intervention d'un autre professionnel comptable qui n'est pas membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance pour revoir les travaux effectués ou donner d'autres conseils autant que de besoin.

Honoraires en souffrance

290.208 Une menace liée à l'intérêt personnel peut être créée si les honoraires pour services professionnels dus par un client de mission d'assurance restent impayés pendant une longue période, notamment si une partie substantielle n'est pas réglée avant la publication du rapport d'assurance pour l'exercice suivant. En général, le paiement de ces honoraires doit être exigé avant que ce rapport soit publié. Les sauvegardes suivantes peuvent être applicables :

- (a) discussion du niveau des honoraires en souffrance avec les membres du comité d'audit ou d'autres responsables de la gouvernance ;
- (b) intervention d'un autre professionnel comptable qui n'a pas pris part à la mission d'expression d'assurance pour donner des conseils ou revoir les travaux effectués.

Le cabinet doit également se demander si les honoraires en souffrance pourraient être considérés comme étant équivalents à un prêt consenti au client et si, en raison de l'importance des honoraires en souffrance, il est approprié que le cabinet accepte la reconduction de la mission.

Établissement du prix

- 290.209 Lorsqu'un cabinet obtient une mission d'assurance à un niveau d'honoraires substantiellement inférieurs à ceux facturés par son prédécesseur, ou proposés par d'autres cabinets, la menace liée à l'intérêt personnel ne sera pas ramenée à un niveau acceptable, à moins que :
- (a) le cabinet soit en mesure de faire la preuve qu'un budget temps approprié et des collaborateurs qualifiés sont affectés à cette tâche ;
 - (b) toutes les normes, recommandations et procédures de contrôle qualité applicables à la mission d'assurance sont dûment observées.

Honoraires sous condition de résultat

290.210 Les honoraires sous condition de résultat sont des honoraires calculés d'après un barème prédéterminé en fonction de l'issue ou du résultat d'une transaction ou du résultat des travaux effectués. Pour l'objet de cette section, les honoraires fixés par un tribunal ou une autre autorité publique ne sont pas considérés comme étant sous condition de résultat.

290.211 Des honoraires facturés sous condition de résultat par un cabinet dans le cadre d'une mission d'assurance créent des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation qui ne peuvent être ramenées à un niveau acceptable par l'application d'aucune sauvegarde. Par conséquent, un cabinet ne doit conclure aucun arrangement pour une mission d'assurance suivant lequel le montant des honoraires est subordonné au résultat des procédures de la mission d'assurance ou d'éléments qui constituent l'information objet de la mission d'assurance.

290.212 Des honoraires facturés sous condition de résultat par un cabinet dans le cadre d'une mission autre qu'une mission d'assurance peuvent aussi créer des menaces liées à l'intérêt personnel ou à la représentation. Si le montant des honoraires facturés pour une mission autre qu'une mission d'assurance a été convenu, ou envisagé, lors d'une mission d'assurance et qu'il est subordonné aux résultats de cette dernière, ces menaces ne pourront pas être ramenées à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes. En conséquence, la seule voie d'action acceptable consiste à ne pas accepter ce type d'arrangements. Pour d'autres types d'honoraires sous condition de résultat, l'importance des menaces créées dépend de facteurs tels que :

- (a) la fourchette des chiffres d'honoraires possibles ;
- (b) le degré de variabilité ;
- (c) la base suivant laquelle les honoraires doivent être fixés ;
- (d) le point de savoir si l'issue ou le résultat de la transaction en cause doit être revu par un tiers indépendant ;
- (e) l'incidence de l'événement ou de la transaction sur la mission d'assurance.

L'importance de ces menaces doit être évaluée et, si ces menaces ne sont pas manifestement négligeables, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les ramener à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- (a) la mention au comité d'audit, ou aux autres responsables de la gouvernance, de l'étendue et de la nature des honoraires facturés ;
- (b) la revue ou la fixation des honoraires définitifs par un tiers indépendant ;
- (c) des politiques et procédures de qualité et de contrôle.

Dons et hospitalité

290.213 L'acceptation de dons ou d'une offre d'hospitalité de la part d'un client de mission d'assurance peut créer des menaces liées à l'intérêt personnel et à la familiarité. Lorsqu'un cabinet ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance accepte des dons ou une offre d'hospitalité, les menaces sur

l'indépendance ne peuvent être ramenées à un niveau acceptable par l'application d'aucune sauvegarde, sauf à ce que la valeur en soit manifestement peu importante. Le cabinet ou le membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ne doit donc pas accepter de tels cadeaux ou de telles offres d'hospitalité.

Litige imminent ou déclaré

290.214 Lorsqu'un litige existe, ou paraît probable, entre le cabinet ou un membre de l'équipe chargée d'une mission d'assurance et le client de la mission d'assurance, une menace liée à l'intérêt personnel ou à l'intimidation est susceptible d'être créée. Les relations entre les dirigeants du client et les membres de l'équipe chargée de la mission d'assurance doivent se caractériser par une totale franchise et une complète transparence s'agissant de tous les aspects des activités commerciales du client. Le cabinet et les dirigeants du client peuvent se retrouver en situation de conflit du fait d'un litige, rendant les dirigeants peu enclins à fournir toutes les informations et le cabinet peut se trouver confronté à une menace liée à l'intérêt personnel. L'importance de la menace créée dépend de facteurs tels:

- (a) l'importance relative du litige ;
- (b) la nature de la mission d'assurance ;
- (c) la question de savoir si le procès porte sur une mission d'assurance antérieure.

Une fois que l'importance de la menace a été évaluée, les sauvegardes suivantes doivent être appliquées, si cela est nécessaire pour ramener cette menace à un niveau acceptable :

- (a) communication au comité d'audit, ou aux autres responsables de la gouvernance de l'étendue et de la nature du litige ;
- (b) si le litige implique un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance, écarter cette personne de l'équipe ;
- (c) charger un autre professionnel comptable du cabinet qui n'a pas été membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance de revoir les travaux effectués ou de donner d'autres conseils autant que de besoin.

Si ces sauvegardes ne ramènent pas la menace à un niveau approprié, la seule mesure appropriée consiste à démissionner, ou à refuser d'accepter, la mission d'assurance.

PARTIE C : AUTRES DEVOIRS ET OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS COMPTABLES SENEGALAIS

Section 300	Dispositions générales
Section 310	Devoirs particuliers des professionnels comptables
Section 320	Devoirs propres aux sociétés reconnues par l'Ordre
Section 330	Propositions diverses

Section 300 - Dispositions générales

- 300.1 Une moralité irréprochable étant l'une des conditions essentielles de l'admission et du maintien dans l'Ordre, tout atteinte qui y serait portée constituerait une faute grave. Pourront notamment entraîner des sanctions allant jusqu'à la radiation, toutes les condamnations de droit commun et les désordres de la vie privée susceptibles de porter atteinte à la dignité de la profession.
- 300.2 Les professionnels comptables ainsi que les sociétés reconnues par l'Ordre doivent faire suivre leur titre de la mention « Membre de (ou reconnu par) l'ONECCA du Sénégal ».
- 300.3 Un professionnel comptable peut collaborer avec un confrère frappé d'une mesure disciplinaire comportant suspension ou interdiction d'exercer pendant toute la durée de la sanction, à condition qu'il agisse sous son propre nom et sa propre responsabilité pendant toute la durée de la suspension.
- 300.4 Les professionnels comptables sont tenus de justifier d'une installation reconnue décente par le Conseil de l'Ordre, comportant notamment un cabinet distinct de leur domicile personnel où puisse être reçue la clientèle. Ils doivent en permanence, avoir une tenue vestimentaire correcte reflétant leur statut et faire observer cette règle par leurs collaborateurs.
- 300.5 Les professionnels comptables sont tenus à une obligation de formation continue de 40 heures par an minimum. A cet effet, l'Ordre doit proposer à ses membres un programme minimum de formation, élaboré par la Commission de la formation professionnelle continue, qu'ils sont tenus de suivre à moins qu'ils ne puissent justifier d'une formation équivalente reçue par ailleurs.

Section 310 - Devoirs particuliers des professionnels comptables

Exercice de la profession

- 310.1 Pour la réalisation de leurs missions, les professionnels comptables appliquent les lois et règlements en vigueur ainsi que les usages admis par la profession. Ils tiennent compte des recommandations des organisations compétentes et des administrations.
- 310.2 La profession d'expert comptable ou de comptable agréé peut s'exercer :
- (a) soit de manière indépendante, à titre individuel ou au sein d'une société d'expertise comptable ou d'une société de comptabilité ;
 - (b) soit en qualité de salarié d'un expert-comptable indépendant ou d'une société d'expertise comptable ou d'une société de comptabilité.
- 310.3 Les professionnels comptables exerçant leur profession à titre indépendant doivent le faire sous leur propre nom, à l'exclusion de tout pseudonyme ou nom commercial. Cependant, ils peuvent préciser les spécialités qu'ils souhaitent mettre en avant.
- 310.4 Les professionnels comptables salariés ne peuvent exercer leur profession qu'en vertu d'un contrat les liant à un professionnel comptable exerçant à titre indépendant ou à une société d'expertise comptable ou d'une société de comptabilité.

Rapports avec la clientèle

- 310.5 Ils doivent s'abstenir de tous travaux inutiles effectués dans un but lucratif.
- 310.6 Ils ont le droit et le devoir, dans la limite de leur obligation de moyens, d'étudier, au profit de leurs clients, dans la légalité, la sincérité et la correction, les mesures susceptibles de leur éviter le paiement de frais, droits, taxes et impôts indus. Toute participation volontaire à une fraude fiscale entraîne, outre les sanctions prévues par la loi, des sanctions disciplinaires pour le professionnel comptable qui s'en rend coupable.
- 310.7 Les professionnels comptables reçoivent, pour tous les travaux entrant dans leurs attributions; des honoraires qui sont exclusifs de toute autre rémunération, même indirecte, d'un tiers, à quelque titre que ce soit. En aucun cas, les honoraires ne peuvent être payés sous forme d'avantages, commissions ou participations.
- 310.8 Ils doivent respecter le barème minimal fixé par le Conseil de l'Ordre.
- 310.9 En cas de contestation de leur clientèle, les professionnels comptables s'efforceront de faire accepter l'arbitrage du Président du Conseil de l'Ordre. L'arbitre ainsi désigné sera tenu d'observer les règles générales de l'arbitre dans lesquelles est inclus le secret professionnel.
- 310.10 Les professionnels comptables peuvent exercer le droit de rétention, conformément au droit commun.

Rapports des professionnels comptables entre eux

- 310.11 Les professionnels comptables se doivent assistance et courtoisie réciproques. Ils doivent s'abstenir de toutes paroles blessantes, de toute imputation malveillante, de tous écrits publics ou privés, de toutes démarches, offres de service et, d'une façon générale de toutes manœuvres susceptibles de nuire à la situation de leurs confrères.
- 310.12 Un professionnel comptable peut faire appel à un confrère pour une consultation concernant le dossier de l'un de ses clients, sous réserve de l'accord de ce dernier. Dans ce cas, le professionnel comptable consultant conserve, vis à vis de son client, la responsabilité de la mission que celui-ci lui a confiée.
- 310.13 Le professionnel comptable appelé par un client à remplacer un confrère ne doit accepter la mission qu'après en avoir informé ce dernier. Il doit également s'assurer que la demande n'est pas motivée par des considérations tirées du désir pour le client d'éviter les effets d'une stricte observation des devoirs professionnels telle que l'insistance du confrère à faire ressortir la vérité, à respecter et à faire respecter les lois. Le successeur s'abstiendra de toute critique d'ordre personnel à l'égard de son prédécesseur.
- 310.14 Avant d'entrer en fonction, il doit avoir obtenu la justification du paiement des honoraires dus à son prédécesseur, lorsque ceux-ci résultent d'une convention nettement précisée, ou, le cas échéant, correspondant aux travaux exécutés et sous réserve que l'exécution effective et correcte des travaux ne soit pas contestée par le client. S'il en est ainsi, il peut entrer néanmoins en fonction après en avoir référé au Président du Conseil de l'Ordre et avoir formulé les réserves nécessaires auprès de son client.
- 310.15 Tout professionnel comptable peut s'engager vis-à-vis d'un successeur, moyennant le paiement d'une indemnité, à faciliter son installation matérielle et professionnelle, en lui présentant notamment sa clientèle et à ne pas s'établir, pendant un délai déterminé, dans un certain rayon géographique autour de son ancienne adresse professionnelle.
- 310.16 Un exemplaire de toute convention relative à la présentation d'un successeur à la clientèle, conclue soit entre professionnels comptables, soit entre un membre et le ou les ayants droit d'un autre professionnel comptable, ou un candidat à l'inscription à l'Ordre, doit être déposé au Conseil de l'Ordre dans les trente jours suivant sa signature.
- 310.17 Tout professionnel comptable qui a l'intention de cesser ses activités professionnelles, doit au préalable, en informer le Conseil de l'Ordre. La même obligation s'impose à tout professionnel qui demande à cesser provisoirement de faire partie de l'Ordre.
- 310.18 En cas de décès ou d'incapacité d'un professionnel comptable, le Président du Conseil de l'Ordre peut, sur la demande des ayants droit, désigner un professionnel comptable qui assurera l'administration provisoire du cabinet. En principe, l'administration provisoire est une mission de confraternité gratuite. Toutefois, il n'est pas interdit de stipuler une indemnité lorsque l'importance de la mission le justifie. Dans ce cas, la convention d'indemnité doit être préalablement soumise à l'agrément du Conseil de l'Ordre. L'administrateur provisoire désigné par l'Ordre doit rendre compte de l'exercice de sa mission en remettant un rapport au Conseil de l'Ordre.
- 310.19 Le respect de la clientèle des professionnels comptables par ceux de leurs confrères appelés à les remplacer provisoirement ou à collaborer avec eux, et par les stagiaires qu'ils ont ou ont eus sous leur contrôle en qualité de maître de stage, est un devoir absolu, qui fait partie des règles professionnelles.

- 310.20 Le principe d'une collaboration entre professionnels comptables pour des affaires déterminées est admis, mais dans le respect de l'ensemble des textes réglementaires et du Code des Devoirs professionnels.
- 310.21 Un versement d'honoraires entre professionnels comptables ne peut intervenir qu'à l'occasion d'une collaboration effective. Ces honoraires doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni comme du service rendu.
- 310.22 Le fait pour un expert-comptable ou un comptable agréé d'avoir indiqué à un client le nom d'un de ses confrères ne saurait, en soi, autoriser un partage d'honoraires.

Rapports avec l'Ordre

- 310.23 Les décisions du Conseil de l'Ordre prises dans le cadre de la loi et du Règlement intérieur s'impose à tous.
- 310.24 Le Conseil de l'Ordre ne peut recevoir et accepter la démission d'un de ses membres faisant l'objet d'une action disciplinaire, avant qu'il n'ait été statué sur cette action.
- 310.25 Les cotisations et contributions sont portables et non quérables dans les délais fixés par le Règlement intérieur et le Conseil de l'Ordre. Sans préjudice des poursuites disciplinaires, toute cotisation ou contribution non payée dans les délais prévus sera majorée des frais de recouvrement effectivement exposés. A défaut de règlement dans les délais prévus, une sommation de payer pourra être adressée aux professionnels comptables et la cotisation sera alors majorée d'un intérêt moratoire au taux légal décompté à dater du jour de la sommation.
- 310.26 Tout membre du Conseil de l'Ordre qui, sans raison valable, refuse ou s'abstient de remplir les obligations personnelles ou d'effectuer les travaux particuliers que lui impose le fonctionnement normal du Conseil, est réputé démissionnaire d'office.
- 310.27 Sont notamment réputés démissionnaires d'office de leurs fonctions :
- (a) parmi les membres du Conseil de l'Ordre, ceux qui sans raison valable, refusent de remplir les fonctions spéciales pour lesquelles ils sont désignés par le Conseil, soit comme membre d'une commission dudit conseil, soit comme membres ou rapporteurs d'organismes spécialisés ;
 - (b) parmi les membres du Conseil de l'Ordre, les membres d'une commission lorsque celle-ci, par suite de leur négligence ou de leur abstention injustifiée, n'a pas pris de décision définitive sur une affaire dans les trois mois qui suivent celui au cours duquel elle en a été saisie.
- 310.28 La constatation du renoncement d'un membre du Conseil à ses fonctions électives est faite par décision motivée du Conseil de l'Ordre; d'office ou à la demande des autres membres du Conseil de l'Ordre ; l'intéressé doit être préalablement entendu.

Rapports entre maîtres de stage et stagiaires

- 310.29 Le maître de stage a le devoir d'encadrer le stagiaire, de le guider dans ses travaux, dans toute la mesure du possible, de graduer ceux-ci d'après les connaissances déjà acquises, avec la préoccupation de donner au stagiaire, pendant la durée du stage, une formation professionnelle de base, le rendant apte à exercer la profession. A cet effet, il devra s'efforcer de ne pas limiter les travaux pratiques à ceux de la seule

comptabilité, mais de la mettre à même d'acquérir les connaissances en droit, en fiscalité, en organisation et autres matières indispensables à l'exercice de la profession.

- 310.30 Le maître de stage doit rétribuer le stagiaire en fonction des services fournis dans l'exercice de sa profession.
- 310.31 Il doit lui inculquer une haute conscience de ses devoirs et obligations professionnels.
- 310.32 Le stagiaire doit, non seulement satisfaire aux obligations du stage et parfaire ses connaissances techniques mais s'efforcer également, par son assiduité et son travail, de donner pleine satisfaction à son maître de stage.
- 310.33 Le stagiaire doit admettre que le stage comporte une part importante de travaux matériels, qu'il faut apprendre à œuvrer soi-même, avant de vouloir organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités.
- 310.34 Le stagiaire doit s'efforcer de se rendre utile à son maître de stage, en contrepartie de la rémunération qui lui est consentie et du sacrifice que s'impose le maître de stage pour le former.
- 310.35 Le stagiaire doit, par son comportement, se montrer digne d'une profession qui implique, au plus haut point, la réserve, l'autorité et l'intégrité morale.
- 310.36 Le stagiaire doit compléter sa formation technique en développant sa culture générale.

Rapports avec les administrations

- 310.37 Les professionnels comptables sont indépendants des administrations. Ils doivent cependant entretenir avec elles des rapports courtois et agir en toute loyauté, également dans leurs relations professionnelles, avec les représentants de celles-ci.

Section 320 - Devoirs propres aux sociétés reconnues par l'Ordre

- 320.1 Toute modification dans les statuts, la répartition du capital social ou la composition des organes de direction ou d'administration d'une société reconnue par l'Ordre doit être portée dans le mois de sa survenance à la connaissance du Conseil de l'Ordre.
- 320.2 Les droits attribués et les obligations imposées aux professionnels comptables s'étendent aux sociétés reconnues par l'Ordre, à l'exception toutefois des droits de vote et d'éligibilité.

Section 330 - Responsabilité propre des professionnels comptables

- 330.1 Quel que soit le mode d'exercice de leur profession, les professionnels comptables assument, dans tous les cas, personnellement, la responsabilité de leurs travaux. Ils ont une obligation de moyens vis-à-vis de leurs clients. Ils doivent observer les dispositions législatives et réglementaires régissant leur profession ainsi que le règlement intérieur et le Code des Devoirs professionnels de l'ONECCA.
- 330.2 La responsabilité professionnelle résulte de toutes les violations aux règles de l'Ordre et, en particulier, des fautes à l'honneur, des manquements à la confraternité, à la solidarité entre confrères, à la réputation de l'Ordre et, en général, des manquements au Code des Devoirs professionnels.
- 330.3 Dans l'exercice de leur missions, les professionnels comptables sont susceptibles de voir engager leur responsabilité sur les plans disciplinaires, civil et pénal.
- 330.4 L'action disciplinaire intervient pour sanctionner certains actes, soit parallèlement à une action civile ou pénale, soit en dehors même de l'existence d'une telle action.
- 330.5 La responsabilité civile d'un professionnel comptable découle de l'obligation contractuelle née des conventions écrites passées avec le client et de l'obligation générale de diligence à laquelle est tenu le professionnel en qui le client a placé sa confiance. Cette responsabilité pourra être appréciée par référence à la doctrine et aux usages professionnels.
- 330.6 Les professionnels comptables qui exercent leur profession en qualité de salarié d'un autre professionnel comptable ou d'une société reconnue par ce dernier, assument la responsabilité personnelle de leurs travaux.
- 330.7 La responsabilité des sociétés d'expertise comptable ou de comptabilité laisse subsister la responsabilité personnelle de chaque professionnel comptable en raison des travaux qu'il est amené à exécuter lui-même pour le compte de ces sociétés ; lesdits travaux doivent être assortis de sa signature personnelle ainsi que de la signature sociale de la société.

Section 340 - Dispositions diverses

340.1 Tout nouveau professionnel comptable est tenu de prêter serment par écrit, conformément à la formule ci-après : « Je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et de faire respecter les lois dans mes travaux ». Cette prestation de serment doit être déposée par le nouveau professionnel comptable au Conseil, par lettre recommandée avec accusé de réception, ou par porteur spécial muni d'un cahier de transmission ; le Conseil de l'Ordre se charge du dépôt près le Premier Président de la Cour d'Appel, dans le mois qui suit, selon les moyens appropriés.

Syndicats et associations professionnelles

340.2 Les professionnels comptables peuvent constituer ou adhérer à des syndicats et associations à caractère professionnel dans le cadre des lois et règlements en vigueur.

340.3 En vue d'assurer une étroite liaison avec l'Ordre, les syndicats et associations professionnelles adressent au Conseil de l'Ordre, dans le délai de trois mois à dater de leur constitution :

- (a) une déclaration comportant les noms, prénoms, qualités, et adresses des fondateurs et des dirigeants, l'indication du siège social et un double exemplaire des statuts, ainsi qu'une copie de leur récépissé valant existence ou reconnaissance légale délivré par le Ministère de l'Intérieur ;
- (b) dans les mêmes formes et délais, les modifications apportées à ces indications. La déclaration est déposée au siège social du Conseil de l'Ordre. Il en est délivré récépissé.

340.4 Les syndicats et associations professionnelles doivent respecter notamment :

- (a) les attributions spécialement réservées par la loi au Conseil de l'Ordre ;
- (b) des droits et obligations des professionnels comptables et des sociétés reconnues par lui, tels qu'ils résultent tant des dispositions légales ou réglementaires que du Règlement intérieur et du Code des Devoirs professionnels, spécialement en ce qui concerne les rapports des membres entre-eux, avec la clientèle, l'Ordre et des administrations. (art 78 du CDP).

340.5 L'action de tout syndicat ou de toute association professionnelle régulièrement constituée et orientée vers le bien commun, non seulement de la profession, mais encore de l'économie générale du pays, doit trouver auprès du Conseil de l'Ordre audience et juste appui.

Sanctions

340.6 Tout acte contraire aux dispositions du présent Code des devoirs professionnels, étant commis en violation du serment prêté par les professionnels comptables, est passible des sanctions disciplinaires ou autres prévues par la loi et le Règlement intérieur sans préjudice, s'il y a lieu, des poursuites de droit commun.

DÉFINITIONS

Dans le présent Code des devoirs professionnels, les expressions ci-dessous ont la signification suivante :

Administrateur ou cadre dirigeant	Personnes chargées de la gouvernance d'une entité, indépendamment de leur titre, qui peut différer d'un pays à l'autre.
Associé chargé de la mission	Associé ou autre personne du cabinet qui a la responsabilité de la mission et de son exécution ainsi que du rapport qui est délivré au nom du cabinet et qui dispose, lorsque cela est nécessaire, de l'autorité conférée par un organisme professionnel, ou les pouvoirs publics.
Bureau	Sous-groupe distinct, qu'il soit organisé en fonction de critères géographiques ou d'activités.
Cabinet	(a) Un professionnel comptable exerçant à titre individuel, un "partnership" ou une société de professionnels comptables; (b) Une entité qui contrôle de tels professionnels du fait de l'actionnariat, de la direction ou par tout autre moyen; et (c) Une entité qui est contrôlée par de tels professionnels du fait de l'actionnariat, de la direction ou par tout autre moyen.
Cabinet membre du réseau	Un Cabinet ou un entité qui appartient à un réseau.
Client de mission d'expression d'assurance; client de mission d'assurance	La partie responsable, c'est-à-dire la ou les personne(s) qui : (a) dans une mission d'expression d'assurance par appréciation directe (ou «mission d'appréciation directe»), est responsable de l'objet de la mission ; (b) dans une mission d'expression d'assurance basée sur des assertions (ou «mission d'attestation»), est responsable de l'information objet de la mission et peut être responsable de l'objet de la mission. (Si la mission d'expression d'assurance est une mission d'audit d'états financiers, voir la définition de client d'audit d'états financiers.)
Client d'audit d'états financiers	Entité au titre de laquelle un cabinet effectue une mission d'audit d'états financiers. Lorsque le client est une entité d'intérêt public, le client de la mission d'audit d'états financiers inclura toujours ses entités affiliées.
Entité liée	Entité qui entretient une des relations suivantes avec le client : (a) entité qui exerce un contrôle direct ou indirect sur le client, sous réserve que ce client soit significatif par rapport à cette entité ; (b) entité détenant une participation financière directe chez le client, sous réserve que cette entité ait une influence notable sur le client et que cette participation chez le client soit significative pour cette entité ; (c) entité sur laquelle le client exerce un contrôle direct ou indirect ; (d) entité dans laquelle le client ou une entité affiliée au client comme indiqué en (c) ci-dessus, détient une participation financière directe qui lui donne une influence notable sur cette entité et pour qui la participation est significative pour le client et son entité affiliée ;

	(e) entité qui est sous contrôle commun avec le client (ci-après une "entité sœur"), sous réserve que cette entité sœur et le client soient tous deux significatifs pour l'entité qui contrôle le client et l'entité sœur.
Equipe chargée de la mission; équipe de mission	Tous les collaborateurs exécutant une mission, y compris les experts engagés par contrat par le cabinet en relation avec cette mission.
Equipe chargée de la mission d'assurance ; équipe de mission d'assurance ; équipe de mission d'assurance	a) Tous les membres composant l'équipe chargée de la mission d'assurance ; b) Toutes les autres personnes au sein du cabinet qui peuvent influencer directement le résultat d'une mission d'assurance, notamment : (i) ceux qui recommandent la rémunération ou qui assurent la supervision, l'encadrement ou toute autre surveillance directe de l'associé chargé de la mission d'assurance. Pour l'objet de la mission d'audit d'états financiers, ils comprennent toutes les personnes successivement placées hiérarchiquement au dessus de l'associé chargé de la mission jusqu'au directeur général ; (ii) ceux qui sont consultés sur des questions techniques ou sectorielles, des opérations ou des événements relatifs à la mission d'assurance ; (iii) ceux qui assurent le contrôle qualité de la mission d'assurance, notamment ceux qui effectuent l'inspection de contrôle qualité de la mission ; c) Si la mission d'assurance est une mission d'audit d'états financiers, tous ceux qui au sein du cabinet d'un réseau peuvent influencer directement le résultat de la mission d'audit d'états financiers.
Entité d'intérêt public	Les entités qui, par suite de leurs affaires, de leur taille ou du statut de leur société, font intervenir une large gamme de parties prenantes. Il s'agit des sociétés faisant appel public à l'épargne mais peuvent également figurer dans cette définition, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance, les fonds de pension, certaines Organisations Non Gouvernementales et associations d'intérêt public ou bien encore certaines entités gouvernementales ou du secteur public.
États financiers	Bilan, compte de résultat ou compte de pertes et profits, état de l'évolution de la situation financière (qui peut être présenté de diverses façons, par exemple, comme un état ou tableau des flux de trésorerie ou un tableau de financement), notes annexes et autres états et tableau explicatifs qui sont identifiés comme faisant partie des états financiers.
Famille immédiate	Le conjoint (ou l'équivalent) et les personnes à charge.
Famille proche	Les parents, les enfants et les frères et sœurs qui ne sont pas membres de la famille immédiate.
Honoraires sous condition de résultat	Honoraires calculés sur une base prédéterminée, en fonction de l'issue ou du résultat d'une transaction ou du résultat des travaux effectués. Les honoraires fixés

		par un tribunal ou une autre autorité publique ne sont pas considérés comme des honoraires sous condition de résultat.
Indépendance		<p>L'indépendance comprend :</p> <p>(a) l'indépendance d'esprit – l'état d'esprit qui permet à une personne d'émettre une opinion sans être affectée par des influences nuisant au jugement professionnel, et lui donne la possibilité d'agir avec intégrité et d'exercer son objectivité et son jugement professionnel ;</p> <p>(b) l'apparence d'indépendance – le fait d'éviter les actions et les situations qui sont si significatifs qu'un tiers raisonnable informé, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, serait raisonnablement conduit à conclure que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnel d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance ont été compromis.</p>
Manifestement négligeable		Anodin et sans conséquence.
Mission d'audit d'états financiers		Mission d'expression d'une assurance raisonnable dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une opinion sur le point de savoir si les états financiers sont préparés sur tous les points significatifs en conformité avec un référentiel de présentation de l'information financière identifié, telle qu'une mission conduite conformément aux Normes Sénégalaises d'Audit NSA. Il peut s'agir d'une mission de contrôle légal des comptes, c'est-à-dire un audit d'états financiers requis par la législation ou la réglementation.
Mission d'expression d'assurance ; mission d'assurance		Mission dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une conclusion destinée à renforcer le degré de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure d'un objet par rapport à des critères.
Participation financière		Participation détenue dans les capitaux propres ou dans d'autres titres, obligations, instruments de créances ou d'emprunts d'une entité, y compris les droits et obligations d'acquiescer une telle participation et les dérivés directement liés à cette participation.
Participation directe	financière	<p>Participation financière dont un particulier ou une entité :</p> <p>* détient directement la propriété et le contrôle (y compris les participations gérées par des tiers sur une base discrétionnaire)</p> <p>* détient la propriété réelle via un vecteur de placement collectif, une succession, une fiducie ou tout autre intermédiaire sur lequel ce particulier ou cette entité exerce un contrôle.</p>
Participation indirecte	financière	Participation financière dont un particulier ou une entité détient la propriété réelle via un vecteur de placement collectif, une succession, une fiducie ou tout autre intermédiaire sur lequel ce particulier ou cette entité n'exerce aucun contrôle.
Proche famille		Voir Famille proche.
Professionnel comptable		Personne qui est membre de l'ONECCA et les personnes travaillant sous son autorité.
Professionnel comptable		Professionnel comptable travaillant comme salarié, ou pour lui-même avec des

n'exerçant pas en cabinet	fonctions de direction ou pas, dans des domaines tels que le commerce, l'industrie, les services, le secteur public, l'enseignement, le secteur non lucratif, les instances de réglementation et les organismes professionnels, ou professionnel comptable engagé par contrat par ces entités.
Professionnel comptable exerçant en cabinet	Professionnel comptable qui, quelle que soit sa discipline (par exemple, audit, fiscalité ou conseils) travaille dans un cabinet qui fournit des services professionnels. L'expression sert également à désigner un cabinet de professionnels comptables.
Publicité	Communication au public d'informations par des professionnels comptables exerçant en cabinet sur leurs services ou leurs compétences en vue d'obtenir des missions.
Réseau ²	Organisation plus grande qu'un Cabinet dont l'objectif : (a) est de coopérer; et (b) clairement de partager les résultats ou les coûts, ou d'avoir des actionnaires, une société contrôlante ou une direction en commun, ou de partager leur politique et procédures de contrôle qualité, ou d'avoir la même stratégie d'entreprise, d'utiliser le même nom de marque, ou de mutualiser une part significative des ressources professionnelles.
Revue du contrôle qualité de la mission	Procédure destinée à fournir, préalablement à la publication du rapport, une évaluation objective des jugements significatifs portés par l'équipe chargée de la mission et des conclusions auxquelles elle est parvenue lors de l'établissement du rapport.
Services professionnels	Services requérant des compétences comptables ou connexes exécutés par un professionnel comptable, notamment les services de comptabilité, d'audit, de fiscalité, de conseil de gestion et de gestion financière.
Société cotée	Entité dont les actions, les parts, ou les obligations sont cotées ou inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue ou qui sont négociées suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent.

² Cette définition doit être lue à la lumière des précisions apportées aux paragraphes 290.14 à 290.26