

Note d'orientation concernant la certification et les services connexes

NOV-46

Communications avec les cabinets d'avocats dans le contexte des nouvelles normes de comptabilité et d'audit

La présente note d'orientation doit être lue en tenant compte de la Préface du Manuel de l'ICCA – Certification.

août 2010

TABLE DES MATIÈRES

Paragraphe

Champ d'application	1
Introduction	3
États financiers préparés selon les IFRS	5
Évaluation, dans la lettre de demande de confirmation rédigée	
en application de la Prise de position conjointe, de la probabilité de perte	6
Estimation	9
Évaluation	10
Facteurs pris en compte par le client	11
Informations à fournir	14
Date de la demande et de la réponse selon les NCA	16
Annexe	

CHAMP D'APPLICATION

1. La présente note d'orientation fournit des indications temporaires pour faciliter les communications des préparateurs d'états financiers (les clients), des auditeurs et des cabinets d'avocats au sujet des réclamations et des réclamations éventuelles, dans des circonstances qui sortent du champ d'application actuel de la «Prise de position conjointe sur les communications avec les cabinets d'avocats au sujet des réclamations et des réclamations éventuelles lors de la préparation et de l'audit des états financiers», fournie en annexe de la Norme canadienne d'audit (NCA) 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points». Ces circonstances sont les suivantes :

- a. lorsque les états financiers sont préparés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), et notamment à la Norme internationale d'information financière IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, contenues dans la Partie I du Manuel de l'ICCA – Comptabilité;
 - b. lorsque l'auditeur réalise l'audit conformément aux NCA et qu'il doit par conséquent suivre les exigences relatives à la date de son rapport énoncées au paragraphe 41 de la NCA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», lesquelles auront une incidence sur la date des lettres de demande de confirmation et des lettres de confirmation envoyées en conformité avec la Prise de position conjointe.
2. Dans les circonstances susmentionnées, les communications avec les cabinets d'avocats demeurent régies par la Prise de position conjointe, et l'on tient compte des questions additionnelles abordées dans la présente note d'orientation. Dans toutes les autres circonstances, les communications avec les cabinets d'avocats demeurent régies par la Prise de position conjointe dans sa forme actuelle. Les lettres de demande de confirmation adressées aux cabinets d'avocats et les lettres de confirmation de ceux-ci doivent continuer de faire référence à la Prise de position conjointe et indiquer si la présente note d'orientation s'applique ou non.

INTRODUCTION

3. Le paragraphe 10 de la NCA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», exige que l'auditeur cherche à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges qui ont été identifiés, ou lorsque les procédures d'audit mises en œuvre indiquent qu'il peut exister d'autres procès ou litiges significatifs. Le paragraphe CA25a de la NCA 501 indique que les communications entre les auditeurs et le conseiller juridique externe de l'entité au sujet des réclamations en cours et des réclamations éventuelles se font de la façon précisée dans la Prise de position conjointe. Le processus établi dans la Prise de position conjointe vise à assurer, dans la mesure du possible, que le caractère confidentiel des communications entre le client et son avocat et le secret professionnel de l'avocat seront préservés. La Prise de position conjointe a été rédigée

dans l'optique d'états financiers préparés selon les principes comptables généralement reconnus du Canada, y compris le chapitre 3290 des Parties II et V du Manuel de l'ICCA – Comptabilité, ÉVENTUALITÉS, et vérifiés conformément aux normes de vérification généralement reconnues du Canada, en vigueur au moment de sa publication. Ces principes et normes subissent des changements, dont l'introduction de divers référentiels d'information financière dans les normes comptables du Canada, les modifications apportées de façon suivie aux normes comptables qui composent ces référentiels et les modifications apportées aux normes de vérification (audit) par suite de l'adoption des Normes internationales d'audit à titre de Normes canadiennes d'audit (NCA).

4. Le Conseil des normes d'audit et de certification travaille de concert avec l'Association du Barreau canadien à la révision de la Prise de position conjointe dans le but de tenir compte de ces changements tout en continuant de préserver le caractère confidentiel des communications entre le client et son avocat et le secret professionnel de l'avocat. Comme la Prise de position conjointe révisée ne sera pas prête avant la mise en œuvre de bon nombre de ces changements, la présente note d'orientation est publiée à titre de mesure provisoire.

ÉTATS FINANCIERS PRÉPARÉS SELON LES IFRS

5. La note d'orientation indique en annexe certaines différences importantes entre le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, et l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les communications avec les cabinets d'avocats. Cependant, elle ne modifie ni ne remplace les normes comptables du chapitre 3290 et de l'IAS 37, et sa lecture ne saurait se substituer à la prise en considération de ces normes comptables dans leur intégralité.

Évaluation, dans la lettre de demande de confirmation rédigée en application de la Prise de position conjointe, de la probabilité de perte

6. Le seuil à partir duquel sont comptabilisées les réclamations et les réclamations éventuelles est moins élevé selon l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, que selon le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, et fait intervenir un élément de plus que le chapitre 3290. Par conséquent, il se peut que l'évaluation de la réclamation ou de la

réclamation éventuelle selon l'IAS 37 fournie par le client dans la lettre de demande de confirmation doit faire mention de la probabilité de l'existence d'une obligation et de la probabilité d'une sortie de ressources économiques. Cette mention diffère de celle de la probabilité de perte dont il est question à l'alinéa 16 a) de la Prise de position conjointe, qui reflète les exigences du chapitre 3290, et elle devrait plutôt refléter les explications fournies aux paragraphes 11 à 13 de la présente note d'orientation.

7. Contrairement au chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, ne contient pas d'indications concernant le cas où les chances que l'événement ou les événements futurs se produisent effectivement ne peuvent être déterminées. Par conséquent, lorsque par exemple les données sont contradictoires ou insuffisantes, le client devrait déterminer si une obligation existe et quelle est la probabilité d'une sortie de ressources, conformément à l'IAS 37, en se fondant sur toutes les informations disponibles. Selon l'IAS 37, le client ne peut pas classer comme indéterminable la probabilité de l'issue d'une réclamation ou d'une réclamation éventuelle. L'IAS 37 indique qu'en de rares cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. En ce cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment, par exemple, l'avis d'experts. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture. Sur la base de ces indications :
 - a. lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité comptabilise une provision (s'il a été satisfait aux critères de comptabilisation); et
 - b. lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible.

8. Dans certains cas, il peut arriver que l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, exige qu'une provision soit comptabilisée alors que, sur la base des mêmes faits et circonstances, le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, pourrait ne pas exiger la comptabilisation d'une perte éventuelle. Par conséquent, lors du basculement aux IFRS, les clients et les auditeurs devront peut-être procéder à une nouvelle évaluation concernant des réclamations ou des réclamations éventuelles qui avaient déjà fait l'objet d'une évaluation selon le chapitre 3290.

Estimation

9. Aux fins de l'estimation d'une provision exigée selon l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, les clients sont censés pouvoir estimer le montant de façon fiable, plutôt que d'évaluer si le montant peut faire l'objet d'une estimation raisonnable conformément au chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, exigence reflétée à l'alinéa 16 b) de la Prise de position conjointe. L'IAS 37 indique que, sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision. Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite (ce qui pourrait se produire dans le cas d'une poursuite), il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. L'IAS 37 exige que ce passif soit indiqué en tant que passif éventuel.

Évaluation

10. Selon la nature des réclamations ou des réclamations éventuelles, l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, peut exiger que le client effectue des calculs plus complexes aux fins de l'évaluation et qu'il prenne en compte des facteurs différents, comparativement à ce qu'exige le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS.

Facteurs pris en compte par le client

11. Il incombe au client de préparer et de présenter des états financiers qui soient conformes aux Normes internationales d'information financière, et notamment à l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Lorsqu'il évalue une réclamation ou une réclamation éventuelle selon l'IAS 37, le client peut se fonder sur des facteurs tels ceux énumérés ci-dessous pour déterminer s'il existe une obligation au titre de la

réclamation ou de la réclamation éventuelle, pour déterminer s'il y aura sortie de ressources économiques et pour effectuer les calculs aux fins de l'évaluation du montant. Voici des exemples de facteurs sur lesquels le client peut se fonder pour les besoins de son évaluation :

- a. l'expérience acquise par la direction ou d'autres relativement à des réclamations ou des réclamations éventuelles similaires;
- b. la façon dont la direction entend réagir à la réclamation ou à la réclamation éventuelle (par exemple s'y opposer vigoureusement ou rechercher un règlement à l'amiable);
- c. les différents résultats possibles de la réclamation ou de la réclamation éventuelle et les risques et incertitudes associés à ceux-ci;
- d. le degré de probabilité et l'échéancier des flux de trésorerie possibles associés à chacun des différents résultats possibles.

12. Du fait que l'évaluation des réclamations et des réclamations éventuelles effectuée selon l'*IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, peut différer de celle faite selon le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, il peut être approprié d'obtenir confirmation du caractère raisonnable des conclusions du client à l'égard d'un ou de plusieurs facteurs que ce dernier a pris en compte lors de son évaluation par l'entremise des communications entre le client et le cabinet d'avocat, plutôt que d'obtenir la forme de confirmation prévue selon la Prise de position conjointe. En pareil cas, le client doit déterminer les facteurs au sujet desquels il convient de demander au cabinet d'avocat de confirmer le caractère raisonnable de ses conclusions, en tenant compte de la nature de sa relation avec le cabinet d'avocat et de la mesure de l'intervention de ce dernier dans le dossier. Si le client n'est pas certain des facteurs qu'il convient d'inclure dans la lettre de demande de confirmation, l'auditeur doit l'encourager à s'entretenir de la question avec le cabinet d'avocat. La consultation entre le client et le cabinet d'avocat est un élément important du processus visant à faire en sorte que le cabinet d'avocat puisse fournir la confirmation demandée et que le client soit conscient du coût y afférent.

13. Pour préserver le secret professionnel de l'avocat à cet égard :

- a. la consultation dont il est question au paragraphe 12 doit se dérouler entre le client et le cabinet d'avocat, et l'auditeur ne doit pas y prendre part ni être informé de sa teneur;
- b. le client doit limiter l'information contenue dans la lettre à une brève description des facteurs et des conclusions dont il demande au cabinet d'avocat de confirmer le caractère raisonnable.

Informations à fournir

14. La Prise de position conjointe précise, au paragraphe 23, que le cabinet d'avocat doit être disposé à réviser le libellé de toute note afférente aux états financiers ayant trait à des réclamations en cours ou à des réclamations éventuelles au sujet desquelles il a été consulté. L'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, impose des obligations d'information plus étendues que le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS.

15. Du fait des obligations d'information plus étendues, il se peut que les clients consultent les cabinets d'avocats sur un plus grand nombre d'aspects du libellé envisagé pour la communication des informations au sujet des réclamations et des réclamations éventuelles dans les états financiers en application de l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, que pour la communication des informations dans les états financiers selon le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS. De même, les clients et les auditeurs pourraient demander aux cabinets d'avocats d'évaluer le caractère raisonnable de ces informations dans le cadre des communications effectuées selon la Prise de position conjointe.

DATE DE LA DEMANDE ET DE LA RÉPONSE SELON LES NCA

16. La NCA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», énonce les exigences concernant la date du rapport de l'auditeur. Normalement, celle-ci sera postérieure à la date du quasi-achèvement du travail, qui est le concept utilisé dans la Prise de position conjointe en ce qui concerne la date de la demande et de la réponse. Pour cette raison, il faudra peut-être modifier le processus de préparation des lettres de demande de confirmation et de réception des lettres de confirmation des cabinets d'avocats prévu selon la Prise de position conjointe. Voici une approche pratique à l'égard de ce processus, conçue en tenant compte des besoins des trois parties :

- a. La lettre de demande de confirmation peut spécifier la date que doit viser la confirmation (la «date de référence»), qui normalement ne précédera pas de plus de cinq jours ouvrables la date prévue du rapport d'audit. La lettre de demande de confirmation devrait aussi préciser la date à laquelle il est prévu que la lettre de confirmation du cabinet d'avocat sera requise (la «date de réponse»). Le cabinet d'avocat reçoit la lettre de demande de confirmation au moins trois semaines avant la date de référence.
- b. La lettre de confirmation tient compte de ce qui s'est produit jusqu'à la date de référence. En raison du délai d'examen des registres du cabinet d'avocat et du temps qu'il faut pour préparer la lettre de confirmation, il peut s'écouler au moins cinq jours ouvrables à compter de la date de référence avant que le client et l'auditeur ne reçoivent la lettre de confirmation.
- c. Lorsque le cabinet d'avocat prévoit qu'il ne pourra faire parvenir la lettre de confirmation au plus tard à la date de réponse précisée dans la demande de confirmation, il fait savoir au client à quelle date cette lettre pourra être prête. L'auditeur et le client s'entretiennent alors pour voir si cela ne retardera pas trop la publication du rapport de l'auditeur. Si le retard est excessif, l'auditeur demande au client et au cabinet d'avocat de s'entretenir pour résoudre le problème à la satisfaction de tous.
- d. Comme la date de référence précédera la date du rapport de l'auditeur, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager d'obtenir des éléments probants complémentaires pour la période comprise entre ces deux dates. Plus longue est

cette période, plus il est probable que l'auditeur aura à obtenir des éléments probants complémentaires. La nature et l'étendue de ces éléments probants relèvent du jugement professionnel de l'auditeur, et tiennent compte d'autres facteurs tels que la nature et l'état des procès en cours et le caractère significatif des éléments en cause. Ils peuvent être obtenus, par exemple, au moyen d'une demande d'informations auprès des membres de la direction (y compris le conseiller juridique interne) qui sont chargés des dossiers des affaires en cause. Dans certains cas, il peut être nécessaire que l'auditeur obtienne des renseignements à jour du conseiller juridique externe du client. Si les circonstances l'exigent, on peut envoyer une deuxième lettre au cabinet d'avocat pour lui demander de mettre à jour tout ou partie de sa première lettre de confirmation. Ces lettres de demande de confirmation et de confirmation sont préparées conformément à la Prise de position conjointe (avec les modifications nécessaires pour tenir compte des indications de la présente note d'orientation). Du fait que le processus suivi par le cabinet d'avocat pour la préparation d'une lettre de confirmation mise à jour est normalement le même que pour la première lettre de confirmation, le délai peut être le même dans les deux cas.

ANNEXE

Différences importantes entre le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, et l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS (sauf indication contraire)	IAS 37, <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>
Évaluation de la probabilité de perte	
Selon le paragraphe 3290.12, la première des deux conditions qui doivent être remplies pour que la comptabilisation d'une perte éventuelle soit exigée est la suivante : il est probable qu'un événement futur confirmera qu'un actif avait subi une dépréciation ou qu'un passif avait été créé avant la date du bilan.	Selon le paragraphe 14 de l'IAS 37, les deux premières des trois conditions qui doivent être remplies pour que la comptabilisation d'une provision soit exigée sont les suivantes : <ul style="list-style-type: none"> a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé; b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation. Les paragraphes 15 et 23 de l'IAS 37 précisent qu'un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe, et qu'une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira.
Estimation	
Selon le paragraphe 3290.12, la seconde des deux conditions qui doivent être remplies pour que la	Selon le paragraphe 14 de l'IAS 37, la troisième des conditions qui doivent être remplies pour que la

comptabilisation d'une perte éventuelle soit exigée est la suivante : le montant peut faire l'objet d'une estimation raisonnable.	comptabilisation d'une provision soit exigée est la suivante : le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.
	<p>Le paragraphe 25 de l'IAS 37 précise que l'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers, et qu'elle ne nuit pas à leur fiabilité. Il précise également que, sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.</p>

Évaluation

Le paragraphe 3290.13 précise que l'estimation du montant de la perte éventuelle à comptabiliser peut être basée sur des renseignements indiquant la fourchette dans laquelle se situera le montant de la perte. Si à l'intérieur de cette fourchette, un montant quelconque semble plus probable que tout autre, c'est ce montant que l'on porte dans les états financiers. Si aucun montant situé à l'intérieur de cette fourchette ne peut être considéré comme plus probable que les autres, on comptabilise le montant minimum.	Le paragraphe 36 de l'IAS 37 exige que le montant comptabilisé en provision soit la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle. Le paragraphe 40 de l'IAS 37 précise ce qui suit : lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, le paragraphe 39 de l'IAS 37 précise que l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée «méthode de la valeur attendue». Lorsque les résultats possibles
--	--

	<p>sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu. Le paragraphe 45 de l'IAS 37 exige que, lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision soit la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.</p>
Informations à fournir	
<p>Le paragraphe .08 du chapitre 1508, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, précise que le montant constaté au titre de l'élément qui fait l'objet d'une incertitude relative à la mesure doit être mentionné, sauf lorsqu'une telle mention peut avoir des répercussions négatives importantes sur l'entité. Lorsque le montant constaté n'est pas mentionné, les états financiers doivent indiquer les raisons de cette absence d'information.</p>	<p>L'IAS 37 exige davantage d'informations que le chapitre 3290. Au nombre de ces informations supplémentaires, citons les suivantes, énoncées aux paragraphes 84 à 86 de l'IAS 37 :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les mouvements dans le compte de provisions, pour chaque catégorie de provision; b) une description de la nature des obligations et des passifs éventuels; c) des informations sur les incertitudes relatives au montant ou à l'échéance des flux de trésorerie; d) la possibilité de tout remboursement. <p>Le paragraphe 92 de l'IAS 37 précise que, dans des cas extrêmement rares, la fourniture des informations en tout ou partie imposées peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. En de tels cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.</p>