

Accord sur le commerce intérieur

**Rapport du groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716
concernant le différend entre l'Association des comptables généraux
accrédités du Nouveau-Brunswick et le Québec au sujet
des mesures prises par le Québec relativement à la
pratique de l'expertise comptable**

Le 19 août 2005

ISBN: 1-894055-61-6

TABLE DES MATIÈRES

ABRÉVIATIONS.....	ii
1. INTRODUCTION.....	1
2. PROCÉDURES RELATIVES À LA PLAINTÉ.....	2
3. LA PLAINTÉ.....	3
4. LA RÉPONSE.....	5
5. CONCLUSIONS DU GROUPE SPÉCIAL.....	7
5.1 Questions relatives à la procédure.....	7
5.1.1 Dispositions relatives aux délais prescrits par le paragraphe 1712(4) de l'Accord.....	7
5.1.2 Renonciation aux droits.....	13
5.2 Questions de fond.....	13
5.2.1 Expertise comptable et définition de « métier ou profession » dans l'Accord.....	13
5.2.2 Incompatibilité réputée avec l'Accord.....	15
5.2.3 Justification sur la base d'un objectif légitime.....	21
6. DÉTERMINATION DE L'EXISTENCE D'UNE ENTRAVE AU COMMERCE ET D'UN PRÉJUDICE.....	24
7. SOMMAIRE DES CONCLUSIONS DU GROUPE SPÉCIAL.....	25
8. RECOMMANDATIONS DU GROUPE SPÉCIAL.....	26
9. RÉPARTITION DES COÛTS	26
ANNEXE A : Participants à l'audience du groupe spécial	29

ABRÉVIATIONS

<i>Accord</i>	<i>Accord sur le commerce intérieur</i>
CA	Comptable agréé
<i>LCA</i>	<i>Loi sur les comptables agréés du Québec</i>
CGA-Canada	Association des comptables généraux accrédités du Canada
CGA-NB	Association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick
CGA-Québec	Ordre des CGA du Québec
CNP	Classification nationale des professions
<i>Le Code</i>	<i>Code des professions du Québec</i>
<i>L'Office</i>	<i>Office des professions du Québec</i>

1. INTRODUCTION

Le présent document est le rapport d'un groupe spécial chargé du règlement d'un différend (« le groupe spécial ») qui a été constitué en vertu de *l'Accord sur le commerce intérieur* (« *l'Accord* »¹) pour traiter un différend entre l'Association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick (« la partie plaignante ») et le gouvernement du Québec (« la partie intimée »).

L'Accord a été conclu en 1995 par le gouvernement du Canada, dix (10) gouvernements provinciaux et deux (2) gouvernements territoriaux afin de « réduire et éliminer, dans la mesure du possible, les obstacles à la libre circulation des personnes, des produits, des services et des investissements à l'intérieur du Canada, et établir un marché intérieur ouvert, performant et stable. » Tous les gouvernements signataires de *l'Accord* « reconnaissent que l'accroissement du commerce et de la mobilité à l'intérieur du Canada peut contribuer à la réalisation de cet objectif. »

En vertu de *l'Accord*, une partie privée peut engager des procédures de règlement des différends afin de régler une plainte soumise contre un gouvernement.

Dans le cas présent, la partie plaignante, soit l'Association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick (« CGA-NB »), a engagé des procédures de règlement des différends en alléguant que certaines lois et certains règlements du Québec (« les mesures ») ont l'effet de limiter la mobilité de la main-d'oeuvre d'une manière qui n'est pas conforme aux dispositions du chapitre sept (Mobilité de la main-d'oeuvre) de *l'Accord*.

Un groupe spécial a été dûment constitué pour examiner le différend. Le mandat du groupe spécial consiste à examiner si les lois et les règlements du Québec en question sont conformes ou non aux dispositions de *l'Accord*.

Conformément au paragraphe 2 de l'article 1718 (Rapport du groupe spécial) de *l'Accord*, ce rapport du groupe spécial doit :

- « a) indiquer les conclusions de fait;
- b) indiquer, motifs à l'appui, si la mesure est incompatible avec le présent accord;
- c) indiquer, motifs à l'appui, si la mesure nuit au commerce intérieur et a causé un préjudice;
- d) contenir, à la demande de la personne concernée ou de la Partie visée par la plainte, des recommandations en vue d'aider au règlement du différend. »

¹ *L'Accord sur le commerce intérieur* est entré en vigueur le 1^{er} juillet 1995. À moins d'indication contraire, les termes « articles » et « annexes » renvoient aux articles et aux annexes de *l'Accord*. Une codification de *l'Accord* est publiée sur le site Web de *l'Accord sur le commerce intérieur* : www.ait-aci.ca.

2. PROCÉDURES RELATIVES À LA PLAINTÉ

En 2002, un centre de la petite enfance à Gespapepiag (Québec) a retenu les services de Michel Légaré pour procéder à une vérification comptable de l'organisme. M. Légaré est un résident du Nouveau-Brunswick et il est membre à la fois de CGA-NB et de l'Ordre des CGA du Québec (« CGA-Québec »).

Le 16 mai 2002, après avoir terminé son travail, M. Légaré a été informé par le gouvernement du Québec que sa vérification ne serait pas acceptée parce que la *Loi sur les centres de la petite enfance et autres services de garde relatifs à la petite enfance* de la province limite les vérifications des états financiers aux comptables agréés (« CA »). Après avoir appris la nouvelle, M. Légaré a demandé l'aide de CGA-NB.

Le 27 juin 2002, CGA-NB a fait part de ses préoccupations à l'égard de la situation à la coordonnatrice de la mobilité de la main-d'oeuvre du Nouveau-Brunswick et lui a demandé de consulter son homologue québécois pour déterminer ce qui pourrait être fait pour régler la situation. Elle a donc écrit à son homologue le 23 juillet 2002.

Dans sa réponse du 16 septembre, le coordonnateur de la mobilité de la main-d'oeuvre du Québec a indiqué ce qui suit :

« a. la vérification des états financiers d'un centre de la petite enfance doit être effectuée par un comptable agréé en vertu de la *Loi sur les centres de la petite enfance et autres services de garde à l'enfance* (L.R.Q., c. C-8.2) et qu'il ne s'agit pas là d'un frein à la mobilité interprovinciale de la main-d'oeuvre mais plutôt de l'exercice d'un champ de pratique exclusif accordé aux comptables agréés en vertu de l'article 24 de la *Loi sur les comptables agréés* (L.R.Q., c. C-48);

b. relativement à la question plus générale de l'exercice de la comptabilité publique au Québec, l'Office des professions du Québec était mandaté par le ministre responsable de l'application des lois professionnelles afin de produire un état de situation sur les compétences requises à la vérification mais que les travaux portant sur cet examen n'en étaient qu'à leur début. »

Après avoir été informé de la réponse du Québec, CGA-NB a consulté d'autres associations de comptables généraux licenciés et experts en commerce pour déterminer si les mesures du Québec enfreignaient les dispositions de l'*Accord* portant sur la mobilité de la main-d'oeuvre.

En fonction des conseils obtenus, CGA-NB a communiqué officiellement avec le gouvernement du Nouveau-Brunswick le 23 mars 2003 pour lui demander de tenir des consultations avec le gouvernement du Québec aux termes de l'article 711 (Consultations) de l'*Accord*. Le 13 mai 2004, le gouvernement du Nouveau-Brunswick a informé CGA-NB qu'il ne tiendrait pas les consultations demandées.

Le 19 août 2004, CGA-NB a communiqué encore une fois avec le gouvernement du Nouveau-Brunswick pour lui demander d'avoir recours aux procédures de règlement des différends en vertu de la partie A (Règlement des différends entre gouvernements) du chapitre dix-sept (Règlement des différends) de l'*Accord* au nom de CGA-NB.

Le 1^{er} septembre 2004, le gouvernement du Nouveau-Brunswick a refusé d'accéder à la deuxième demande de CGA-NB.

Le 23 septembre 2004, en vertu de l'article 1713 (Examen) de l'*Accord*, CGA-NB a soumis sa plainte à l'examineur du Nouveau-Brunswick qui a autorisé l'organisme à avoir recours aux procédures de règlement des différends aux termes de la partie B (Règlement des différends entre une personne et un gouvernement) du chapitre dix-sept (Règlement des différends) de l'*Accord*.

Le 9 novembre 2004, CGA-NB a communiqué avec le ministre du Développement économique et régional et de la Recherche du Québec pour demander précisément des consultations, comme prévu à l'article 1714 (Consultations) de l'*Accord*.

Le 5 janvier 2005, les parties au différend ont conclu une entente en vue de la prolongation de la période de consultation jusqu'à la fin de février. Plus tard, le 15 mars 2005, en vertu de l'article 1716 (Demande de constitution d'un groupe spécial) de l'*Accord*, CGA-NB a demandé la constitution d'un groupe spécial pour rendre une décision sur les questions en suspens. Le groupe spécial a tenu une audience dans la ville de Québec le 5 juillet 2005.

3. LA PLAINTÉ²

CGA-NB prétend que le gouvernement du Québec conserve des lois et des règlements qui se traduisent par la limitation presque exclusive de la pratique de l'expertise comptable aux CA. En particulier, l'article 24 de la *Loi sur les comptables agréés* (LCA)³, ainsi que d'autres mesures législatives et réglementaires, limite l'exécution des vérifications et des examens comptables de certaines entités aux CA.

CGA-NB met de l'avant que ces mesures empêchent des experts-comptables d'autres provinces et territoires, y compris le Nouveau-Brunswick, qui ne sont pas des CA de pratiquer l'expertise comptable au Québec. Selon CGA-NB, les mesures restreignent la mobilité interprovinciale des personnes capables de pratiquer l'expertise comptable et cela n'est pas conforme aux dispositions de l'*Accord*.

CGA-NB prétend également que les mesures du Québec en matière d'autorisation d'exercer, de reconnaissance professionnelle et d'immatriculation des travailleurs de l'extérieur de la province ne sont pas principalement liées à la compétence, comme

² La plainte de CGA-NB est décrite en détail dans deux mémoires soumis au groupe spécial : 1) Observations de l'Association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick au groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716 concernant les mesures du Québec restreignant l'accès à la pratique de l'expertise comptable, le 8 avril 2005 (« Mémoire original de CGA-NB »); 2) Mémoire de l'association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick au groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716 concernant les mesures du Québec restreignant l'accès à l'exercice de l'expertise comptable, Réponse au mémoire du Québec, le 3 juin 2005 (« Mémoire en réplique de CGA-NB »).

³ *Loi sur les comptables agréés* (LCA) (L.R.Q., c. C-48).

l'exige l'article 707 (Autorisation d'exercer, reconnaissance professionnelle et immatriculation des travailleurs) de *l'Accord*, et qu'elle ne reconnaissent pas les qualifications professionnelles des CGA du Nouveau-Brunswick, comme l'exige l'article 708 (Reconnaissance des qualifications professionnelles et conciliation des normes professionnelles) de *l'Accord*.

Finalement, CGA-NB met de l'avant qu'aucun objectif légitime n'est atteint en réservant la pratique de l'expertise comptable presque exclusivement aux CA.

CGA-NB a demandé au groupe spécial de rendre la décision suivante :

- a) L'expertise comptable est un « métier ou une profession » tel que défini par *l'Accord*;
- b) Les mesures du Québec qui restreignent la pratique de l'expertise comptable aux CA sont incompatibles avec les dispositions de *l'Accord*, en particulier les articles 707 et 708;
- c) Les mesures du Québec sont discriminatoires contre certains experts-comptables qui ne sont pas du Québec;
- d) Les mesures du Québec ne sont pas justifiées à titre d'objectif légitime selon l'article 709 (Objectifs légitimes); et
- e) Le Québec doit faire en sorte que l'*Office des professions du Québec (l'Office)*⁴ se conforme aux exigences de *l'Accord* et garantisse que les CGA qui pratiquent l'expertise comptable au Nouveau-Brunswick et dans d'autres provinces ou territoires canadiens puissent pratiquer l'expertise comptable au Québec tel que prévu par *l'Accord*.

CGA-NB a demandé au groupe spécial de faire les recommandations suivantes afin de régler la question de l'accès à la pratique de l'expertise comptable au Québec par les comptables qui pratiquent l'expertise comptable au Nouveau-Brunswick et dans d'autres provinces ou territoires du Canada :

- a) que le Québec amende ses mesures pour lever toutes les restrictions qui privent les CGA d'autres territoires du droit d'exercer l'expertise comptable au Québec;
- b) que le Québec engage une procédure pour évaluer la compétence des praticiens de l'expertise comptable au Québec;

⁴ L'*Office des professions du Québec (OPQ)* a été créé en vertu du *Code des professions* (le « Code »), le fondement légal de la réglementation des professions au Québec. L'*Office* est responsable de veiller à ce que les ordres professionnels établis en vertu du *Code* assurent la protection du public.

- c) que le Québec reconnaisse et accepte les qualifications des CGA du Nouveau-Brunswick comme suffisantes pour pratiquer l'expertise comptable au Québec;
- d) que le Québec fasse tout changement nécessaire au *Code des professions (le Code)*⁵ et à sa réglementation de telle sorte que l'Office des professions du Québec puisse reconnaître les qualifications de CGA d'autres provinces ou territoires pour pratiquer l'expertise comptable au Québec, tel que stipulé dans l'article 708 (Reconnaissance des qualifications professionnelles et conciliation des normes professionnelles) et dans l'annexe 708 (Qualifications occupationnelles et normes) de l'*Accord*; et
- e) que le Québec paie les dépens relatifs à cette plainte aux CGA-NB en vertu du paragraphe 1718.3 (Rapport du Comité) et de l'Annexe 1718.3 (Coûts).

4. LA RÉPONSE⁶

Le Québec conteste les prétentions de CGA-NB.

Le gouvernement du Québec met d'abord de l'avant que CGA-NB n'avait pas engagé des procédures de règlement des différends dans les délais prescrits par l'*Accord*. Selon le Québec, CGA-NB aurait dû engager les procédures dans les deux ans qui ont suivi la date à laquelle elle a pris ou aurait dû prendre connaissance de la mesure qu'elle prétend incompatible et de la perte ou des dommages qu'elle a subis, ou des avantages qui lui ont été refusés. Le Québec prétend que CGA-NB n'a pas respecté les délais prescrits et que le groupe spécial devrait rejeter la plainte pour ce seul motif.

Dans le cas contraire, le gouvernement du Québec met de l'avant que le régime légal et réglementaire qui régit la pratique de l'expertise comptable dans la province est compatible avec les engagements stipulés dans l'*Accord*, en particulier en ce qui concerne les dispositions du chapitre sept de l'*Accord*.

⁵ *Code des professions* (L.R.Q, Chapitre 26, 1973).

⁶ La réponse du Québec est présentée en détail dans les deux mémoires que la province a soumis au groupe spécial : Procédures de règlement des différends en vertu du chapitre dix-sept (partie B) de l'*Accord sur le commerce intérieur* concernant la contestation de CGA – Nouveau-Brunswick à l'égard des mesures du Québec régissant l'exercice de la comptabilité publique, le 24 mai 2005 (« Mémoire original du Québec »); 2) Procédures de règlement des différends en vertu du chapitre dix-sept (partie B) de l'*Accord sur le commerce intérieur* concernant la contestation de CGA – Nouveau-Brunswick à l'égard des mesures du Québec régissant l'exercice de la comptabilité publique, Recours de personne à gouvernement présenté à un groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716 de l'*ACI*, Mémoire en réplique du Québec, le 13 juin 2005 (« Mémoire en réplique du Québec »).

De plus, le Québec affirme que l'article 300 (Réaffirmation des pouvoirs et responsabilités constitutionnels) de l'*Accord* reconnaît que l'Assemblée nationale du Québec possède la compétence législative exclusive en matière de réglementation des professions et, par conséquent, l'autorité de limiter ou d'orienter la pratique de certaines activités professionnelles, y compris la vérification comptable.

Si le groupe spécial conclut que les mesures en cause sont incompatibles avec les articles 707 et 708 de l'*Accord*, le Québec maintient que le but de ces mesures est un objectif légitime et qu'elles sont toujours permises aux termes de l'article 709 de l'*Accord*.

C'est pourquoi le gouvernement du Québec demande au groupe spécial de conclure ses débats comme suit :

- Que le règlement du différend recherché par CGA-NB en ce qui concerne la pratique de l'expertise comptable devrait être rejeté en vertu des dispositions touchant les délais prescrits dans l'*Accord*.
- Seulement si cela se révèle nécessaire, le gouvernement du Québec soumet que le groupe spécial doit statuer que la législation et la réglementation qui visent l'exercice de la comptabilité publique au Québec est conforme à l'article 707 de l'*Accord* en ce que :
 - i. la structure législative et réglementaire prévue par le *Code des professions* et par les lois professionnelles est dans son essence basée sur la compétence;
 - ii. les mesures sont publiées dès leur adoption par la parution systématique des lois et règlements dans la *Gazette officielle du Québec* et elles ont été fortement publicisées par toute l'attention que l'adoption du *Code des professions* et des lois professionnelles a retenue dans le milieu de la comptabilité;
 - iii. l'organisation des lois professionnelles n'entraîne pas de retard indu dans l'administration des examens ou des évaluations, dans la délivrance des autorisations d'exercer, des reconnaissances professionnelles, des immatriculations ou dans la fourniture des autres services qui sont des conditions professionnelles préalables applicables aux travailleurs d'une autre Partie;
 - iv. son application pratique n'impose pas de droits ou autres frais plus élevés que ceux qui sont imposés à nos propres travailleurs, sous réserve des frais excédentaires réels.
- De plus, même si la disposition contestée était reconnue comme contrevenant à l'un des articles 707 ou 708 de l'*Accord*, celle-ci se justifierait par l'article 709 de l'*Accord*, en ce qu'elle :

- i. a pour objet la réalisation d'un objectif légitime;
- ii. n'a pas pour effet d'entraver indûment l'accès des travailleurs de toute autre Partie qui ne nuisent pas à la poursuite de cet objectif légitime;
- iii. ne restreint pas la mobilité des travailleurs plus qu'il n'est nécessaire pour réaliser cet objectif légitime;
- iv. ne crée pas de restriction déguisée de la mobilité.

5. CONCLUSIONS DU GROUPE SPÉCIAL

5.1 Questions relatives à la procédure

5.1.1 Dispositions relatives aux délais prescrits par le paragraphe 1712(4) de l'Accord

La partie intimée prétend que la demande de règlement de différend de la partie plaignante est inadmissible aux termes des dispositions relatives aux délais prescrits par l'article 1712 (Procédures engagées par des personnes) de *l'Accord* et que, par conséquent, le groupe spécial n'a pas besoin de déterminer les mérites de la plainte, en particulier en ce qui a trait à la compatibilité des mesures contestées avec le chapitre sept de *l'Accord* ou à leur justification en vertu du même chapitre.

D'autre part, la partie plaignante prétend que sa demande de règlement a respecté les délais prescrits par *l'Accord*.

Les paragraphes pertinents de l'article 1712 stipulent ce qui suit :

« 1. Une personne d'une Partie peut engager des procédures en vue du règlement d'un différend relativement à toute question non visée au chapitre cinq (Marchés publics), lorsqu'elle reçoit l'un ou l'autre des avis suivants :

- a) en vertu du paragraphe 1711(4), un avis lui indiquant qu'une Partie n'engagera pas de procédures de règlement du différend pour son compte;
- b) en vertu du paragraphe 1711(5), un avis lui indiquant qu'une Partie ne demandera pas la constitution d'un groupe spécial.

2....

3. La personne qui demande que soient engagées des procédures de règlement du différend en avise par écrit le Secrétariat, la Partie qui a refusé d'engager des procédures ou de demander la constitution d'un groupe spécial ainsi que la Partie visée par la plainte.

4. Une personne ne peut engager de procédures en vertu du présent article si, dans les deux années qui suivent la date à laquelle elle a pris ou aurait dû prendre

connaissance et de la mesure qu'elle prétend incompatible et de la perte ou des dommages qu'elle a subis, ou des avantages qui lui ont été refusés, elle a omis, selon le cas :

- a) de demander à une Partie d'engager des procédures de règlement des différends en vertu du paragraphe 1711(1);
- b) de demander au service compétent d'engager des procédures de règlement des différends en vertu du paragraphe 513(5) (Procédures de contestation des offres - provinces);
- c) d'engager tout mécanisme de prévention et de règlement des différends énuméré à l'annexe 1701.4 qui est applicable et auquel elle peut recourir. »

Aussi, afin que la partie intimée fasse accepter son argument selon lequel la partie plaignante n'a pas respecté les délais prescrits aux termes du paragraphe 1712(4), elle doit prouver que la partie plaignante n'a pas satisfait à l'une ou l'autres des conditions stipulées dans l'alinéa a), b) ou c) dans les deux ans qui ont suivi la date à laquelle elle a pris ou aurait dû prendre connaissance de la mesure qu'elle prétend incompatible et de la perte ou des dommages qu'elle a subis, ou des avantages qui lui ont été refusés.

En d'autres mots, il faut d'abord établir à quelle date la partie plaignante a enclenché le mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends. Après avoir établi cette date, il faut ensuite déterminer si le processus a été engagé dans les deux ans qui ont suivi celle-ci :

- a) la partie plaignante a pris ou aurait dû prendre connaissance de la mesure incompatible; et
- b) la partie plaignante a pris ou aurait dû prendre connaissance de la perte ou des dommages qu'elle a subis, ou des avantages qui lui ont été refusés.

5.1.1.1 Application du mécanisme de prévention et de règlement des différends

La partie plaignante prétend qu'elle a envoyé une lettre datée du 23 mars 2004 à M^{me} Hope Brewer, coordonnatrice de la mobilité de la main-d'oeuvre du Nouveau-Brunswick, dans laquelle elle demandait des consultations avec le Québec au sujet du système réglementaire de la pratique de l'expertise comptable et qu'elle a donc engagé le 23 mars 2004 un processus de prévention et de règlement des différends conformément à l'alinéa 1712(4)c) de l'Accord.

Dans son mémoire original (paragraphe 55 à la page 18), la partie intimée prétend que la partie plaignante a soumis une demande informelle de consultations le 23 juillet 2002 et une demande officielle de consultations le 9 novembre 2004, soit, dans tous les cas, beaucoup plus que deux ans après qu'elle a pris ou aurait dû prendre connaissance des mesures présumées incompatibles avec les dispositions de l'Accord.

En plus de l'alinéa 1712(4)c) mentionné ci-dessus, la disposition pertinente de l'*Accord* se trouve dans l'annexe 1701.4 (Mécanismes de prévention et de règlement des différends prévus par les chapitres sectoriels) et qui stipule ce qui suit :

« Pour l'application du paragraphe 1701(4) et de l'alinéa 1711(3)b), une personne ou une Partie est réputée avoir épuisé le mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends à l'expiration, selon le cas, du délai indiqué ci-après :

- a) ...
- b) chapitre sept (Mobilité de la main d'œuvre), 90 jours après la date de la transmission de la demande d'aide prévue au paragraphe 711(5) (Consultations);
- c)... »

L'annexe 1701.4 traite des délais indiquant qu'un mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends est réputé être épuisé aux termes des divers chapitres de l'*Accord*. Bien que l'annexe ne traite pas de « l'engagement de tout mécanisme applicable de prévention des différends » comme tel, elle fait référence à l'article 711 en indiquant les délais applicables au chapitre sept.

Selon le groupe spécial, pour engager « tout mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends », une Partie doit engager un processus de manière à faire directement référence aux dispositions de prévention et de règlement des différends de l'*Accord*. C'est pourquoi la lettre du 23 mars 2004 de la partie plaignante, dans laquelle elle demandait au gouvernement du Nouveau-Brunswick de tenir des consultations avec la partie intimée conformément à l'article 711, constitue, selon le groupe spécial, l'engagement de tout mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends au sens de l'alinéa 1712(4)c). La lettre du 23 mars 2004 de la partie plaignante demande clairement au gouvernement du Nouveau-Brunswick de tenir des consultations en vue de régler la question, tel que le stipule l'article 711 de l'*Accord*, soit la première étape d'un processus de règlement d'un différend portant sur la mobilité de la main-d'oeuvre.

Si le 23 mars 2002 est la date pertinente de l'engagement de tout mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends, la question est la suivante : est-ce que la partie intimée a établi que la partie plaignante avait pris ou aurait dû prendre connaissance de la mesure réputée incompatible et de la perte ou des dommages qu'elle a subis ou des avantages qui lui ont été refusés, au sens du paragraphe 1712(4), plus tôt que deux ans avant le 23 mars 2004, soit avant le 23 mars 2002?

5.1.1.2 Connaissance de la mesure réputée incompatible

Pour soutenir sa position, la partie intimée met de l'avant ce qui suit :

- La partie plaignante avait une bonne connaissance du régime de réglementation des professions de la partie intimée depuis de nombreuses années.

- Depuis l'entrée en vigueur de l'Accord en 1995 et, dans tous les cas, depuis la soumission d'une plainte en vertu de l'Accord par CGA-Manitoba contre le gouvernement de l'Ontario en décembre 1999, la partie plaignante prétend que les mesures de réglementation de la pratique de l'expertise comptable de la partie intimée sont incompatibles avec le chapitre sept de l'Accord.

Bien que la partie plaignante reconnaisse qu'elle avait pris connaissance du régime de réglementation des professions de la partie intimée depuis longtemps, elle met de l'avant qu'elle n'avait pas pris ou n'aurait pas dû nécessairement prendre connaissance que le régime de réglementation des professions de la partie intimée était incompatible de quelque manière que ce soit avec le chapitre sept de l'Accord jusqu'à ce qu'elle examine une plainte reçue de l'un de ses membres, dont une vérification comptable a été refusée par la partie intimée au cours du printemps 2002.

Le groupe spécial a pris note de la chronologie suivante des événements :

- la promulgation de la Loi pour réglementer la pratique de la comptabilité et de la vérification⁷ au Québec en 1946;
- l'adoption du Code des professions et de la Loi sur les comptables agréés⁸ au Québec en 1973;
- la correspondance de l'Association des comptables généraux accrédités du Canada (« CGA-Canada »), à laquelle appartient la partie plaignante, qui reconnaît les énormes différences entre les régimes de réglementation de l'expertise comptable des diverses provinces du Canada.

Étant donné ces faits, le rapport juridique de la partie plaignante et d'autres documents d'appoint, le groupe spécial est d'avis que des preuves suffisantes indiquent que la partie plaignante avait connaissance de l'incompatibilité réputée de la mesure avec les dispositions de l'Accord. En raison de son rapport avec CGA-Canada, la connaissance par CGA-Canada du régime québécois et de son incompatibilité réputée avec les dispositions de l'Accord serait attribuée à la partie plaignante.

Après avoir évalué les preuves soumises par la partie intimée (voir les paragraphes 36 à 47 du Mémoire original du Québec et les paragraphes 6 à 11 du Mémoire en réplique du Québec), le groupe spécial est convaincu que la partie plaignante avait pris ou aurait dû avoir pris connaissance de la mesure réputée incompatible bien avant le 22 mars 2002, date pertinente pour déterminer l'application de la disposition visant les délais.

⁷ Loi pour réglementer la pratique de la comptabilité et de la vérification, 10 George VI, c. 47.

⁸ Loi sur les comptables agréés, L.R.Q., c. C-48.

5.1.1.3 Connaissance de la perte ou des dommages subis ou des avantages refusés

La partie intimée fait valoir que la partie plaignante connaissait bien le régime de réglementation des professions du Québec qui, selon la partie plaignante, niait à ses membres un accès à la pratique de l'expertise comptable et que, par conséquent, la partie plaignante avait pris connaissance des avantages refusés à ses membres. Selon la partie intimée, une telle connaissance est antérieure à la signature de l'*Accord*. Cette dernière fait également valoir qu'en raison de son affiliation à CGA-Canada, la partie plaignante devait avoir pris connaissance du refus d'accorder des avantages depuis la date à laquelle CGA-Canada a soumis une plainte contre le gouvernement de l'Ontario en vertu de l'*Accord* le 16 décembre 1999. Cette date est bien antérieure à la date de septembre 2002 indiquée par la partie plaignante. De plus, la partie intimée fait valoir que la date à laquelle M. Légaré a informé la partie plaignante que sa vérification comptable avait été refusée n'est pas pertinente, parce que M. Légaré n'est pas une partie au différend.

La partie plaignante n'est pas d'accord et met de l'avant que les dispositions de l'*Accord* sont claires. Les dommages ou les pertes doivent avoir été réellement subis ou les avantages doivent avoir été réellement refusés. C'est pourquoi ce n'est que lorsque la partie plaignante a reçu une lettre de la partie intimée le 16 septembre 2002 lui indiquant que la mesure n'était pas incompatible avec l'*Accord* qu'elle a pris connaissance du refus d'accorder un avantage à un de ses membres.

Le groupe spécial est d'avis que les Parties à l'*Accord* voulaient que les règles régissant un différend entre une personne et une Partie soient différentes, en ce sens que la disposition exige que la personne démontre sa connaissance d'une perte ou de dommages subis ou d'avantages refusés, contrairement à la disposition traitant des différends entre des Parties à l'*Accord* qui n'exige qu'une démonstration d'un « préjudice potentiel ». Les dommages, les pertes ou les avantages refusés doivent être « réels ». En d'autres mots, ils doivent avoir été subis ou refusés avant qu'une personne n'engage des procédures de règlement des différends. Le langage est clair. Une telle exigence est une mesure de protection que les Parties ont intégrée dans l'*Accord* afin de veiller à ce que les « personnes » n'incitent pas les gouvernements à engager des procédures de règlement des différends lourdes et coûteuses pour des motifs capricieux et fantaisistes, même si les lois des gouvernements peuvent en surface être incompatibles avec les dispositions de l'*Accord*.

Selon le groupe spécial, aucune perte, aucun dommage et aucun refus d'accorder des avantages n'ont eu lieu au moins avant mai 2002, lorsqu'une vérification comptable exécutée par un membre de la partie plaignante (M. Légaré) pour un centre de la petite enfance du Québec a été refusée par le gouvernement québécois parce qu'elle n'avait pas été exécutée par un CA.

La partie intimée a fait valoir que M. Légaré n'était pas une partie au différend et que, par conséquent, la date du rejet de sa vérification n'était pas pertinente aux procédures de règlement des différends. Le groupe spécial est convaincu que la partie plaignante agit à titre de représentant de ses membres pour obtenir le règlement du différend. Il n'y a rien dans l'*Accord* qui écarte cette possibilité. L'*Accord* définit le terme « personne »

pour inclure une personne physique ou une entreprise. Aussi, le groupe spécial est convaincu que la date à laquelle la partie plaignante a pris connaissance du refus d'accorder des avantages ne pouvait pas être antérieure à la date à laquelle la partie plaignante a été informée par M. Légaré, membre de la partie plaignante, que sa vérification avait été refusée. Selon le groupe spécial, le refus de la vérification représente un véritable refus d'accorder des avantages aux termes de l'alinéa 1712(4)c).

L'établissement d'un rapport d'égalité entre la connaissance d'un régime de réglementation des professions qui est censé refuser l'accès à la pratique d'une activité professionnelle et la connaissance d'un refus d'accorder des avantages n'est pas justifié. Le refus d'accorder des avantages doit être réel. Bien que la partie plaignante puisse avoir pris connaissance de la mesure réputée incompatible, une telle connaissance ne correspond pas à la connaissance d'un refus réel d'accorder des avantages.

De plus, contrairement à ce que fait valoir la partie intimée, l'attribution à la partie plaignante de la connaissance réelle d'une perte ou de dommages subis ou d'avantages refusés à la date à laquelle CGA-Manitoba a soumis une plainte contre le gouvernement de l'Ontario en décembre 1999 n'est pas justifiée. Cette plainte visait les mesures de l'Ontario et non celles du Québec. Une insuffisance de preuves ne permet pas de déterminer que la perte ou les dommages ont été subis ou que les avantages réels ont été refusés avant mai 2002. Le groupe spécial est convaincu que la partie plaignante n'a pris connaissance du refus d'accorder des avantages que lorsque son membre l'a informée d'un tel refus en mai 2002 et certainement après la réception d'une lettre de la partie intimée le 16 septembre 2002.

Selon les preuves existantes et l'interprétation des dispositions pertinentes de l'Accord, le groupe spécial est convaincu que la partie plaignante a engagé le mécanisme applicable de prévention et de règlement des différends au sens de l'alinéa 1712(4)c) le 23 mars 2004 et, bien qu'elle ait pris ou aurait dû prendre connaissance des mesures réputées incompatibles de la partie intimée avant le 23 mars 2002, qu'elle n'avait pas pris ou n'était pas censée avoir pris connaissance de la perte ou des dommages subis ou des avantages refusés aux sens du paragraphe 1712(4) avant mai 2002, lorsqu'elle a été informée d'un refus réel d'accorder des avantages.

Étant donné que la partie intimée n'a pas démontré de façon convaincante une violation des éléments requis de l'alinéa 1712(4)c) et, en particulier, des délais prescrits pour prendre connaissance ou avoir censément pris connaissance de la perte ou des dommages subis ou d'un refus d'accorder des avantages, le groupe spécial conclut que les preuves de la partie intimée sont insuffisantes pour abolir les droits de la partie plaignante aux termes du paragraphe 1712(4) de l'Accord et il rejette donc l'argument de la partie intimée selon lequel la partie plaignante n'a pas respecté les délais prescrits par le paragraphe 1712(4).

5.1.2 Renonciation aux droits

Le groupe spécial a soulevé la question des consultations et de la renonciation aux droits aux termes de l'*Accord* et de la discussion par la partie intimée avec la partie plaignante de la question des délais prescrits par le paragraphe 1712(4).

Le groupe spécial a été informé, malgré la tenue de consultations, que la partie intimée avait mentionné la question des délais prescrits à la partie plaignante dans sa réponse à la demande de consultations et qu'avec le consentement de la partie plaignante, elle avait envoyé une lettre le 24 novembre 2004 à la partie plaignante.

Les deux Parties ont présenté des observations soulignant que les principes directeurs de l'*Accord* indiquent que les Parties doivent collaborer et se consulter mutuellement pour atteindre les objectifs généraux de l'*Accord* et que le groupe spécial est le forum approprié pour discuter des délais prescrits par le paragraphe 1712(4).

Le groupe spécial tient à avertir les Parties à l'*Accord* que, bien que le groupe spécial ait adopté le point de vue que les principes directeurs de l'*Accord* ne justifient pas une interprétation trop technique, les dispositions relatives aux délais prescrits sont interprétés de manière stricte et contre la partie qui invoque de telles dispositions. Le groupe spécial recommande que toute Partie qui souhaite invoquer les délais prescrits s'assure de conserver ses droits, nonobstant les consultations, afin de prévenir la perte de tels droits par implication.

5.2 Questions de fond

5.2.1 Expertise comptable et définition de « métier ou profession » dans l'*Accord*

La partie plaignante fait valoir que l'expertise comptable est un métier ou une profession aux termes de l'article 713 (Définitions). Elle souligne que les définitions indiquées dans diverses lois au Canada indiquent clairement que l'expertise comptable est un métier ou une profession. Elle fait également valoir qu'en excluant la tenue de livres de la définition trouvée à l'article 19 de la *LCA*, la définition québécoise est clairement similaire aux définitions de l'expertise comptable trouvées dans d'autres lois canadiennes. De plus, la partie plaignante met de l'avant que l'expertise comptable est indiquée comme un titre de profession dans la *Classification nationale des professions* (CNP).

La partie intimée fait valoir que la pratique professionnelle de l'expertise comptable n'est pas reconnue en soi par un titre, bien qu'elle soit reconnue au Québec. Le régime qui régleme les praticiens dans le secteur de la comptabilité au Québec les regroupe en trois ordres professionnels distincts : les comptables agréés (CA), les comptables généraux licenciés (CGA) et les comptables en management accrédités (CMA) (voir les lignes 20 et suivantes à la page 119 de la transcription⁹). Conformément à l'article 24 de la *LCA* et en tenant compte de certaines exceptions, les pleins droits de pratique de

⁹ Transcription de l'audience du groupe spécial tenue dans la ville de Québec le 5 juillet 2005.

l'expertise comptable sont réservés aux membres de l'Ordre des comptables agréés du Québec, conformément au *Code des professions* (voir les lignes 22 à 25 à la page 117 et les lignes 1 à 7 à la page 118). Les exceptions visent la vérification comptable des livres des municipalités, des commissions scolaires et des coopératives. Les CMA et les CGA bénéficient de droits de pratique limités.

L'article 713 (Définitions) stipule ce qui suit :

« 1. Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre.

« **métier ou profession** » Ensemble d'emplois qui, sous réserve de certaines différences, sont semblables du point de vue des tâches ou fonctions principales ou du point de vue du genre de travail exécuté.

2. Pour l'interprétation de la définition de « métier ou profession » au paragraphe 1, les Parties tiennent compte de la classification des métiers et professions figurant dans l'édition de 1993 de la publication d'Emploi et Immigration Canada (aujourd'hui Développement des ressources humaines Canada) intitulée *Classification nationale des professions* (la « CNP »). À cet égard, il est entendu que « métier ou profession » s'entend également, s'il y a lieu, de toute profession ou de tout métier distinct reconnu qui est décrit dans une appellation d'emplois, sous un groupe de base qui figure dans la CNP. »

Selon le groupe spécial, le régime de réglementation des professions de la partie intimée n'est pas suffisamment impérieux pour éliminer la présomption selon laquelle l'expertise comptable est un métier ou une profession, étant donné son inclusion dans la CNP comme une profession distincte. Par conséquent, aucune raison ne justifie que le groupe spécial ne soit pas guidé par l'inclusion de l'expertise comptable comme une profession distincte dans la CNP.

Selon les preuves et les observations qui lui ont été soumises, le groupe spécial est convaincu que l'expertise comptable est une profession distincte au sens de l'article 713. En procédant à une telle détermination, le groupe spécial tient compte de la décision du groupe spécial responsable du différend entre CGA-Manitoba et le gouvernement de l'Ontario¹⁰, qui a indiqué que l'expertise comptable est une profession distincte aux sens de l'article 713 et qu'elle est assujettie aux dispositions de *l'Accord*.

Le groupe spécial conclut que l'expertise comptable est une profession distincte aux sens de l'article 713 et qu'elle est assujettie aux dispositions de *l'Accord*.

¹⁰ Rapport du groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716 concernant le différend entre l'Association des comptables généraux agréés du Manitoba et l'Ontario au sujet de la *Loi sur la comptabilité publique (L.R.O. 1990, c. P-37) et ses règlements*, Winnipeg (Manitoba), le 5 octobre 2001 (« Rapport du groupe spécial CGA/ON »). Les rapports des groupes spéciaux peuvent être consultés sur le site Web www.ait-aci.ca.

5.2.2 Incompatibilité réputée avec l'Accord

La partie plaignante prétend que la mesure du Québec qui réserve la pratique de l'expertise comptable aux CA est incompatible avec les exigences de l'Accord et, en particulier, avec les articles 707 et 708. Bien qu'elle reconnaisse que la partie intimée puisse établir ses propres normes, ces dernières doivent porter principalement sur la compétence. Un système de délivrance d'autorisations d'exercer qui interdit de tenir compte d'autres moyens d'acquisition de compétences par une combinaison de formation et d'expérience ne peut porter principalement sur la compétence et, par conséquent, il est incompatible avec l'alinéa 707(1)a). De plus, la partie intimée doit reconnaître les qualités professionnelles des travailleurs d'une autre province, même si la compétence en matière de pratique d'une profession ou d'un métier particulier a été acquise par des moyens qui sont différents des moyens prescrits par la province en question.

La partie intimée fait valoir que l'article 300 de l'Accord confirme ses compétences législatives ou son droit d'exercer de telles compétences aux termes de la *Constitution du Canada*. La réglementation de certaines activités professionnelles, y compris l'expertise comptable, fait partie des compétences législatives de la partie intimée, ce qu'elle a fait depuis 1946. Les mesures de la partie intimée répondent à tous les critères de compatibilité des articles 707 et 708 de l'Accord. De plus, même si on détermine que ses mesures sont incompatibles avec l'Accord, la partie intimée fait valoir qu'elles sont néanmoins permises aux termes de l'article 709, car elles poursuivent un objectif légitime, soit la protection des consommateurs.

Le régime réglementaire de la partie intimée est régi par le *Code des professions*, la *Loi sur les comptables agréés* et leurs règlements d'application. Des renseignements précis sur le régime réglementaire et ses fondements sont indiqués dans le Mémoire de réplique du Québec (paragraphe 63 à 73). Le mémoire fait particulièrement référence à l'article 26 du *Code des professions*, qui se lit comme suit : « Le droit exclusif d'exercer une profession ne peut être conféré aux membres d'un ordre que par une loi... »

Les mesures réputées incompatibles prescrivent ce qui suit.

L'article 21 de la *LCA* stipule que les CA des autres provinces ou territoires peuvent bénéficier du droit de pratique de l'expertise comptable au Québec.

« Permis à un membre d'une autre province

21. Le Bureau peut délivrer un permis à un membre d'une corporation de comptables agréés d'une autre province ou d'un territoire du Canada, sur demande écrite à cet effet accompagnée des documents suivants :

- a) une recommandation écrite de trois membres de l'Ordre des comptables agréés du Québec;
- b) un certificat de l'officier compétent attestant que le requérant est membre en règle d'une corporation de comptables agréés d'une autre province ou d'un territoire du Canada. »

L'article 24 de la *LCA* réserve la pratique de l'expertise comptable aux CA tout en prévoyant quelques exceptions :

« 24. Sous réserve des droits et privilèges expressément accordés par la loi à d'autres professionnels, nul ne peut exercer la comptabilité publique, s'il n'est pas comptable agréé.

Le présent article ne s'applique pas aux actes posés :

- a) par une personne en conformité avec les dispositions d'un règlement pris en application du paragraphe h de l'article 94 du *Code des professions* (chapitre C-26);
- b) par les comptables et les vérificateurs à l'emploi du gouvernement, dans l'exercice de leurs fonctions. »

D'autres exceptions aux dispositions de l'article 24 sont stipulées dans les articles 28 et 29 :

« 28. Rien dans la présente loi n'empêche un membre d'un ordre professionnel de comptables mentionné au *Code des professions* (chapitre C-26) de faire la vérification des comptes des commissions scolaires.

29. Malgré la présente loi, les articles 140 à 161, 222, 388 à 404 et 558 de la *Loi sur les coopératives de services financiers* (chapitre C-67.3), les articles 135 à 142, 177 à 180 et 233 de la *Loi sur les coopératives* (chapitre C-67.2) et l'article 21 de la *Loi sur le ministère des Affaires municipales, du Sport et du Loisir* (chapitre M-22.1) continuent de s'appliquer. »

Ainsi, un CGA du Québec ou d'ailleurs au Canada aurait le droit de pratiquer l'expertise comptable dans des circonstances limitées. Les possibilités de pratique limitées sont restreintes encore plus par les nombreuses dispositions législatives et réglementaires qui réservent explicitement ou implicitement la pratique de l'expertise comptable aux CA.¹¹

Les dispositions pertinentes de l'*Accord* prescrivent ce qui suit :

Article 707

« 1. Sous réserve de l'article 709, chaque Partie s'assure que les mesures qu'elle adopte ou maintient en matière d'autorisation d'exercer, de reconnaissance professionnelle ou d'immatriculation des travailleurs d'une autre Partie :

- a) sont fondées principalement sur la compétence;
- b) sont publiées ou facilement accessibles de quelque autre façon;
- c) n'entraînent pas des retards inutiles dans l'administration des examens ou des évaluations, dans la délivrance des autorisations d'exercer, des reconnaissances professionnelles, des immatriculations ou dans la

¹¹ Pour de plus amples renseignements sur les mesures législatives, voir le Mémoire original de CGA-NB et le Mémoire en réplique du Québec.

fourniture d'autres services qui sont des conditions professionnelles préalables applicables aux travailleurs d'une autre Partie;

- d) n'imposent pas des droits ou autres frais plus élevés que ceux imposés à ses propres travailleurs, sous réserve des frais excédentaires réels.

2. Sous réserve de l'article 709, dans le cas des métiers réglementés, chaque Partie accorde automatiquement reconnaissance et liberté d'accès à tous les travailleurs qui possèdent une qualification en vertu du Programme des normes interprovinciales (Sceau rouge). »

Article 708

« Sous réserve de l'article 709, les Parties s'engagent à reconnaître mutuellement les qualifications professionnelles requises des travailleurs des autres Parties et à concilier leurs normes professionnelles de la manière prévue à l'annexe 708. Pour ce qui est des métiers réglementés, le programme du Sceau rouge est le principal moyen de reconnaissance des qualifications professionnelles. »

Article 709

« 1. Lorsqu'il est établi qu'une mesure est incompatible avec l'article 706, 707 ou 708, cette mesure est néanmoins permise en vertu du présent chapitre si les conditions suivantes sont réunies :

- a) la mesure a pour objet la réalisation d'un objectif légitime;
- b) la mesure n'a pas pour effet d'entraver indûment l'accès des travailleurs de toute autre Partie qui ne nuisent pas à la poursuite de cet objectif légitime;
- c) la mesure ne restreint pas la mobilité plus qu'il n'est nécessaire pour réaliser cet objectif légitime;
- d) la mesure ne crée pas une restriction déguisée de la mobilité. »

5.2.2.1 Norme des CA à titre de norme professionnelle de la pratique de l'expertise comptable

Comme on l'a indiqué auparavant, la partie intimée a choisi la norme du titre de CA comme norme professionnelle de la pratique de l'expertise comptable. Le groupe spécial reconnaît l'importance qu'accorde la partie intimée à la protection des consommateurs et, dans sa foulée, il reconnaît l'importance politique qu'accorde la partie intimée à assurer que les comptables qui pratiquent l'expertise comptable au Québec sont adéquatement qualifiés. En poursuivant une telle politique, la partie intimée a choisi les normes de formation et d'éducation des CA comme norme professionnelle de l'autorisation d'exercer la pratique de l'expertise comptable au Québec.

Le groupe spécial ne croit pas que le choix de la norme professionnelle de la pratique de l'expertise comptable au Québec est en soi un obstacle à la mobilité de la main-d'oeuvre. En prenant sa décision, le groupe spécial tient compte de la décision du groupe spécial chargé du règlement du différend entre CGA-Manitoba et l'Ontario qui a

déclaré que le choix de la norme professionnelle des CA pour régler la pratique de l'expertise comptable n'était pas incompatible avec l'Accord.

Le groupe spécial conclut que le choix de la norme professionnelle des CA comme norme professionnelle de la pratique de l'expertise comptable n'est pas en soi incompatible avec l'Accord.

5.2.2.2 Normes liées principalement à la compétence

Bien qu'elle accepte que la partie intimée puisse choisir ses normes, la partie plaignante prétend que les dispositions de l'article 707 exigent qu'elle reconnaisse les compétences équivalentes dans la pratique de l'expertise comptable qu'ont établies les autres provinces. La partie intimée ne se soumet pas à cette exigence lorsqu'elle exige qu'un comptable autre qu'un CA qui est qualifié pour pratiquer l'expertise comptable dans sa propre province soumette une demande d'adhésion à l'Ordre des comptables agréés du Québec.

La partie intimée fait valoir que la détermination des qualités requises d'une personne pour pratiquer l'expertise comptable au Québec est fondée sur le respect des normes de formation et d'éducation d'un CA. Toutefois, elle nie que ses mesures sont incompatibles avec l'Accord. Elle fait valoir que ses mesures sont fondées sur la compétence, sont publiées ou autrement accessibles facilement, ne se traduisent pas par des délais inutiles dans la délivrance des autorisations d'exercer et n'imposent pas de droits ou d'autres coûts qui sont plus élevés que ceux imposés à ses propres travailleurs. L'octroi de l'exclusivité d'une activité professionnelle à un ordre professionnel reconnu est permmissible lorsqu'il a été établi, à des fins de protection des consommateurs, que seuls les membres de l'ordre en question possèdent les compétences requises pour exercer cette activité (articles 25 et 26 du *Code des professions*). Le Québec a établi que les compétences acquises par les CA offrent le niveau de protection approprié à la poursuite de son objectif légitime en matière de pratique de l'expertise comptable.¹²

La partie intimée fait référence aux exigences québécoises de l'admission à l'Ordre des comptables agréés dans les paragraphes 65 à 73 du Mémoire original du Québec. Certaines exceptions stipulées dans les articles 28 et 29 de la *LCA* comprennent le droit de faire la vérification comptable des commissions scolaires et des coopératives de services financiers aux termes de la *Loi sur les coopératives de services financiers*.

Des accords de réciprocité visant les CA sont en vigueur dans toutes les provinces. Cela est aussi le cas pour les CGA et les CMA. Il est également vrai qu'un comptable autre qu'un CA qui est qualifié pour pratiquer l'expertise comptable dans sa propre province peut bénéficier des privilèges complets de la pratique de l'expertise comptable au Québec en demandant le titre de CA. Les dispositions des diverses mesures législatives stipulent que toute personne qui respecte les conditions établies doit

¹² Article 24 de la *Loi sur les comptables agréés* du Québec.

recevoir une autorisation d'exercer sa profession.¹³ Par contre, la partie plaignante fait valoir que les mesures du Québec ne prévoient pas de procédures pour permettre une évaluation objective des qualités requises pour la pratique de l'expertise comptable. Les mesures réservent simplement la pratique de l'expertise comptable au Québec aux CA. Les quelques exceptions indiquées dans la *LCA* portent sur des vérifications comptables qui peuvent être exécutées par des membres d'un ordre professionnel de comptables assujetti aux dispositions du *Code des professions*. Au Québec, les CGA sont assujettis au *Code*.

Le groupe spécial souligne qu'à titre de Partie à l'*Accord*, la partie intimée doit reconnaître les compétences équivalentes dans la profession d'expert-comptable qu'ont acquises les comptables d'autres provinces. En faisant une telle observation, le groupe spécial tient compte de la déclaration du groupe spécial chargé du règlement du différend entre CGA-Manitoba et l'Ontario, indiquée à la page 15 de son rapport :

« Cette obligation résulte de la combinaison des éléments suivants :

- l'objectif de l'Accord, soit « ... de permettre à tout travailleur compétent pour exercer un métier ou une profession sur le territoire d'une Partie d'avoir accès aux occasions d'emplois dans ce domaine sur le territoire des autres Parties... »;
- l'exigence énoncée à l'article 707 visant à assurer que les mesures relatives à l'autorisation d'exercer « sont fondées principalement sur la compétence »;
- l'exigence énoncée à l'article 708 visant à « reconnaître mutuellement les qualifications professionnelles requises des travailleurs des autres Parties »;
- l'affirmation par les Parties, à l'article 6 de l'annexe 708, « qu'il est reconnu que les compétences et les aptitudes peuvent s'acquérir au moyen de combinaisons différentes de formation et d'expérience. »

Considérées dans leur ensemble, ces énoncés exigent qu'une Partie à l'*Accord* reconnaisse les qualifications professionnelles d'un travailleur d'un autre territoire où ces qualifications ont déjà été reconnues par l'octroi d'une autorisation de pratiquer ou par d'autres moyens, et qu'elle évalue objectivement les compétences d'un travailleur par rapport à ses propres normes professionnelles d'une façon qui reconnaît que les compétences peuvent s'acquérir au moyen de combinaisons différentes de formation et d'expérience. »

Le groupe spécial souligne également que les obligations stipulées dans l'*Accord* ne sont pas limitées aux travailleurs qui bénéficient d'une autorisation d'exercer. L'article 701 porte sur les travailleurs « compétents pour exercer un métier ou une profession ». L'*Accord* ne précise pas que la reconnaissance des qualités requises d'un travailleur pour exercer un métier ou une profession doit prendre la forme de mesures législatives particulières pour réglementer ce métier ou cette profession, accompagnées d'un régime de délivrance d'autorisations d'exercer. Le groupe spécial est d'avis que la reconnaissance par une Partie des qualités requises d'un travailleur pour exercer un métier ou une profession peut prendre diverses autres formes. Les lois qui permettent

¹³ Pour de plus amples renseignements sur les critères applicables à l'autorisation d'exercer, voir le paragraphe 72 à la page 24 du Mémoire en réplique du Québec.

aux travailleurs membres d'une association professionnelle particulière d'exercer un métier ou une profession ne constituent qu'une seule des formes de reconnaissance.

En exigeant qu'un comptable autre qu'un CA qui est qualifié pour pratiquer l'expertise comptable dans sa propre province demande simplement le titre de CA au Québec afin de pouvoir pratiquer l'expertise comptable dans cette province, la partie intimée ne reconnaît pas les titres professionnels d'un travailleur de toute autre province où ces titres ont déjà été reconnus et elle ne reconnaît pas adéquatement le fait que les compétences requises pour pratiquer l'expertise comptable peuvent être acquises par une combinaison variée de formation, d'éducation et d'expérience. Il ne semble exister aucun mécanisme au Québec pour reconnaître les titres professionnels d'un comptable d'une autre province qui n'est pas un CA, mais dont les titres ont été reconnus dans cette province, ou pour évaluer les titres professionnels de comptables d'autres provinces qui ne sont pas des CA, ce qui reconnaîtrait que les compétences peuvent être acquises de diverses façons. En l'absence d'un tel mécanisme, il est difficile de conclure que les mesures québécoises qui s'appliquent à l'expertise comptable sont principalement liées à la compétence.

Ainsi, le groupe spécial conclut que l'application par la partie intimée de la norme professionnelle des CA pour la pratique de l'expertise comptable aux comptables d'autres provinces ou territoires qui ne sont pas des CA, mais dont les titres professionnels ont déjà été reconnus dans leur propre province ou territoire, n'est pas principalement liée à la compétence et qu'elle est incompatible avec l'alinéa 707(1)a) et l'article 708 de l'Accord.

5.2.2.3 Compétences constitutionnelles

Dans ses mémoires et lors de l'audience, la partie intimée a fait valoir que *l'Accord* ne l'emporte pas sur la compétence législative de la province de Québec aux termes de la *Constitution du Canada*. Selon la partie intimée, elle a satisfait à ses obligations aux termes de *l'Accord* et le groupe spécial ne devrait pas questionner la validité des mesures législatives provinciales ou de leur application.

Le groupe spécial convient que *l'Accord* ne modifie, de limite ou ne supprime en rien les pouvoirs constitutionnels des Parties d'adopter des mesures législatives dans leur sphère de responsabilité. À cet effet, le groupe spécial fait référence, tout comme la partie intimée, à l'article 300 de *l'Accord*, qui prescrit ce qui suit :

« Le présent accord ne modifie pas les compétences législatives ou autres du Parlement fédéral, des législatures provinciales, ni les compétences du gouvernement du Canada ou des gouvernements provinciaux, ni leurs droits en ce qui a trait à l'exercice des compétences législatives ou autres qui leur sont conférées par la Constitution du Canada. »

Le groupe spécial tient également compte de l'article 1722 (Limite de la compétence des groupes spéciaux) de *l'Accord*, qui stipule que les groupes spéciaux « n'ont pas compétence pour statuer sur des questions d'ordre constitutionnel. »

Par ailleurs, le groupe spécial souligne que *l'Accord* prévoit des engagements des gouvernements signataires. En signant *l'Accord*, les Parties ont convenu que les mesures législatives, les pratiques et les politiques antérieures peuvent ne plus être appropriées en fonction des objectifs déclarés de *l'Accord*. Ces objectifs sont la réduction et l'élimination des obstacles à la libre circulation des personnes, des produits, des services et des investissements à l'intérieur du Canada et l'établissement d'un marché intérieur ouvert, performant et stable (article 100).

Comme le groupe spécial chargé du règlement d'un différend entre l'entreprise Farmers Dairy et le gouvernement du Nouveau-Brunswick l'a indiqué à la page 30 de son rapport¹⁴ :

« En signant *l'Accord*, les Parties reconnaissaient que des mesures constitutionnellement valides pouvaient être contraires à *l'Accord* et pourraient nécessiter des modifications afin d'atteindre les objectifs de *l'Accord*. Ayant elles-mêmes mis l'accent sur l'importance de *l'Accord*, les Parties devaient respecter rigoureusement les engagements qu'il contient. »

Conformément à l'article 708, les Parties se sont engagées à reconnaître mutuellement les titres professionnels exigés des travailleurs de toute autre Partie et à concilier les différences en matière de normes professionnelles de la manière précisée dans l'annexe 708. Après avoir convenu de cet engagement, les Parties ont reconnu qu'une mesure valide sur le plan constitutionnel pouvait être incompatible avec les objectifs de *l'Accord* et qu'elle devait être modifiée. C'est ce que les Parties ont convenu de faire.

5.2.3 Justification sur la base d'un objectif légitime

Le paragraphe 1 de l'article 709 prescrit ce qui suit :

« 1. Lorsqu'il est établi qu'une mesure est incompatible avec l'article 706, 707 ou 708, cette mesure est néanmoins permise en vertu du présent chapitre si les conditions suivantes sont réunies :

- a) la mesure a pour objet la réalisation d'un objectif légitime;
- b) la mesure n'a pas pour effet d'entraver indûment l'accès des travailleurs de toute autre Partie qui ne nuisent pas à la poursuite de cet objectif légitime;
- c) la mesure ne restreint pas la mobilité plus qu'il n'est nécessaire pour réaliser cet objectif légitime;
- d) la mesure ne crée pas une restriction déguisée de la mobilité. »

Le paragraphe 1 de l'article 713 précise davantage la définition d'un « objectif légitime » comme suit :

¹⁴ Rapport du groupe spécial constitué en vertu de l'article 1716 concernant le différend entre Farmers Co-operative Dairy Limited de la Nouvelle-Écosse et le Nouveau-Brunswick au sujet des mesures prises par le Nouveau-Brunswick relativement aux permis de distribution du lait liquide, Winnipeg Manitoba, le 13 septembre 2003 (« Rapport du groupe spécial Farmers Dairy/NB »).

« 1. Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre...

« **objectif légitime** » S'entend de l'un ou plusieurs des objectifs suivants poursuivis sur le territoire d'une Partie :

- a) la sécurité du public;
- b) l'ordre public;
- c) la protection de la vie ou de la santé des humains, des animaux ou des végétaux;
- d) la protection de l'environnement;
- e) la protection des consommateurs;
- f) la protection de la santé, de la sécurité et du bien-être des travailleurs;
- g) les programmes de promotion sociale à l'intention des groupes défavorisés;
- h) la prestation de services sociaux et de services de santé appropriés dans toutes les régions géographiques de cette Partie;
- i) le développement du marché du travail... »

Si le groupe spécial détermine que les mesures de réglementation de la pratique de l'expertise comptable de la partie intimée sont incompatibles avec les articles 707 et 708 de l'*Accord*, cette dernière fait valoir qu'elles demeurent permises aux termes de l'article 709 pour atteindre l'objectif légitime de protection des consommateurs et de la conservation de ses marchés financiers.

En prenant une décision sur cette question, le groupe spécial tient compte des principes suivants qui ont été énoncés à la page 19 du rapport du groupe spécial chargé d'un différend entre les CGA et l'Ontario :

« Le groupe spécial est fermement convaincu que pour que l'*Accord* conserve tout son sens, une Partie doit aller au-delà de la simple affirmation de l'existence d'un objectif légitime à poursuivre chaque fois qu'elle souhaite maintenir une mesure incompatible avec l'*Accord*. Le fardeau de la preuve doit reposer sur la Partie qui a donc l'obligation d'établir clairement l'existence d'un objectif légitime relié au bien commun et qu'il n'y a pas de moyens de l'atteindre qui restreignent moins la mobilité de la main-d'oeuvre. »

À la page 8 de son rapport, le groupe spécial MMT¹⁵ a souligné ce qui suit :

« La Partie qui compte adopter une mesure incompatible doit démontrer que l'objet de la mesure est de réaliser un objectif légitime. Le groupe spécial réfute le fait que la prescription stipulée à l'article 404(a) est une simple exigence visant à démontrer que les législateurs ou les chefs décisionnels ont désigné l'objet comme étant un objectif légitime. Une telle interprétation risque de permettre aux Parties d'invoquer l'argument

¹⁵ Rapport du groupe spécial constitué en vertu de l'article 1704 concernant le différend entre l'Alberta et le Canada relativement à la *Loi sur les additifs à base de manganèse*, Winnipeg (Manitoba), le 12 juin 1998 (« Rapport du groupe spécial MMT »).

des objectifs légitimes pour justifier l'adoption de mesures restrictives à l'égard du commerce, simplement en déclarant que la mesure vise à réaliser un objectif légitime. »

À la page 23 de son rapport, le groupe spécial Farmers Dairy/NB a confirmé comme suit la position du groupe spécial MMT dans son interprétation de l'article 404 (Objectif légitime) :

« En vertu de l'article 404, pour qu'une mesure incompatible avec *l'Accord* puisse être admissible en tant qu'objectif légitime, il doit être « établi » que la mesure est conforme à chacun des paragraphes (a) à (d) de l'article 404. De l'avis du groupe spécial, il est de la responsabilité de la Partie faisant valoir ses objectifs légitimes d'en faire la démonstration. »

Le groupe spécial est d'accord avec les principes énoncés par les groupes spéciaux antérieurs. La Partie doit démontrer clairement que la mesure poursuit un objectif légitime, qu'elle ne gêne pas indûment la mobilité des personnes, des produits, des services ou des investissements qui permettent d'atteindre l'objectif légitime, qu'elle ne restreint pas le commerce plus que nécessaire et qu'elle ne crée pas une restriction déguisée du commerce.

Le groupe spécial reconnaît que l'offre d'états financiers fiables est sans aucun doute essentielle à la protection des consommateurs. Il est également important que l'expertise comptable soit pratiquée par des personnes compétentes. Au Québec, il n'y a pas que les CA qui soient qualifiés pour pratiquer l'expertise comptable. Le cadre de réglementation des professions de la partie intimée prévoit que l'expertise comptable puisse être pratiquée par les CGA (voir les articles 28 et 29 de la *LCA*). Les dispositions de la *LCA* visent la vérification comptable de certaines institutions québécoises importantes. Ces institutions bénéficient sûrement du même niveau de qualité de service que celui que fourniraient les CA du Québec et elles ne sont donc pas menacées.

La partie intimée n'a pas fourni de preuves qu'elle a examiné d'autres moyens moins restrictifs sur le plan de la mobilité d'atteindre son objectif de protection des consommateurs et qu'elle les a trouvés inadéquats. Une telle analyse des autres moyens d'atteindre un objectif légitime est essentielle pour une Partie qui doit démontrer de manière appropriée qu'elle a respecté les conditions stipulées dans l'article 709.

Le groupe spécial est d'avis que les mesures correctives qui seraient exigées pour assurer la conformité des mesures d'autorisation d'exercer l'expertise comptable du Québec avec *l'Accord* ne devraient pas avoir des effets préjudiciables sur le public. Les comptables reconnus comme étant compétents pour pratiquer l'expertise comptable dans d'autres provinces ou territoires exercent leur profession aux termes de normes nationales reconnues.

Le groupe spécial conclut que les mesures du Québec en matière de pratique de l'expertise comptable qui ont été reconnues incompatibles avec *l'Accord* ne peuvent être justifiées par les dispositions de l'article 709.

6. DÉTERMINATION DE L'EXISTENCE D'UNE ENTRAVE AU COMMERCE ET D'UN PRÉJUDICE

Le paragraphe 1707(2) exige que le rapport du groupe spécial contienne une détermination, avec motifs à l'appui, de l'existence d'une entrave au commerce et d'un préjudice causés par les mesures examinées.

La partie plaignante prétend que les mesures du Québec en matière de pratique de l'expertise comptable ont entravé le commerce intérieur au Canada en empêchant que des experts-comptables compétents provenant de provinces comme le Nouveau-Brunswick pratiquent l'expertise comptable au Québec.

Elle prétend également que le préjudice subi par M. Légaré n'est pas un cas isolé. D'autres CGA qui pratiquent l'expertise comptable au Nouveau-Brunswick ont connu des pertes similaires d'avantages et de possibilités.

La partie plaignante prétend aussi qu'elle a mené une enquête auprès de ses membres qui pratiquent l'expertise comptable. Les réponses ont été variées : de la perte de comptes aux limites imposées aux co-associations avec des cabinets de comptables québécois, à l'incapacité de pratiquer au Québec et à l'accueil de la possibilité de pratiquer au Québec.

Comme le présent rapport l'a indiqué auparavant, le groupe spécial a conclu que les mesures de la partie intimée en matière de pratique de l'expertise comptable, telles qu'elles sont appliquées aux comptables autres que les CA qui sont reconnus dans leur propre province comme étant compétents pour pratiquer l'expertise comptable, sont incompatibles avec l'*Accord* parce qu'elles ne sont pas principalement liées à la compétence. Étant donné qu'elle ne reconnaissent pas adéquatement les compétences des comptables autres que les CA dont les compétences en matière d'expertise comptable ont été reconnues dans d'autres provinces ou territoires, les mesures de la partie intimée n'atténuent pas adéquatement les restrictions à la mobilité et elles constituent une entrave au commerce intérieur.

En ce qui concerne la question du préjudice, le groupe spécial tient compte de la détermination du groupe spécial Farmers Dairy/Nouveau-Brunswick qui se lit comme suit (page 28 du rapport) :

« En ce qui a trait au préjudice, la Plaignante allègue que le refus de lui accorder un permis de distribution du lait liquide au Nouveau-Brunswick a causé de graves préjudices à sa croissance potentielle et érodé sa capacité concurrentielle à venir. La Plaignante admet qu'il est difficile de mesurer l'étendue du préjudice et n'a soumis aucune documentation à cet effet. Le groupe spécial note qu'une partie plaignante n'est pas tenue, en vertu de l'*Accord*, de fournir une preuve, montant en dollars à l'appui, en vue d'établir qu'il y a eu préjudice, pas plus qu'un groupe spécial n'est tenu de juger de l'étendue du préjudice. De l'avis du groupe spécial, le refus d'accorder à la Plaignante l'occasion de se qualifier pour un permis de distribution du lait liquide de manière équitable et conforme à l'*Accord* constitue en soi un préjudice, tout autant que le refus de lui accorder l'occasion de participer sur un pied d'égalité au marché du Nouveau-Brunswick. »

Le groupe spécial est d'accord avec les déclarations du groupe spécial Farmers Dairy/Nouveau-Brunswick et adopte le même raisonnement dans le cas présent. Selon le groupe spécial, la partie plaignante a démontré que les CGA, dans la mesure où ils sont qualifiés pour pratiquer l'expertise comptable, ont fait et font l'objet d'un préjudice en raison des mesures relatives à la pratique de l'expertise comptable de la partie intimée qui sont incompatibles avec *l'Accord*. Il n'est pas nécessaire que le groupe spécial établisse la valeur monétaire du préjudice. Selon le groupe spécial, le simple refus de possibilités ou un désavantage concurrentiel qui ne peut être justifié est en soi un préjudice.

Le groupe spécial conclut que les mesures relatives à l'expertise comptable de la partie intimée qui limitent l'accès à la pratique de l'expertise comptable des comptables autres que les CA dont les compétences en matière de pratique de l'expertise comptable sont reconnues dans d'autres provinces ou territoires ont entravé le commerce intérieur et ont causé un préjudice.

7. SOMMAIRE DES CONCLUSIONS DU GROUPE SPÉCIAL

Le sommaire des conclusions du groupe spécial n'est offert qu'à des fins de commodité. Les conclusions précisées dans le présent rapport, ainsi que le raisonnement et le contexte qui les entourent, devraient être considérées comme faisant autorité. Aussi, le groupe spécial présente les conclusions suivantes :

- 1. La partie plaignante a respecté les délais prescrits par le paragraphe 1712(4) de *l'Accord*.**
- 2. L'expertise comptable est une profession telle que définie par *l'Accord*.**
- 3. Le choix de la norme professionnelle des CA comme norme professionnelle de la pratique de l'expertise comptable n'est pas en soi incompatible avec *l'Accord*.**
- 4. L'application par la partie intimée de la norme professionnelle des CA pour la pratique de l'expertise comptable aux comptables d'autres provinces ou territoires qui ne sont pas des CA, mais dont les titres professionnels ont déjà été reconnus dans leur propre province ou territoire, n'est pas principalement liée à la compétence et qu'elle est incompatible avec l'alinéa 707(1)a) et l'article 708 de *l'Accord*.**
- 5. Le groupe spécial conclut que les mesures du Québec en matière de pratique de l'expertise comptable qui ont été reconnues incompatibles avec *l'Accord* ne peuvent être justifiées par les dispositions de l'article 709.**

- 6. Le groupe spécial conclut que les mesures relatives à l'expertise comptable de la partie intimée qui limitent l'accès à la pratique de l'expertise comptable des comptables autres que les CA dont les compétences en matière de pratique de l'expertise comptable sont reconnues dans d'autres provinces ou territoires ont entravé le commerce intérieur et ont causé un préjudice.**

Pour préciser davantage, il est important de prendre note que le groupe spécial ne se prononce pas sur la question suivante : est-ce que les CGA du Nouveau-Brunswick sont qualifiés pour pratiquer l'expertise comptable au Québec? La réponse à cette question dépasse le mandat et la compétence du groupe spécial. De plus, le groupe spécial est d'avis qu'il n'est pas nécessaire pour remplir son mandat de répondre à la question ci-dessus. Son mandat vise la détermination de la compatibilité ou de l'incompatibilité des mesures en question, en particulier le contenu de la *LCA* et de ses règlements d'application et la manière dont ils sont administrés.

8. RECOMMANDATIONS DU GROUPE SPÉCIAL

Le groupe spécial recommande que la partie intimée adopte toutes les mesures nécessaires pour veiller à ce que la *LCA* et ses règlements d'application, ainsi que toutes les autres lois québécoises qui restreignent l'accès à la pratique de l'expertise comptable par des comptables autres que des CA dont les compétences en matière d'expertise comptable sont reconnues par d'autres Parties, soient modifiées pour être compatibles avec l'*Accord*.

9. RÉPARTITION DES COÛTS

Le paragraphe 1718(3) de l'*Accord* accorde au groupe spécial la discrétion d'accorder des dépens à la personne qui a gain de cause dans le cadre d'une procédure devant un groupe spécial. La partie plaignante a demandé le remboursement de ses dépens pour un montant de 31 191 \$ et elle a soumis un état des frais au groupe spécial en appui à sa demande.

Le groupe spécial convient que le remboursement des dépens de la partie plaignante est justifié dans le cas présent.

Le groupe spécial accorde à la partie plaignante des dépens au montant de 31 191 \$ qui doivent être payés par la partie intimée.

La règle 52 de l'annexe 1706.1 (Règles de procédure des groupes spéciaux) stipule que les coûts opérationnels doivent être partagés également entre les parties au différend. Les coûts opérationnels sont définis comme « tous les honoraires quotidiens et autres débours payables aux membres de groupes spéciaux dans l'exercice de leurs

fonctions y compris les coûts engagés par le groupe spécial pour retenir les services d'un avocat en vue d'obtenir des conseils juridiques sur les questions de procédures. » Le groupe spécial confirme que les coûts opérationnels de ses procédures doivent être partagés également entre la partie plaignante et la partie intimée, conformément à la règle 52 de l'annexe 1706.1. Pour préciser davantage, les dépens que doit payer la partie intimée à la partie plaignante s'ajoutent aux coûts opérationnels qu'elle doit aussi payer.

ANNEXE A

Participants à l'audience du groupe spécial

Groupe spécial

Michel Desjardins (président)
Elizabeth Cuddihy
Phyllis Smith

Association des comptables généraux accrédités du Nouveau-Brunswick (CGA-NB)

Porte-parole

Pierre E. Roger, Borden Ladner Gervais LLP, conseiller juridique de CGA-NB
Gerry H. Stobo, Borden Ladner Gervais LLP, conseiller juridique de CGA-NB
Robert Knox, R.H. Knox & Associates, conseiller en matière de commerce intérieur de CGA-NB

Autres participants

Terry LeBlanc, FCGA, représentant national de CGA-NB
Alain Girard, président-directeur général, CGA-Québec
Carole Presseault, vice-présidente, Affaires gouvernementales et réglementaires, CGA-Canada

Québec

Porte-parole

M^e Jean-François Jobin, avocat, ministère de la Justice du Québec
M^e Jean-François Lord, avocat, ministère de la Justice du Québec

Autres participants

M^e Jocelyne Roy, avocate, Office des professions du Québec
M^e Éric Thérout, avocat, ministère de la Justice du Québec
M^e Pierre-Yves Vachon, avocat, ministère de la Justice du Québec
Jacques Vachon, coordonnateur de la mobilité de la main-d'œuvre, ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale

