

La présente publication de l'ICCA fait partie des «autres publications en vérification et en certification» au sens de l'alinéa .02 d) du chapitre 5021, «Autorité des normes de vérification et de certification et des autres textes de référence pertinents». Elle n'a pas été adoptée, sanctionnée, approuvée ou désapprouvée par le Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC), ou par tout autre conseil ou comité de l'ICCA, ou par les instances dirigeantes ou les membres de l'ICCA ou d'un ordre provincial. La publication a été élaborée par les permanents du Service des normes de vérification et de certification de l'ICCA et est destinée à faire partie de la liste de publications de l'Annexe B du chapitre 5021; elle peut donc être présumée appropriée. Elle peut aider le praticien à comprendre et à appliquer les recommandations et les indications du CNVC, mais avant d'appliquer les indications qu'elle contient, le praticien doit exercer son jugement professionnel et s'assurer qu'elles sont pertinentes par rapport aux circonstances de sa mission de certification.

Permanent

Les numéros antérieurs du bulletin *Alerte au risque* peuvent être consultés sous la rubrique «Autres textes ne faisant pas autorité» du site Web du CNVC (www.cnvc.ca). Les suggestions et commentaires relatifs à ce bulletin sont toujours bien accueillis et peuvent être adressés à :

Glen de Freitas, CA

L'Institut Canadien
des Comptables Agréés
Service des normes de vérification et
de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2
Tél. : 416-204-3443
Courriel : glen.defreitas@cica.ca
Télééc. : 416-204-3408



Alerte au RISQUE

À L'INTENTION DES COMPTABLES AGRÉÉS QUI EXÉCUTENT DES MISSIONS DE VÉRIFICATION ET D'EXAMEN

Intervention du vérificateur dans les attestations sur le contrôle interne fournies par la direction

Le chef de la direction et le chef des finances de la plupart des sociétés ouvertes canadiennes et des autres émetteurs assujettis (les «émetteurs») doivent attester les documents annuels déposés auprès des autorités canadiennes en valeurs mobilières pour chaque exercice terminé après le 29 juin 2006. L'attestation porte sur la conception du contrôle interne de leur entité et sur l'efficacité de leurs contrôles et procédures de communication de l'information. Les dirigeants ne peuvent modifier le libellé de l'attestation

(contenue dans l'annexe fournie par les ACVM), même quand ils ont repéré des faiblesses (lacunes) dans le contrôle interne. En revanche, les dirigeants devront fournir dans le rapport de gestion annuel des informations sur la nature de toute faiblesse repérée dans la conception du contrôle interne à l'égard de l'information financière, sur les risques associés à ces faiblesses et sur les mesures qu'ils comptent prendre éventuellement pour y remédier¹.

¹ Il s'agit de l'attestation des documents annuels («l'attestation») exigée par le Règlement 52-109. L'Avis 52-316 du personnel des ACVM, «Attestation de la conception du contrôle interne à l'égard de l'information financière» traite également des informations à inclure dans le rapport de gestion. On trouvera des extraits de ces documents aux pages 5 et 6 du présent numéro d'Alerte au risque.



Le vérificateur n'est pas tenu d'exprimer une opinion sur cette attestation ni sur ces informations fournies; ces deux éléments ne seront toutefois pas sans conséquence pour lui :

- Le vérificateur sera associé aux informations fournies par la direction dans le rapport de gestion, sur toute faiblesse éventuelle dans le contrôle interne.
- Il existe aussi un risque de malentendu, de la part de certaines personnes, y compris les administrateurs de l'entité, quant au rôle et aux responsabilités du vérificateur en ce qui concerne le contrôle interne à l'égard de l'information financière.

Le présent numéro d'*Alerte au risque* traite de ces problèmes et propose des solutions aux vérificateurs. On approfondira dans de futurs numéros l'analyse de ces questions ainsi que d'autres sujets de préoccupation relatifs à l'association du vérificateur aux attestations et à ses travaux sur le contrôle interne dans le cadre de la vérification des états financiers.

Association du vérificateur aux assertions exprimées par la direction dans le rapport de gestion

Le vérificateur est associé aux informations contenues dans les documents publics désignés (comme les rapports de gestion). En conséquence, il lit et examine les informations contenues dans ces documents en vue de déceler toute incohérence éventuelle avec les états financiers qui y sont également inclus. Le vérificateur examine ces informations à la lumière des connaissances acquises au cours de la vérification des états financiers, en accordant une attention particulière aux sujets liés aux états financiers. Il ne lui appartient pas d'apprécier la conformité du document avec les lois ou règlements sur les

valeurs mobilières, étant donné qu'en général il n'a pas les compétences juridiques requises. Néanmoins, s'il lui semble qu'un document public désigné contient une inexactitude importante dans la présentation d'un fait² ou une information fausse ou trompeuse³, il lui incombe de suivre les recommandations et indications des paragraphes 31 à 35 du chapitre 7500, «Association du vérificateur à des rapports annuels, à des rapports intermédiaires et à d'autres documents publics».

Les informations fournies sur le contrôle interne dans le rapport de gestion d'une entité peuvent soulever des problèmes importants. Par exemple, au cours de la vérification des états financiers, il se peut que le vérificateur ait repéré des contrôles mal conçus, semblant indiquer une faiblesse importante dans le contrôle interne. Il se peut toutefois que les dirigeants n'aient pas décelé cette faiblesse lors de la préparation du rapport de gestion, ou qu'ils aient omis de mentionner d'autres faiblesses dans le rapport. Déterminer si le rapport de gestion devrait contenir des informations sur les contrôles repérés comme mal conçus par le vérificateur, comme l'indique l'Avis 52-316 du personnel des ACVM, est une question de conformité qui dépasse généralement le champ de compétence d'un vérificateur. Il peut toutefois arriver qu'à la lumière de ce qu'il a appris, le vérificateur estime que l'omission a toutes les apparences d'une information fausse ou trompeuse contenue dans le rapport de gestion. Les paragraphes .31 à .35 du chapitre 7500 lui indiquent les mesures qu'il peut prendre dans une telle situation. Par exemple, il pourrait tenter de résoudre la question avec la direction. Si le problème demeure non résolu, le vérificateur devrait en informer le comité de vérification et le conseil d'administration. Dans certains cas, il pourrait même envisager d'aviser le conseil d'administration qu'il lui est impossible de consentir à l'utilisation de son rapport et, en fin de compte, qu'il doit se retirer de la mission.

² Une inexactitude importante dans la présentation d'un fait est la présentation erronée d'un fait.

³ Une information fausse ou trompeuse est la présentation erronée d'un fait important ou encore l'omission d'un fait important dont la mention est soit obligatoire soit nécessaire pour éviter qu'une déclaration induise en erreur, vu le contexte.

Le vérificateur pourrait tenir compte des éléments suivants quand il s'efforce de rectifier ce qui paraît, dans le rapport de gestion, être une inexactitude dans la présentation d'un fait ou une information fautive ou trompeuse à l'égard du contrôle interne :

- En raison de la stratégie de vérification des états financiers qu'il aura adoptée, le vérificateur n'aura pas nécessairement obtenu beaucoup d'informations sur l'élément, repéré au cours de la vérification, qui pourrait constituer une faiblesse dans le contrôle interne mais qui n'a pas été indiqué dans le rapport de gestion. Un examen de la question avec les dirigeants pourrait révéler les faits suivants :
 - la possibilité que le vérificateur ait mal compris et mal évalué la conception du contrôle en cause;
 - la possibilité que le contrôle en cause ne constitue pas un contrôle principal dans le processus d'information financière;
 - la possibilité que d'autres contrôles compensent la faiblesse apparente dans le contrôle en cause et dont les dirigeants sont, à la différence du vérificateur, informés.
- La présence dans le rapport de gestion d'un élément susceptible de constituer une inexactitude dans la présentation d'un fait ou une information fautive ou trompeuse pourrait avoir des incidences juridiques quant à la conformité avec la réglementation des valeurs mobilières. Comme l'appréciation de cette conformité dépasse généralement le champ de compétence d'un vérificateur, le vérificateur pourrait suggérer à la direction de consulter le conseiller juridique en valeurs mobilières de l'entité ou tout autre expert compétent en la matière.
- Le vérificateur pourrait consigner en dossier tous les aspects importants du traitement auquel il a soumis le problème, notamment :
 - ses communications à la direction, au comité de vérification et au conseil d'administration;

- les raisons invoquées par la direction, le comité de vérification ou le conseil d'administration pour expliquer l'absence de mention de la faiblesse apparente dans le rapport de gestion;
 - son examen de ces raisons et ses conclusions quant à savoir si ces raisons suffisent à dissiper son sentiment qu'une faiblesse du contrôle n'a pas été mentionnée dans le rapport de gestion.
- Si le problème ne peut être facilement résolu, le vérificateur pourrait juger utile de consulter son propre conseiller juridique.

Malentendu éventuel sur le rôle et les responsabilités du vérificateur

Le vérificateur examine le contrôle interne dans le cadre de la vérification des états financiers. Les discussions avec les dirigeants et les personnes chargées de la gouvernance sur des sujets ayant trait au contrôle (y compris les informations fournies dans le rapport de gestion) constituent un volet important de la vérification. Des données empiriques amènent toutefois à penser qu'il existe un malentendu relativement répandu sur ce que suppose la vérification des états financiers, notamment en ce qui a trait au rôle et aux responsabilités du vérificateur à l'égard du contrôle interne. Diverses personnes, y compris les administrateurs, pensent souvent que les vérificateurs ont un rôle, en matière de contrôle interne, plus étendu qu'il ne l'est réellement. Il peut arriver qu'elles s'attendent d'une manière irréaliste à ce que, par exemple, le vérificateur repère toujours, au cours de la vérification des états financiers, toutes les lacunes importantes dans le contrôle interne, quelles qu'elles soient.

Pour aider à prévenir un tel malentendu, et conformément au chapitre 5751, «Communications avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière», les vérificateurs pourront juger utile de clarifier, à l'intention des responsables de la gouvernance, leur rôle et

leurs responsabilités à l'égard du contrôle interne. Voici quelques points clés qui pourraient être mentionnés dans les communications :

- *Le vérificateur acquiert une compréhension des contrôles internes pertinents pour la vérification, mais tous les contrôles ne sont pas pertinents pour chaque vérification.*

Le vérificateur doit toujours acquérir une compréhension des contrôles de l'entité pertinents pour la vérification des états financiers. Les contrôles pertinents pour la vérification sont ceux qui sont susceptibles de permettre la prévention ou la détection et la correction des inexactitudes importantes dans les états financiers. Cependant, tous les contrôles liés à l'information financière ne sont pas pertinents pour chaque vérification. Pour déterminer les contrôles qui sont pertinents dans le cadre d'une mission de vérification particulière, le vérificateur exerce dans une large mesure son jugement professionnel.

Dans l'exercice de ce jugement, le vérificateur tient compte de nombreux facteurs, notamment les suivants :

- les caractéristiques distinctives d'une inexactitude importante dans les états financiers;
- l'importance du risque d'inexactitude sur lequel un contrôle est censé porter;
- la taille de l'entité;
- la nature de l'entité, y compris sa structure organisationnelle et son mode de propriété;
- la diversité et la complexité des activités de l'entité;
- les exigences législatives et réglementaires applicables;
- les circonstances et la composante applicable du contrôle interne;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris le recours à des organismes de services.

Par conséquent, les contrôles considérés comme pertinents pour la vérification peuvent varier fortement d'une mission de vérification à une autre.

- *Le vérificateur évalue la conception des contrôles pertinents pour la vérification et détermine s'ils ont été mis en œuvre. Toutefois, il n'est pas tenu de déterminer si ces contrôles pertinents fonctionnent efficacement.*

Selon les normes de vérification généralement reconnues (NVGR), le vérificateur :

- détermine si la direction de l'entité a correctement conçu les contrôles pertinents pour la vérification. Il s'agit, par exemple, de voir si le bon contrôle a été assigné à la bonne personne au sein de l'entité;
- détermine si la direction de l'entité a mis en œuvre les contrôles pertinents pour la vérification. Le vérificateur réunit des éléments probants lui permettant de déterminer si la direction a dépassé le stade de la simple conception des contrôles pour les rendre réellement opérationnels.

Le vérificateur examine la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents dans les circonstances particulières de la mission de vérification lorsqu'il apprécie les risques d'inexactitude importante et qu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue de ses tests de corroboration (c'est-à-dire des procédés visant à détecter les inexactitudes importantes).

Bien que les NVGR ne l'exigent pas, il peut arriver que le vérificateur estime justifié, pour une mission particulière, de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles lorsqu'il détermine les tests de corroboration à effectuer. Dans ce cas, le vérificateur dépasse le stade de l'évaluation de la conception des contrôles pertinents et de la question de savoir s'ils ont été mis en œuvre, pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer.

Toutes ces questions expliquent l'ampleur des variations du degré de compréhension du contrôle interne que le vérificateur peut acquérir à partir de la vérification des états financiers. Le vérificateur aura normalement la meilleure connaissance qui soit du contrôle interne quand il aura décidé d'inclure des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans la stratégie de vérification à adopter pour une mission particulière. Cette approche n'est viable, bien évidemment, que si la direction a mis en place des contrôles qui fonctionnent efficacement.

Quoi qu'il en soit, les gestionnaires qui participent concrètement et continuellement à la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace ont vraisemblablement une compréhension plus étendue et

plus approfondie des contrôles d'une entité que celle du vérificateur des états financiers.

- *Bien que le vérificateur d'un émetteur doive informer le comité de vérification de toute information importante découverte au sujet de faiblesses au contrôle interne, il n'est pas nécessairement au courant de toutes les faiblesses importantes existant dans le contrôle interne.*

Comme on l'a fait remarquer plus haut, la stratégie de vérification peut varier considérablement d'une mission à l'autre. Par exemple, dans les cas où le vérificateur ne teste pas l'efficacité des contrôles pertinents, il peut arriver que sa connaissance des faiblesses du contrôle interne reste limitée. Il se peut aussi que toute communication qu'il peut adresser au comité de vérification au sujet du contrôle interne constitue un élément pertinent pour l'examen et l'approbation, par le comité, des informations fournies dans le rapport de gestion au sujet des faiblesses du contrôle interne à l'égard de l'information financière. Cette communication ne constituerait toutefois pas une base suffisante pour permettre au comité de vérification de déterminer si ces informations sont conformes à l'Avis 52-316 du personnel des ACVM.



ANNEXE 52-109A1 ATTESTATION DES DOCUMENTS ANNUELS⁴

Je, (*nom du dirigeant, nom de l'émetteur et poste du dirigeant*), atteste ce qui suit :

1. J'ai examiné les documents annuels (au sens défini dans le Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des émetteurs) de (*nom de l'émetteur*) (l'émetteur) pour l'exercice terminé le (*date pertinente*).
2. À ma connaissance, les documents annuels ne contiennent pas d'information fautive ou trompeuse concernant un fait important, n'omettent aucun fait important devant être déclaré ou nécessaire à une déclaration non trompeuse compte tenu des circonstances dans lesquelles elle a été faite, au sujet de l'exercice visé par les documents annuels.
3. À ma connaissance, les états financiers annuels et les autres éléments d'information financière présentés dans les documents annuels donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière de l'émetteur aux dates de clôture des exercices présentés dans les documents annuels ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour les exercices présentés dans les documents annuels.
4. Les autres dirigeants de l'émetteur qui souscrivent une attestation et moi-même avons la responsabilité d'établir et de maintenir des contrôles et procédures de communication de l'information et le contrôle interne à l'égard de l'information financière de l'émetteur, et nous avons :
 - a) conçu ou fait concevoir sous notre supervision ces contrôles et procédures de communication de l'information pour fournir une assurance raisonnable que l'information importante relative à l'émetteur, y compris ses filiales consolidées, nous est communiquée par d'autres personnes au sein de ces entités, en particulier pendant la période où les documents annuels sont établis;
 - b) conçu ou fait concevoir sous notre supervision ce contrôle interne à l'égard de l'information financière pour fournir une assurance raisonnable que l'information financière est fiable et que les états financiers ont été établis, aux fins de la publication de l'information financière, conformément aux PCGR de l'émetteur;
- c) évalué l'efficacité des contrôles et procédures de communication de l'information à la fin de l'exercice visé par les documents annuels et fait en sorte que l'émetteur présente dans le rapport de gestion annuel nos conclusions sur l'efficacité des contrôles et procédures de communication de l'information à la fin de l'exercice visé par les documents annuels, conformément à notre évaluation.
5. J'ai fait en sorte que l'émetteur indique dans son rapport de gestion annuel tout changement concernant le contrôle interne à l'égard de l'information financière survenu pendant sa dernière période intermédiaire qui a eu ou dont on peut raisonnablement penser qu'il aura une incidence importante sur le contrôle interne à l'égard de l'information financière.

⁴ Annexe 52-109A1 – Attestation des documents annuels que les chefs de la direction et les chefs des finances sont tenus de signer et de déposer auprès des autorités pertinentes en valeurs mobilières pour les exercices terminés après le 29 juin 2006.

AVIS 52-316 DU PERSONNEL DES ACVM ATTESTATION DE LA CONCEPTION DU CONTRÔLE INTERNE À L'ÉGARD DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Objet

Le présent avis présente l'opinion du personnel des ACVM sur la capacité des dirigeants d'un émetteur assujéti qui signent les attestations (les «dirigeants signataires») d'attester la conception du contrôle interne de l'émetteur à l'égard de l'information financière (le «contrôle interne»), comme l'exige le *Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des émetteurs* (le «règlement sur l'attestation»), s'ils sont au courant d'une lacune dans la conception du contrôle interne.

Contexte

Le règlement sur l'attestation est entré en vigueur le 30 mars 2004 dans tous les territoires représentés au sein des ACVM, sauf au Québec et en Colombie-Britannique, où il est entré en vigueur le 30 juin 2005 et le 19 septembre 2005, respectivement.

À quelques exceptions près, le règlement sur l'attestation s'applique à tous les émetteurs assujétis qui ne sont pas des fonds d'investissement.

Le règlement sur l'attestation exige des émetteurs assujétis qu'ils déposent une attestation annuelle pour chaque exercice terminé après le 29 juin 2006, en la forme prévue à l'Annexe 52-109A1 (l'«attestation annuelle complète»), sans modification. Conformément à l'attestation annuelle complète, les dirigeants signataires sont tenus d'attester, notamment, qu'ils ont «conçu ou fait concevoir sous [leur] supervision [un] contrôle interne à l'égard de l'information financière pour fournir une assurance raisonnable que l'information financière est fiable et que les états financiers ont été établis, aux fins de

la publication de l'information financière, conformément aux PCGR de l'émetteur».

Des émetteurs nous ont demandé si les dirigeants signataires peuvent attester la conception du contrôle interne s'ils sont au courant d'une lacune dans la conception à laquelle il n'a pas été remédié. Nous aborderons cette question plus en détail dans un projet de version modifiée du règlement sur l'attestation que nous prévoyons publier au cours de l'année. Entre-temps, cependant, nous répondons à ces interrogations dans le présent avis.

Opinion du personnel

Nous reconnaissons qu'il existe des circonstances dans lesquelles les dirigeants signataires peuvent juger être en mesure d'attester qu'ils ont conçu le contrôle interne de l'émetteur, tel qu'il est exigé dans l'attestation annuelle complète, même s'ils ont repéré une lacune dans la conception. À notre avis, les dirigeants signataires peuvent attester la conception du contrôle interne de l'émetteur si l'information présentée par ce dernier sur la lacune repérée dresse un portrait exact et complet de l'état de la conception du contrôle interne de l'émetteur.

Le règlement sur l'attestation n'oblige pas explicitement les dirigeants signataires à faire en sorte que l'émetteur révèle l'existence d'une lacune dans la conception de son contrôle interne, mais il les oblige à faire en sorte que l'émetteur présente dans son rapport de gestion annuel les conclusions des dirigeants signataires sur l'efficacité des contrôles et procédures de communication de l'information (les «contrôles et procédures»). Nous estimons que ces conclusions devraient révéler les lacunes repérées dans les contrôles et procédures.



Étant donné que les définitions de contrôles et procédures et de contrôle interne se recoupent sur bien des points, nous estimons que les dirigeants signataires devraient faire en sorte que l'émetteur indique dans son rapport de gestion annuel la nature de toute lacune repérée dans la conception du contrôle interne, les risques qui y sont associés et les mesures qu'il compte prendre, le cas échéant, pour y remédier. Si l'émetteur ne prévoit pas remédier à la lacune, il devrait envisager d'indiquer les motifs de sa décision.