

# Publication *Internal Control – Integrated Framework* (2013) du COSO

Le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) a publié une mise à jour de sa publication intitulée *Internal Control – Integrated Framework* (cadre de 2013)<sup>1</sup>

Le COSO a également publié les documents d'accompagnement suivants :

- un sommaire;
- *Internal Control – Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control*, publication qui fournit des exemples d'outils d'évaluation de l'efficacité d'un système de contrôle interne, afin d'aider les utilisateurs à documenter leur évaluation des principes, des éléments et de l'ensemble du système de contrôle interne, ainsi que des scénarios illustrant l'utilisation de ces exemples;
- *Internal Control Over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples*, recueil qui renferme des exemples de contrôles internes à l'égard de l'information financière et qui fournit aux utilisateurs des directives sur la façon d'appliquer les principes énoncés dans le cadre de 2013 aux objectifs liés au processus de présentation externe de l'information financière.

À l'instar du cadre de 1992, celui de 2013 s'adresse autant aux sociétés qui sont des émetteurs qu'à celles qui ne le sont pas. Le présent article examine l'incidence du cadre sur les émetteurs canadiens non émergents et sur les émetteurs inscrits auprès de la Securities and Exchange Commission (« SEC ») qui sont tenus de présenter une attestation de l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière, mais le cadre présente également un intérêt pour les dirigeants d'autres entités qui utilisaient le cadre de 1992 sur une base volontaire.

Les modifications apportées au cadre de 1992 en vue de sa mise à jour sont de nature évolutionnaire plutôt que révolutionnaire. Le cadre de 2013 tient compte de l'évolution du contexte commercial et opérationnel au cours des vingt dernières années. Il conserve la définition du contrôle interne et le cube du COSO, qui comprend cinq éléments du contrôle interne, à savoir : Environnement de contrôle, Évaluation des risques, Activités de contrôle, Information et communication, et Activités de suivi.

## Sommaire

|  |   |
|--|---|
| Définition et objectifs du contrôle interne . . .        | 2 |
| Éléments . . . . .                                       | 3 |
| Limites du contrôle interne . . . . .                    | 6 |
| Déficiences majeures et faiblesses importantes . . . . . | 6 |
| Documentation . . . . .                                  | 6 |
| Calendrier et activités de transition . . . . .          | 7 |

<sup>1</sup> Le COSO a publié le document intitulé *Internal Control – Integrated Framework* (2013) le 14 mai 2013. Le cadre de 2013 contient 140 pages et comporte plusieurs annexes : glossaire, rôles et responsabilités, considérations pour les petites entités, méthode utilisée pour la mise à jour du cadre, lettres d'observations du public, sommaire des modifications apportées au document du COSO intitulé *Internal Control – Integrated Framework* (1992) et comparaison avec la publication du COSO intitulée *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Pour en savoir plus, consultez le communiqué de presse et le sommaire sur le site [www.coso.org](http://www.coso.org).

Le changement le plus important dans le cadre de 2013 concerne la codification des 17 principes sous-jacents aux cinq éléments. Ces principes étaient des concepts fondamentaux implicites dans le cadre de 1992. Pour garantir l'efficacité des contrôles internes, le cadre de 2013 exige que : 1) chacun des cinq éléments et des 17 principes connexes soit *présent* et *fonctionnel*; et 2) les cinq éléments fonctionnent de façon intégrée. Le terme « présent » signifie que les éléments et les principes connexes existent dans la conception et la mise en place du système de contrôle interne, tandis que le terme « fonctionnel » signifie que les éléments et les principes connexes continuent d'exister dans le système de contrôle interne. Le cadre de 2013 présente également des exemples de caractéristiques de chacun des 17 principes, c'est-à-dire des points clés (*Points of Focus*), en vue d'aider la direction à déterminer si un principe est présent et fonctionnel. La conception, la mise en place et l'exécution des contrôles internes, de même que l'évaluation de leur efficacité, font toujours appel au jugement de la direction, du conseil d'administration et d'autres membres du personnel. Les utilisateurs sont invités à consulter l'annexe F du document, qui présente un sommaire des modifications importantes et des éléments mis en relief dans le cadre de 2013 par rapport à celui de 1992.

Les dirigeants des émetteurs canadiens non émergents et des émetteurs inscrits auprès de la SEC ont le choix d'utiliser le cadre de 1992 ou celui de 2013 pour évaluer l'efficacité de leur contrôle interne à l'égard de l'information financière durant la période de transition, qui prendra fin le 15 décembre 2014<sup>2</sup>. Après cette date, le cadre de 1992 sera annulé et remplacé par celui de 2013. Le Conseil du COSO recommande d'indiquer dans le titre la version du cadre utilisée durant la période de transition. Étant donné que les émetteurs canadiens non émergents mentionnent

le cadre utilisé pour leurs attestations intermédiaires relatives au contrôle interne, nous recommandons d'indiquer la version du cadre dans l'attestation suivante.

En adoptant le cadre de 2013, le COSO a observé des procédures en règle durant les cinq phases du projet décrites à l'annexe D, qui comportent notamment une vaste consultation publique. Ainsi, le cadre a fait l'objet d'observations du public à deux reprises, en décembre 2011 et en septembre 2012.

### Définition et objectifs du contrôle interne

Le cadre de 2013 définit le contrôle interne comme « un processus exécuté par le conseil d'administration, par la direction et par d'autres membres du personnel, en vue de fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs d'exploitation, de présentation de l'information et de conformité ».

Le cadre du COSO vise à permettre aux entités d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne quant à l'atteinte des objectifs déterminés par la direction. À l'instar du cadre de 1992, celui de 2013 décrit trois catégories d'objectifs.

- **Objectifs d'exploitation** – Ces objectifs sont liés à l'efficacité et à l'efficience de l'exploitation de l'entité, notamment les objectifs de performance opérationnelle et financière ainsi que la protection des actifs contre la perte. Dans le cadre de 1992, cet objectif se limitait à « l'utilisation efficace et efficiente des ressources de l'entité ».
- **Objectifs de présentation de l'information** – Ces objectifs sont liés à la présentation interne et externe de l'information financière et non financière aux parties prenantes, ce qui comprend la fiabilité, la ponctualité, la transparence et d'autres critères établis par les organismes de réglementation ou de normalisation, ou énoncés dans les politiques de l'entité. Dans le cadre de 1992, cet objectif était désigné sous

le nom d'« objectif de présentation de l'information financière » et était « lié à la préparation d'états financiers fiables ».

- **Objectifs de conformité** – Ces objectifs sont liés au respect des lois et des règlements auxquels est assujettie l'entité. Dans le cadre de 1992, l'objectif de conformité était « lié à la conformité de l'entité aux lois et aux règlements applicables ». Le cadre de 2013 tient compte de l'évolution des exigences et de la complexité accrue des lois, des règlements et des normes comptables depuis 1992.

Le cadre du COSO est plus fréquemment utilisé par les dirigeants des émetteurs canadiens non émergents et des émetteurs inscrits auprès de la SEC aux fins de l'évaluation annuelle de l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière, comme l'exigent les Autorités canadiennes en valeurs mobilières (« ACVM ») et la SEC. Bien que le cadre de 2013 élargisse les objectifs de présentation de l'information liés à la présentation interne de l'information financière et non financière, les émetteurs inscrits qui se fondent sur le cadre de 1992 ou sur celui de 2013 pour évaluer l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière externe en fonction des objectifs du Règlement 52-109 ou du Règlement 13a-15 de la SEC doivent néanmoins atteindre les objectifs établis par les ACVM et la SEC relatifs à l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière, objectifs qui restent inchangés.

En particulier, les ACVM et la SEC ont adopté une définition commune du contrôle interne à l'égard de l'information financière, à savoir : « un processus conçu par le principal responsable de la direction et le principal responsable des finances, ou par des personnes exerçant des fonctions analogues, ou sous leur supervision, et mis en

<sup>2</sup> Cette évaluation est obligatoire en vertu du Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des émetteurs (Règlement 52-109) et des Règlements 13a-15 et 15d-15 de la SEC.

œuvre par le conseil d'administration, la direction et d'autres membres du personnel de l'émetteur pour fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité de l'information financière et de la préparation des états financiers pour des besoins externes conformément aux principes comptables généralement reconnus ("PCGR") ». Cette définition exige également que le processus de l'émetteur inscrit inclue des politiques et des procédures qui :

1. visent la tenue de dossiers suffisamment détaillés qui donnent une image fidèle des opérations et des cessions d'actifs de l'émetteur;
2. fournissent une assurance raisonnable que les opérations sont enregistrées comme il se doit pour établir les états financiers conformément aux PCGR et que les encaissements et les décaissements de l'émetteur ne sont faits qu'avec l'autorisation de la direction et du conseil d'administration de l'émetteur;
3. fournissent une assurance raisonnable concernant la prévention et la détection à temps de toute acquisition, utilisation ou cession non autorisée des actifs de l'émetteur qui pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers.

L'objectif d'un contrôle interne efficace à l'égard de l'information financière d'un émetteur canadien non émergent ou d'un émetteur inscrit auprès de la SEC se fonde sur cette définition du contrôle interne.

### Éléments

Les cinq éléments du contrôle interne sont les mêmes dans les cadres de 1992 et de 2013; toutefois, leurs définitions ont été élargies dans le cadre de 2013 pour tenir compte de l'évolution du contexte général :

- mondialisation des marchés et des activités – évolution des modèles d'exploitation, des structures organisationnelles et des facteurs de risque qui découlent de la mondialisation des marchés et des activités;

- principes de gouvernance – amélioration des principes de gouvernance imposée par les organismes de réglementation et les organisations mondiales plus complexes;
- modification des modèles économiques et des structures organisationnelles – notion élargie pour inclure les tiers fournisseurs de services et les partenariats;
- lois et règlements – exigences rehaussées et complexité accrue des lois, des règlements et des normes en vue de mieux protéger les parties prenantes et de renforcer la fiabilité de la présentation externe de l'information;
- compétences et obligations de reddition de comptes du personnel – durcissement des exigences à l'égard des compétences et des obligations de reddition de comptes du personnel depuis que les entités se complexifient et utilisent des processus et des technologies plus perfectionnés;
- systèmes d'information – pertinence et complexité accrues des technologies dans l'ensemble de l'entité et de ses processus;
- risque de fraude – considération accrue de la possibilité de fraude dans l'évaluation des risques et mesures prises par l'entité pour atténuer ces risques.

### Environnement de contrôle.

« L'environnement de contrôle désigne l'ensemble des normes, des processus et des structures essentiels pour l'exécution des contrôles internes à l'échelle de l'entité. Le conseil d'administration et la haute direction donnent l'exemple venant de l'échelon supérieur quant à l'importance du contrôle interne et aux normes de conduite attendues ».

Les sept facteurs énoncés dans le cadre de 1992 liés à l'efficacité de l'environnement de contrôle sont

l'intégrité et les valeurs éthiques, l'engagement envers la compétence, le conseil d'administration ou le comité d'audit, la philosophie de gestion et le style opérationnel de la direction, la structure organisationnelle, la délégation des pouvoirs et des responsabilités et les politiques en matière de ressources humaines. Ces facteurs sont intégrés aux cinq principes de l'élément Environnement de contrôle dans le cadre de 2013, soit :

1. l'entité adhère au principe de l'intégrité et aux valeurs éthiques;
2. le conseil d'administration doit faire la preuve qu'il est indépendant de la direction et exercer une surveillance à l'égard de l'élaboration et de l'exécution des contrôles internes;
3. sous la supervision du conseil, la direction établit les structures, la hiérarchie et la délégation des pouvoirs et des responsabilités en vue de l'atteinte des objectifs;
4. l'entité démontre une volonté d'attirer, de former et de fidéliser des ressources compétentes conformément aux objectifs;
5. l'entité tient les personnes concernées responsables des contrôles internes en vue de l'atteinte des objectifs.

Le cadre de 2013 relie les divers éléments du contrôle interne et démontre que l'environnement de contrôle constitue la base d'un système de contrôle interne rigoureux.

**Évaluation des risques.** « L'évaluation des risques se fonde sur un processus dynamique et itératif de détection et d'analyse des risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité, qui sert de fondement pour la détermination des stratégies de gestion de ces risques. La direction tient compte de l'évolution éventuelle du contexte externe et de son propre modèle d'affaires qui pourrait compromettre l'atteinte de ses objectifs. »

Le cadre de 1992 mettait l'accent sur le processus de la direction pour l'établissement des objectifs à l'échelle de l'entreprise et de ses activités, l'analyse des risques et la gestion du changement. Le cadre de 2013 tient compte du fait que de nombreuses entités adoptent une approche du contrôle interne axée sur les risques et que leur évaluation met en jeu des processus de détection, d'analyse et d'atténuation des risques, que l'évaluation des niveaux de risque acceptables doit prendre en considération la tolérance au risque et un niveau acceptable de variation de la performance, et que l'analyse du niveau de risque s'appuie non seulement sur l'incidence et la probabilité, mais aussi sur la vitesse d'évolution et la persistance. En outre, l'élément lié à l'évaluation des risques comporte désormais un principe distinct visant la gestion du risque de fraude au sein de l'entité (principe n° 8).

Le cadre de 2013 analyse plus en détail les types de fraude (information financière mensongère, détournement d'actifs et actes illégaux), le contournement des contrôles par la direction et les mesures prises par l'entité pour atténuer les risques de fraude. Selon les dispositions du cadre de 2013, « un système de contrôle interne à l'égard de l'information financière est conçu et mis en place pour prévenir ou détecter, en temps opportun, les omissions ou les anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ». L'évaluation de ce principe peut exiger une attention particulière de la part des entités qui n'ont pas axé leur évaluation des risques de fraude sur les états financiers, les opérations ou les assertions.

L'élément Évaluation des risques repose sur les quatre principes énoncés ci-après.

6. L'entité énonce des objectifs suffisamment clairs pour permettre la détection et l'évaluation des risques liés à l'atteinte de ses objectifs.

7. L'entité détecte les risques qui pourraient compromettre l'atteinte de ses objectifs à l'échelle de l'entité et les analyse en vue de déterminer la stratégie de gestion appropriée.

8. L'entité prend en considération le risque de fraude dans le cadre de l'évaluation des risques susceptibles de compromettre l'atteinte de ses objectifs.

9. L'entité détecte et évalue les changements qui pourraient avoir une incidence significative sur le système de contrôle interne.

**Activités de contrôle.** « Les activités de contrôle sont les mesures énoncées dans les politiques et les procédures visant à assurer l'application des directives émanant de la direction en vue d'atténuer les risques qui pourraient compromettre l'atteinte des objectifs. Les activités de contrôle sont exécutées à tous les niveaux de l'entité, à différentes étapes des processus opérationnels et à l'égard de l'environnement technologique. Il peut s'agir de mesures de prévention ou de détection, qui peuvent englober diverses activités manuelles et automatisées, notamment les autorisations et les approbations, les vérifications, les rapprochements et les évaluations de la performance opérationnelle. La séparation des tâches fait habituellement partie intégrante de la sélection et de l'élaboration des activités de contrôle. S'il n'est pas pratique d'appliquer le principe de la séparation des tâches, la direction sélectionne et élabore d'autres activités de contrôle. »

Les concepts fondamentaux liés aux activités de contrôle dans le cadre de 1992 restent inchangés dans les trois principes énoncés dans le cadre de 2013. Cependant, les principales modifications apportées à cet élément découlent des changements technologiques des 20 dernières années, notamment :

- une mise à jour des contrôles généraux des technologies de l'information (« CGTI ») de 1992 par rapport aux technologies actuelles;
- une analyse approfondie de la relation entre les contrôles automatisés et les CGTI et de la façon dont ils sont liés aux processus opérationnels. Dans le cadre de l'évaluation par l'entité de l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière, nous estimons que ce changement d'orientation permet à la direction d'adopter une approche efficace axée sur l'efficacité des contrôles automatisés au niveau des assertions contenues dans les états financiers et de lier ces contrôles des applications aux CGTI connexes. Il n'est pas nécessaire d'identifier et de tester tous les CGTI, mais seulement ceux qui concernent les risques liés aux objectifs en matière de présentation de l'information financière.

Depuis la réforme Sarbanes-Oxley, les entités ont une compréhension plus approfondie de la conception et de la mise en œuvre efficaces des activités de contrôle. Cependant, nous croyons que de nombreux émetteurs inscrits ont concentré toute leur attention sur l'efficacité de l'élément lié aux activités de contrôle dans le cadre de l'évaluation du contrôle interne à l'égard de l'information financière, au détriment des quatre autres éléments. Les exigences énoncées dans le cadre de 2013 concernant la présence et la fonctionnalité de tous les principes ainsi que le fonctionnement intégré de tous les éléments inciteront les entités à se concentrer et à mettre davantage l'accent sur l'ensemble des 17 principes et cinq éléments liés à l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière, et non plus seulement sur les activités de contrôle.

L'élément Activités de contrôle repose sur les trois principes énoncés ci-après.

10. L'entité sélectionne et élabore des activités de contrôle qui contribuent à réduire jusqu'à des niveaux acceptables les risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs.
11. L'entité sélectionne et élabore des activités de contrôle général à l'égard des technologies, en vue de favoriser l'atteinte des objectifs.
12. L'entité met en œuvre les activités de contrôle au moyen de politiques qui établissent les attentes et de procédures qui régissent leur exécution.

**Information et communication.**

« L'information est essentielle pour que l'entité puisse s'acquitter de ses responsabilités en matière de contrôle interne en vue d'atteindre ses objectifs. La communication est une activité interne et externe qui fournit à l'entité l'information nécessaire pour exécuter les activités quotidiennes de contrôle interne. La communication permet au personnel de comprendre les responsabilités en matière de contrôle interne et de mesurer leur importance en vue de l'atteinte des objectifs. »

La communication d'informations exactes aux dirigeants en temps opportun est devenue un facteur clé du bon déroulement des activités opérationnelles et de l'efficacité du contrôle interne en raison, d'une part, de la complexification des structures et des activités à l'étranger des entités, et d'autre part, de leur dépendance accrue envers les technologies. Les modifications apportées à l'élément Information et communication concernent les points suivants :

- un examen approfondi de la vérification des sources de l'information et de sa conservation lorsqu'elle est utilisée à l'appui des objectifs de présentation de l'information aux parties externes;

- une analyse approfondie de l'incidence des exigences réglementaires sur la fiabilité et la protection de l'information;
- un examen de l'incidence des technologies et des autres mécanismes de communication sur la rapidité et la qualité de la circulation de l'information et les moyens mis en œuvre à cette fin;
- d'autres considérations relatives aux relations entre l'entité et des tiers fournisseurs de services en marge de ses limites juridiques et opérationnelles.

L'élément Information et communication repose sur les trois principes énoncés ci-après.

13. L'entité obtient ou produit et utilise de l'information pertinente et de qualité à l'appui du fonctionnement du contrôle interne.
14. L'entité communique à l'interne l'information nécessaire pour soutenir le fonctionnement du contrôle interne, notamment les objectifs et les responsabilités liés au contrôle interne.
15. L'entité communique avec les parties externes à propos des questions qui perturbent le fonctionnement du contrôle interne.

**Activités de suivi.** « Les évaluations continues, distinctes ou à la fois continues et distinctes permettent de vérifier si chacun des cinq éléments du contrôle interne, y compris les contrôles visant l'application des principes liés à chaque élément, est présent et fonctionnel. Il importe d'évaluer les constatations et de communiquer les déficiences rapidement, et de signaler à la haute direction et au conseil d'administration les problèmes importants. »

Le COSO a toujours préconisé que les activités de suivi veillent à l'application de tous les éléments du contrôle

interne et au fonctionnement efficace du système global de contrôle interne. Le cadre de 2013 établit une distinction, en ce qui concerne le contrôle relatif à la révision par la direction, entre une activité de contrôle et une activité de suivi. Un contrôle relatif à la révision par la direction considéré comme une activité de contrôle est effectué en réaction à un risque précis et vise à détecter et à corriger les erreurs. Cependant, en tant qu'activité de suivi, le contrôle relatif à la révision par la direction vise à trouver la cause des erreurs, puis à désigner les membres du personnel responsables d'y remédier. Une activité de suivi permet d'évaluer si les contrôles liés à chacun des cinq éléments fonctionnent comme prévu.

Les évaluations continues sont intégrées dans les activités habituelles et exécutées en temps réel. Une évaluation distincte est menée périodiquement par des gestionnaires objectifs, des membres de l'audit interne et des parties externes. L'étendue et la fréquence des évaluations distinctes relèvent du jugement de la direction.

L'élément Activités de suivi repose sur les deux principes énoncés ci-après.

16. L'entité sélectionne, élabore et exécute des évaluations continues et (ou) distinctes, en vue de vérifier si tous les éléments du contrôle interne sont présents et fonctionnels.
17. L'entité évalue et communique rapidement les déficiences relatives au contrôle interne aux parties responsables de prendre les mesures correctives qui s'imposent, notamment la haute direction et le conseil d'administration, s'il y a lieu.

### Limites du contrôle interne

Le cadre de 2013 tient compte de certaines limites liées au système de contrôle interne. Par exemple, il arrive qu'une entité soit soumise à des événements ou à des situations indépendants de sa volonté, et aucun système de contrôle interne n'est infaillible. Puisqu'ils sont exécutés par des personnes, les contrôles présentent des risques d'erreur humaine, d'incertitude inhérente au jugement, de dérogation par la direction ou de contournement dû à la collusion. Un système efficace de contrôle interne tient compte des limites qui y sont inhérentes et prévoit des mesures en vue d'atténuer ces risques dans le cadre de la conception, de la mise en œuvre et de l'exécution du système de contrôle interne. Cependant, un système efficace n'élimine pas ces risques. Un système efficace de contrôle interne (de même qu'un système efficace de contrôle interne à l'égard de l'information financière) fournit l'assurance raisonnable, et non absolue, que l'entité atteindra les objectifs d'exploitation, de présentation de l'information et de conformité qu'elle s'est fixés.

### Déficiences majeures et faiblesses importantes

Le cadre de 2013 exige que, dans un système efficace de contrôle interne, chacun des cinq éléments et des 17 principes soit présent et fonctionnel et que les cinq éléments fonctionnent comme un tout intégré. Le terme « présent » signifie que les éléments et les principes connexes existent dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle interne, tandis que le terme « fonctionnel » signifie que les éléments et les principes connexes continuent d'exister dans l'exécution du système de contrôle interne. Une *déficiences majeure* est une déficience ou un ensemble de déficiences du contrôle interne qui compromettent sérieusement l'atteinte des objectifs de l'entité. Il y a une déficience majeure lorsque la direction

détermine qu'un élément et un ou plusieurs des principes sous-jacents ne sont ni présents, ni fonctionnels, ou que les éléments ne fonctionnent pas comme un tout intégré.

Dans le cadre de l'évaluation par la direction de l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière, la SEC et les ACVM ont défini la *faiblesse importante* comme le seuil de présentation obligatoire, aux fins de laquelle une faiblesse importante est une déficience ou un ensemble de déficiences dans le contrôle interne à l'égard de l'information financière, qui soulève une possibilité raisonnable qu'une anomalie significative dans les états financiers annuels ou intermédiaires de l'émetteur ou de l'émetteur inscrit ne soit ni prévenue ni détectée à temps. Le cadre de 2013 reconnaît que les rapports produits en vertu des règlements ou des normes des organismes de réglementation et de normalisation doivent s'appuyer sur les critères de définition et de classement de la gravité des déficiences des contrôles internes établis par ces organismes, et non sur les catégories et les définitions établies dans le cadre de 2013.

Toute déficience d'un contrôle interne qui rend inefficace le système de contrôle interne à des fins de conformité réglementaire empêcherait également l'entité de conclure à l'efficacité de son contrôle interne en vertu du cadre de 2013.

Le cadre de 2013 énonce en outre qu'une déficience majeure liée à l'un des éléments ne peut être atténuée à un niveau acceptable du simple fait de la présence et de la fonctionnalité d'un autre élément; de même, une déficience majeure liée à l'un des principes ne peut être atténuée à un niveau acceptable du simple fait de la présence et de la fonctionnalité d'autres principes. Nous mettons en doute l'application de cet énoncé à l'évaluation par un émetteur canadien non émergent ou un émetteur inscrit auprès de la SEC de la gravité

d'une déficience du contrôle interne détectée en lien avec son rapport annuel sur l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière. En effet, nous estimons que la direction vérifiera d'abord si d'autres contrôles atténuent le risque d'anomalie à un niveau acceptable, comme c'était le cas auparavant. Dans sa recherche de contrôles atténuants, la direction ne s'en tient pas aux contrôles liés au même principe ou au même élément. Certains contrôles, de par leur conception, peuvent se révéler efficaces à l'égard de plusieurs principes et éléments. Certains observateurs se sont demandé si ce point de vue était contraire à l'énoncé du COSO selon lequel une déficience majeure liée à un élément ou à un principe ne peut être atténuée du simple fait de la présence et de la fonctionnalité d'un autre élément ou principe. À notre avis, l'énoncé du COSO suppose que la direction cherchera des contrôles atténuants et, en l'absence de tels contrôles, elle pourra conclure à l'existence d'une déficience majeure (ou d'une faiblesse importante) liée à un élément ou à un principe qui n'est pas atténuée.

### Documentation

Le cadre de 2013 souligne qu'il est essentiel d'établir une documentation efficace du système de contrôle interne de l'entité afin d'en démontrer l'efficacité, d'en faciliter le suivi et de rendre compte aux parties prenantes, aux organismes de réglementation et aux auditeurs de l'entité de l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière. Une documentation efficace du contrôle interne est également utile pour attribuer les responsabilités des employés, former les recrues et les employés chargés de la mise en œuvre et du suivi des contrôles, promouvoir la cohérence dans l'ensemble de l'entité et conserver les connaissances organisationnelles.

Selon le cadre de 2013, le niveau de documentation variera selon la taille et la complexité de l'entité, mais la

nature explicite des principes énoncés dans le cadre de 2013 obligera l'entité à s'assurer que les contrôles internes liés aux 17 principes et aux cinq éléments sont présents et fonctionnels durant la transition et sur une base continue. La nature explicite des principes peut également conduire l'entité à réexaminer la nature et l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière qu'elle a définis et à réviser la documentation relative à ces contrôles.

#### **Calendrier et activités de transition**

Les entités devront établir un plan de transition du cadre de 1992 à celui de 2013 relativement à l'évaluation de l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière. En raison de la nature explicite des principes énoncés dans le cadre de 2013, les entités devront s'assurer que les contrôles internes liés aux 17 principes sont présents et fonctionnels et réviser la documentation relative à leurs évaluations. Les évaluations effectuées durant la période de transition peuvent conduire les entités à réexaminer la nature et l'efficacité des contrôles internes à l'égard de l'information financière qu'elles ont définis et à établir de nouveaux contrôles plus efficaces ou efficaces. La période de transition offrira l'occasion de mettre en œuvre des améliorations opérationnelles du système de contrôle interne.

Les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC devraient également être conscients que l'évaluation de transition pourrait mettre au jour des déficiences ou des lacunes relatives à des contrôles qui n'atténuent pas suffisamment les risques liés à une modification explicite incluse dans le cadre de 2013. La direction devra tenir compte de l'incidence des déficiences décelées durant la période de transition, vérifier si elles peuvent aussi être considérées comme des déficiences selon les concepts fondamentaux implicites du cadre de 1992 du COSO et déterminer

les répercussions, le cas échéant, sur les plus récentes attestations intermédiaires des contrôles internes faites par la direction et sur les rapports afférents. Pour ces raisons, il est recommandé de procéder sans tarder à l'évaluation selon le cadre de 2013 du COSO.

Le conseil du COSO a annoncé que le cadre original de 1992 restera en vigueur jusqu'au 15 décembre 2014. Après cette date, il sera annulé et remplacé par celui de 2013. Le conseil estime que les concepts et les principes enchâssés dans le cadre de 1992 sont fondamentalement valables et largement acceptés dans le marché et que, par conséquent, l'utilisation continue de ce cadre est appropriée durant la période de transition.

Faute de directives des organismes de réglementation, nous estimons que les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC qui s'appuient sur un cadre du COSO pour produire des rapports de fin d'exercice sur l'efficacité de leur contrôle interne à l'égard de l'information financière durant la période de transition, soit entre le 14 mai 2013 et le 15 décembre 2014, pourront choisir d'appliquer le cadre de 1992 ou celui de 2013, à la condition de préciser lequel<sup>3</sup>. Les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC dont la fin d'exercice correspond à la fin de l'année civile pourront continuer d'évaluer l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière au moyen du cadre de 1992 pour l'évaluation de l'exercice clos le 31 décembre 2013; cependant, ils devront utiliser le cadre de 2013 pour évaluer l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière pour l'exercice 2014, puisque le cadre de 1992 sera annulé et remplacé à la fin de la période de transition, soit le 15 décembre 2014.

Les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC dont la fin d'exercice correspond à

la fin de l'année civile peuvent appliquer le cadre de 1992 pour chaque période intermédiaire en 2014, puis passer au cadre de 2013 pour leur attestation annuelle. Pour les émetteurs dont la fin d'exercice ne correspond pas à la fin de l'année civile, la première période d'adoption du cadre de 2013 sera sans doute une période intermédiaire. Par exemple, un émetteur canadien non émergent dont la fin d'exercice est le 31 octobre sera tenu de présenter dans son attestation intermédiaire du 31 janvier 2015 qu'il a conçu son contrôle interne à l'égard de l'information financière selon le cadre de 2013.

Les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC sont tenus de communiquer les modifications du contrôle interne à l'égard de l'information financière qui ont eu une incidence significative ou qui sont raisonnablement susceptibles d'avoir une incidence significative sur le contrôle interne à l'égard de l'information financière de l'émetteur effectué durant la période intermédiaire visée. Il incombe à la direction de déterminer si les modifications apportées aux fins de la mise en œuvre du cadre de 2013 doivent être communiquées selon cette exigence.

<sup>3</sup> Règlement 52-109, formulaire annuel 52-109F1, rubrique 5.1 ou Règlement de la SEC S-K, rubrique 3-09.

Nous nous attendons à ce que les émetteurs canadiens non émergents et les émetteurs inscrits auprès de la SEC décrivent les modifications des contrôles internes à l'égard de l'information financière avant l'adoption du cadre de 2013. Nous croyons que la publication du cadre de 2013 incitera les dirigeants, les auditeurs et les organismes de réglementation à porter un regard neuf sur l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne à l'égard

de l'information financière. Pour les entités dont la documentation décrivant les contrôles internes a évolué au rythme de la mondialisation, des modifications des lois et des règlements, des technologies et des autres changements importants, la transition au cadre de 2013 est susceptible d'être un exercice relativement simple de référencement des contrôles internes à l'égard de l'information financière décrits selon le cadre de 1992 de sorte qu'ils soient

conformes aux 17 principes codifiés. Cependant, dans de nombreux cas, la transition au cadre de 2013 devrait exiger plus de travail, d'analyses et de descriptions.

Les professionnels de l'Audit et des Services-conseils de KPMG sont à votre disposition pour répondre à vos questions et pour aider votre entreprise à adopter le cadre de 2013 du COSO.

---

## Communiquez avec nous



### **André Dugal**

Associé  
Services-conseils  
en comptabilité  
514-840-2226  
[andredugal@kpmg.ca](mailto:andredugal@kpmg.ca)



### **Martin Leblanc**

Associé, Services-conseils,  
Management et gestion  
des risques  
514-840-2275  
[mleblanc@kpmg.ca](mailto:mleblanc@kpmg.ca)



### **Anne Duprat**

Directrice Principale  
Vérification interne,  
risques et contrôles  
514-840-2529  
[aduprat@kpmg.ca](mailto:aduprat@kpmg.ca)

L'information publiée dans le présent document est de nature générale. Elle ne vise pas à tenir compte des circonstances de quelque personne ou entité particulière. Bien que nous fassions tous les efforts nécessaires pour assurer l'exactitude de cette information et pour vous la communiquer rapidement, rien ne garantit qu'elle sera exacte à la date à laquelle vous la recevrez ni qu'elle continuera d'être exacte dans l'avenir. Vous ne devez pas y donner suite à moins d'avoir d'abord obtenu un avis professionnel se fondant sur un examen approfondi des faits et de leur contexte.

© 2013 KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l., société canadienne à responsabilité limitée et cabinet membre du réseau KPMG de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Cooperative (« KPMG International »), entité suisse. Tous droits réservés. 3112

KPMG, le logo de KPMG et le slogan « simplifier la complexité » sont des marques déposées ou des marques de commerce de KPMG International.