

Considérations déontologiques dans les rapports sur le développement durable

Y compris des orientations pour répondre aux préoccupations relatives à l'écoblanchiment (« greenwashing »)

L'IESBA s'est engagée à contribuer à l'évolution rapide des rapports sur le développement durable et l'assurance ainsi qu'à fournir des réponses en temps opportun aux préoccupations liées à la déontologie et à l'indépendance¹. La présente publication est destinée à souligner la pertinence et l'applicabilité du [Code international de déontologie pour les experts-comptables \(y compris les normes internationales d'indépendance\)](#) (« le Code » ou « le Code de déontologie »)² à l'égard de plusieurs problèmes de déontologie liés à la participation des experts-comptables à l'établissement de rapports sur le développement durable et à la certification, en particulier dans des circonstances liées à des informations trompeuses ou fausses sur le développement durable (c'est-à-dire l'« écoblanchiment »).

[Cliquez ici](#) pour en savoir plus sur l'IESBA et ses travaux en matière de développement durable.

Introduction

Au cours des dernières années, les investisseurs se sont de plus en plus intéressés aux informations qui leur permettent de mieux comprendre la création de valeur à long terme d'une entreprise et d'allouer des capitaux à des entreprises qu'ils perçoivent comme étant plus durables. Les marchés financiers ont connu une croissance accélérée concernant la divulgation d'informations sur le développement durable³. Comme ces informations sont progressivement utilisées dans les décisions d'allocation de capital des investisseurs, ainsi que dans d'autres décisions prises par les clients, les employés ou les employés potentiels, les agences gouvernementales et d'autres parties prenantes, il est important qu'elles soient aussi fiables que les informations financières existantes, afin que la confiance du public dans les informations fournies soit justifiée.

La profession comptable joue un rôle majeur dans la chaîne d'approvisionnement de l'information sur le développement durable. La profession contribue à ce domaine avec des compétences étendues et approfondies en matière de préparation et de présentation de l'information et de fourniture d'assurances à ce sujet. La profession a toujours fait preuve de compétences techniques étendues et approfondies et d'un solide sens de déontologie dans la préparation, la présentation et l'assurance de l'information financière. De même, ces attributs sont inestimables pour la communication d'informations non financières telles que les informations relatives au développement durable. Plus important encore, la confiance du public dans la profession en ce qui concerne ces rôles cruciaux pour le développement durable est étayée par des normes déontologiques mondiales solides, qui contribuent à leur tour à susciter la confiance dans les rapports sur le développement durable⁴.

Cette publication a pour but de guider les experts-comptables, en particulier ceux qui exercent en entreprise, à faire face à des situations ou à des défis déontologiques qui pourraient conduire à la publication d'informations trompeuses ou erronées sur le développement durable. Ce guide peut également être utile à d'autres professionnels impliqués dans ce type d'information, ainsi qu'à d'autres parties prenantes, notamment les régulateurs et les organes de supervision, les décideurs politiques, les investisseurs, les responsables de la gouvernance, les organismes de normalisation nationaux, les organisations professionnelles, les cabinets d'experts-comptables, les organisations gouvernementales et à but non lucratif, ainsi que le monde académique.

Cette publication ne modifie ni remplace le Code, dont le texte seul fait autorité. La lecture des questions-réponses ne remplace pas celle du Code. Les questions-réponses n'ont pas vocation à être exhaustives et il convient de toujours se référer au Code lui-même. Cette publication ne constitue pas une déclaration officielle ou faisant autorité de l'IESBA.

¹ Dans son [rapport d'activité 2022](#) sur la feuille de route pour la lutte contre les risques financiers, le Conseil de stabilité financière (CSF) a souligné que l'élaboration de nouvelles normes d'assurance, de déontologie et d'indépendance en matière de durabilité constituera un domaine de travail important pour l'avenir. Le CSF a reconnu le travail de l'IESBA et du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) ainsi que l'importance d'avoir des normes et des mesures solides pour promouvoir une cohérence des pratiques. Dans sa déclaration du 15 septembre 2022, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) a encouragé les organismes de normalisation à travailler sur l'assurance des rapports d'entreprise liés à la durabilité et a salué le travail de l'IESBA et de l'IAASB à cet égard.

² Le Code établit des normes de haute qualité pour le comportement déontologique attendu des experts-comptables. Traduit dans une quarantaine de langues, le Code est utilisé ou adopté comme base pour les normes de déontologie nationales ou les codes de déontologie des organisations comptables professionnelles dans environ 130 juridictions. Il est également adopté par les 33 plus grands réseaux internationaux de cabinets d'experts-comptables (le [Forum des cabinets](#)) pour les audits transnationaux.

³ Dans cette publication, le terme « durabilité » est utilisé pour désigner au sens large les critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG), ainsi que les considérations connexes associées à la réalisation des [Objectifs de développement durable des Nations unies](#) (ODD).

⁴ Les dispositions du Code fondées sur des principes, énoncées dans la partie 1 – *Respect du Code, des principes fondamentaux et du cadre conceptuel*, et dans la partie 2 – *Les experts-comptables salariés* s'appliquent à tous les experts-comptables lorsqu'ils préparent ou présentent des informations, y compris des informations sur le développement durable.

Questions et réponses

Q1. Le code définit-il l'écoblanchiment ?

R. Non. Le terme « écoblanchiment » n'est pas utilisé ni défini dans le Code. Ce terme fait généralement référence à des pratiques visant à tromper les utilisateurs prévus de l'information ou à leur donner intentionnellement une fausse impression sur la manière dont une organisation ou un investissement est correctement aligné sur ses objectifs de durabilité⁵.

Le rapport de l'OICV sur la [Finance durable et le rôle des régulateurs et de l'OICV](#) a mis en évidence l'écoblanchiment comme étant l'un des défis récurrents à la protection des investisseurs, ainsi que la multiplicité et la diversité des cadres et des normes de durabilité, et l'absence de définitions communes des activités durables. Comme exemple d'écoblanchiment, l'OICV a mentionné l'importance excessive accordée aux considérations environnementales, sociales et de gouvernance (ESG) dans la communication d'un produit ou d'un instrument et dans l'information d'entreprise, alors que ces considérations n'ont eu qu'un impact très limité sur la stratégie d'investissement ou d'entreprise mise en œuvre. Le champ d'application et la généralisation de ces pratiques peuvent varier, depuis l'utilisation inappropriée de termes spécifiques liés au développement durable dans un document d'offre jusqu'aux déclarations erronées sur les engagements d'une entité en matière de développement durable et aux pratiques commerciales trompeuses qui dénaturent délibérément l'impact d'un produit sur le développement durable.

Plusieurs facteurs peuvent contribuer à l'écoblanchiment, tels que :

- L'intégrité du cadre de reporting, le cas échéant, et la conformité de l'entreprise à ce cadre.
- La disponibilité et la qualité des données sur la question du développement durable des entreprises.
- Le manque d'intégration et de connectivité entre les informations financières et non financières en matière de durabilité.
- Le manque de compréhension de l'environnement de contrôle, en particulier des systèmes de technologie de l'information.
- Un environnement de contrôle inadéquat, y compris des dispositions en matière de gouvernance et de supervision qui n'ont pas suivi le rythme des évolutions internes et externes.
- Les incitations et les opportunités (par exemple, financières ou de réputation) pour promouvoir des produits plus conformes à la durabilité, ou pour promouvoir l'entreprise comme étant conforme aux objectifs et aux tendances en matière de durabilité.
- L'absence de réglementation ou une réglementation qui n'en est qu'à ses débuts.

Une assurance externe appropriée peut contribuer à améliorer la qualité des informations sur le développement durable et à réduire le risque que les investisseurs et les autres parties prenantes soient induits en erreur quant au degré d'alignement de l'organisation sur ses objectifs en matière de développement durable. Toutefois, compte tenu de l'état encore balbutiant des normes de reporting et d'assurance ESG, l'obtention d'une assurance sur les informations relatives au développement durable ne peut à elle seule prévenir ou protéger contre l'écoblanchiment⁶. Comme pour toute information, il vaut mieux prévenir les inexactitudes que de compter uniquement sur la vérification de l'information après coup. Il est donc essentiel que les entités aient en place des systèmes, des processus et des contrôles internes performants pour recueillir et communiquer avec précision les informations relatives au développement durable. Il est également vital que l'état d'esprit et la conduite des personnes impliquées dans l'élaboration de rapports sur le développement durable soient ancrés dans les principes fondamentaux du Code, notamment en matière d'intégrité et de comportement professionnel.

⁵ Voir la publication de l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) sur la [Finance durable et le rôle des régulateurs et de l'OICV](#) (FR04/2020, avril 2020).

⁶ Les recherches menées par l'IFAC et l'Institut américain des experts-comptables (AICPA-CIMA) indiquent que 80 % des informations sur le développement durable communiquées au cours de l'exercice 2020 suivaient plusieurs normes et cadres, ce qui remet en question leur cohérence, leur comparabilité et leur fiabilité. En outre, alors que 92 % des entreprises étudiées ont fourni un certain degré d'informations ESG, seules 58 % des entités déclarantes étudiées ont également obtenu une assurance sur au moins une partie des informations qu'elles ont communiquées. Voir le rapport [The State of Play in Reporting and Assurance of Sustainability Information: Update 2019-2020 Data & Analysis \(L'état de la question en matière de reporting et d'assurance des informations sur le développement durable : mise à jour 2019-2020 – Données et analyse\)](#).

L'écoblanchiment porte plus spécifiquement sur une série de comportements, allant de l'omission d'informations à leur présentation ou leur falsification dans l'intention d'induire en erreur les investisseurs et les autres utilisateurs. Dans certains cas, l'écoblanchiment pourrait entraîner le non-respect des lois et règlements. Le Code exige des experts-comptables qu'ils ne soient pas associés à des informations trompeuses. Il établit également la responsabilité des experts-comptables d'agir dans l'intérêt général (paragraphe 100.1 et R111.2). Le fait d'induire intentionnellement en erreur les investisseurs et les autres utilisateurs des informations sur le développement durable constituerait une violation du principe fondamental d'intégrité et pourrait être considéré comme frauduleux. En outre, des menaces à l'égard du respect des principes fondamentaux d'objectivité, de compétence et de diligence professionnelles, ainsi que de comportement professionnel sont également susceptibles d'être créées.

Q2. Le Code comprend un ensemble solide de dispositions applicables à la préparation et à la présentation des informations. Les experts-comptables doivent-ils se conformer aux dispositions du Code lorsqu'ils préparent et présentent des informations non seulement financières, mais aussi non financières, y compris des informations sur le développement durable, qu'elles soient présentées dans des rapports distincts sur le développement durable, dans des rapports annuels ou intégrés, ou sur le site web d'une entreprise ?

R. Oui. Le Code précise que l'une des marques distinctives de la profession comptable est son acceptation de la responsabilité d'agir dans l'intérêt général. La confiance dans la profession est l'une des raisons pour lesquelles les entreprises, les gouvernements et d'autres organisations font appel à des experts-comptables dans un large éventail de domaines, y compris l'information financière et d'entreprise, l'assurance et d'autres activités professionnelles (paragraphe 100.1 et 100.2). Les comptables comprennent et reconnaissent que cette confiance est fondée sur les compétences et les valeurs qu'ils apportent à leurs activités professionnelles, notamment : (paragraphe 100.2)

- (a) Le respect des principes déontologiques et des normes professionnelles ;
- (b) L'utilisation du sens des affaires ;
- (c) L'application de l'expertise sur des questions techniques et autres ; et
- (d) L'exercice du jugement professionnel.

Indépendamment de la nature de l'activité professionnelle et des compétences et connaissances nécessaires à l'exercice de cette activité, un expert-comptable doit se conformer aux dispositions du Code et se comporter d'une manière compatible avec la responsabilité de la profession d'agir dans l'intérêt général.

La section 220 du Code⁷ souligne que les experts-comptables participent à la préparation ou à la présentation des informations tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation qui les emploie⁸. Ces informations pourraient aider les parties prenantes à comprendre et à évaluer certains aspects de la situation de l'organisation et à prendre des décisions concernant l'organisation, ses produits ou ses services.

Les informations peuvent comprendre des informations financières et non financières susceptibles d'être rendues publiques ou utilisées à des fins internes. Selon la section 220, la préparation ou la présentation de l'information comprend également l'enregistrement, la conservation et l'approbation de l'information (paragraphe 220.3 A1 à A3). En conséquence, lorsque les experts-comptables préparent ou présentent des informations financières et non financières, y compris des informations sur le développement durable, ils sont tenus de se conformer au Code. Cela inclut le respect de chacun des principes fondamentaux⁹ et l'application du cadre conceptuel tel qu'il est défini dans la première partie du Code (paragraphe R110.2 et R120.3).

⁷ Section 220, *Préparation et présentation des informations*

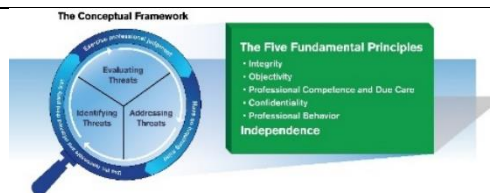
⁸ Compte tenu de l'approche modulaire du Code, la partie 1 du Code s'applique à tous les experts-comptables. La partie 2 présente des éléments supplémentaires qui s'appliquent aux experts-comptables salariés (ECS) lors de l'exercice de leur activité professionnelle. La partie 2 s'applique également aux experts-comptables exerçant en cabinet (ECC) lorsqu'ils exercent des activités professionnelles dans le cadre de leur collaboration avec le cabinet, que ce soit en tant que sous-traitant, employé ou propriétaire. La partie 3 du Code définit les exigences et les orientations applicables aux experts-comptables exerçant en cabinet, y compris ceux qui contribuent à la préparation et à la présentation des informations sur le développement durable.

⁹ Les cinq principes fondamentaux du Code sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence et la diligence professionnelles, la confidentialité et le comportement professionnel.

L'application du cadre conceptuel aide les experts-comptables à identifier, évaluer et traiter les menaces qui pèsent sur le respect des principes fondamentaux lorsqu'ils entreprennent des activités professionnelles (paragraphe R120.3). Ceci applique à la préparation et à la présentation de l'information relative au développement durable. En particulier, les exigences primordiales suivantes du cadre conceptuel sont pertinentes pour la production d'informations sur le développement durable : (paragraphe R120.5)

- (a) Avoir l'esprit curieux ;
- (b) Exercer son jugement professionnel ; et
- (c) Appliquer le test du tiers raisonnable et informé.

Le diagramme « Le cadre conceptuel » de la page 3 du fichier PDF peut être modifié :



Q3. Le Code comporte-t-il des dispositions spécifiques qui protègent contre l'écoblanchiment ?

R. Oui. Le respect des principes fondamentaux, en particulier l'intégrité, joue un rôle important pour éviter les pratiques susceptibles de conduire à l'écoblanchiment. Par exemple, les experts-comptables qui se conforment au principe d'intégrité sont francs et honnêtes dans toutes leurs relations professionnelles et commerciales, et s'abstiennent d'être associés à des rapports, des déclarations, des communications ou d'autres informations sur le développement durable lorsqu'ils pensent que ces informations :

- contiennent une déclaration substantiellement fausse ou trompeuse ;
- contiennent des déclarations ou des informations fournies de manière imprudente ; ou
- omettent ou occultent des informations requises lorsque cette omission ou cette occultation est susceptible d'induire en erreur.

Lorsqu'un expert-comptable apprend qu'il a été associé à des informations substantiellement fausses ou trompeuses sur le développement durable, le Code l'oblige à prendre des mesures pour se dissocier de ces informations (paragraphes R111.1 à R111.3). Cette obligation s'applique même dans les situations difficiles ou lorsque l'expert-comptable se sent contraint d'agir autrement (voir la question Q9).

Lors de la préparation et de la présentation des informations sur le développement durable, le Code demande aux experts-comptables de : (paragraphe R220.4)

- préparer ou présenter l'information d'une manière qui ne vise ni à induire en erreur ni à influencer de manière inappropriée les résultats contractuels ou réglementaires ; et
- ne rien omettre dans l'intention de rendre l'information trompeuse ou d'influencer de manière inappropriée les résultats contractuels ou réglementaires.

Q4. La multiplicité des cadres de reporting peut donner lieu à des approches incohérentes en matière de reporting sur les informations relatives au développement durable. Un grand nombre de ces cadres sont volontaires, sans contrôle indépendant de la part des préparateurs, et ne comportent souvent qu'une assurance externe limitée ou inexistante concernant les informations sur le développement durable qui sont censées être préparées et présentées conformément à ces cadres. Cela augmente les risques et les possibilités d'écoblanchiment. Le Code exige-t-il que les experts-comptables se conforment à un cadre de présentation spécifique lorsqu'ils préparent et présentent des informations sur le développement durable ?

R. Conformément au paragraphe R220.4, le Code exige des experts-comptables qu'ils préparent et présentent les informations sur le développement durable conformément au cadre de reporting *pertinent*, le cas échéant. Cependant, en l'absence d'un cadre de reporting sur le développement durable qui soit applicable ou disponible, le Code exige que l'expert-comptable exerce son jugement professionnel pour identifier et prendre en compte : (paragraphe R220.6)

- (a) l'objectif pour lequel les informations sur le développement durable doivent être utilisées ;
- (b) le contexte dans lequel elles sont fournies ; et
- (c) le public auquel elles sont adressées.

Le Code reconnaît que la préparation ou la présentation des informations pourrait nécessiter l'exercice d'un jugement professionnel. Il pourrait s'agir, par exemple, de sélectionner les informations à fournir sur les risques dans le cadre des rapports sur le développement durable. Le Code précise que les experts-comptables ne doivent pas exercer leur pouvoir d'appréciation dans l'intention d'induire les autres en erreur ou d'influencer les résultats contractuels ou réglementaires de manière inappropriée (paragraphes R220.5 et 220.5 A1). Le Code prévoit que lors de la préparation ou de la présentation des informations sur le développement durable, un expert-comptable doit inclure le contexte pertinent, les hypothèses et autres informations pour permettre à ceux qui pourraient s'appuyer sur les informations relatives au développement durable de se forger leur opinion (paragraphes R220.6 et 220.6 A1).

Q5. Les termes liés à la durabilité émergent constamment, ce qui donne lieu à des définitions différentes d'une juridiction à l'autre. Il existe un manque de compréhension commune ou de transparence, par exemple, sur ce que l'on entend par « investissement durable » et « risques en matière de durabilité ». Les descripteurs des mesures de performance en matière de durabilité (par exemple, « vert » ou « déontologique ») ne sont pas encore normalisés ou définis. Ces incohérences encombrant la transmission d'informations transparentes et fiables sur le développement durable. Quelle orientation le Code fournit-il à ce sujet ?

R. Le Code ne traite pas cette question de façon explicite. Toutefois, les exigences générales, y compris les principes fondamentaux et le cadre conceptuel, s'appliquent. L'application du cadre conceptuel mènerait l'expert-comptable à exercer son jugement professionnel et à utiliser le test du tiers raisonnable et informé pour décider quels termes sont adaptés à l'objectif poursuivi. Dans le cas de la préparation et de la présentation d'informations sur le développement durable, le Code demande aux experts-comptables d'exercer leur jugement professionnel pour décrire clairement la véritable nature de la transaction commerciale ou de l'activité sous-jacente (paragraphe R220.4 (c)).

En exerçant son jugement sur le terme approprié à utiliser dans un rapport de développement durable, il convient de prendre en compte l'objectif, le contexte et le public visé du rapport. En outre, le fait d'étiqueter un produit ou un service avec un terme de durabilité dans l'intention de présenter ou de décrire faussement la nature du produit ou du service aux investisseurs et à d'autres personnes constituerait une violation des principes fondamentaux d'intégrité et de comportement professionnel (paragraphe R220.5, R220.6 et voir également les questions Q2 et Q3).

Q6. Le manque de données ESG fiables et comparables est un défi majeur pour dissiper la confusion sur le marché ESG. En l'absence d'une norme commune et d'un mécanisme d'application, il peut être difficile de mesurer l'impact de certains facteurs ESG. Il serait encore plus difficile de suivre et de divulguer les mesures, en particulier dans le cas de certains facteurs sociaux qui sont généralement de nature plus qualitative et moins bien définis. Le code fournit-il des orientations aux experts-comptables en ce qui concerne la présentation et la communication d'informations sur ces questions ?

R. Oui. Lors de la préparation et de la présentation des informations, le Code exige des experts-comptables qu'ils exercent leur jugement professionnel pour représenter les faits de manière exacte et complète dans tous leurs aspects significatifs (paragraphe R220.4 (c) et voir également les questions Q2 à Q4). La compétence professionnelle, l'expertise et l'expérience sont particulièrement importantes lorsqu'il s'agit de réaliser des mesures ou des évaluations de durabilité difficiles, complexes ou comportant un degré élevé de jugement ou d'incertitude. Le Code évoque ces attributs par le biais du principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles, ainsi que des dispositions de la section 230 qui traitent de la nécessité d'agir avec une expertise suffisante.

Le respect du principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles implique l'acquisition et le maintien de connaissances et de compétences professionnelles au niveau requis pour garantir au client ou à l'organisme employeur un service professionnel compétent, fondé sur les normes techniques et professionnelles en vigueur (paragraphe R113.1). Cela implique également de faire prendre conscience au client ou à l'organisme employeur ou aux autres utilisateurs des services ou activités des limites inhérentes aux services et activités (paragraphe R113.3).

En vertu de la section 230¹⁰ du Code, un expert-comptable ne doit pas intentionnellement induire en erreur un organisme employeur en ce qui concerne le niveau d'expertise ou d'expérience qu'il possède. Dans le cas où l'expert-comptable ne dispose pas d'une expertise suffisante pour l'activité professionnelle en question, il en découle une menace liée à son intérêt personnel pour le respect du principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles. Si cette menace ne peut pas être écartée, le Code exige que l'expert-comptable détermine s'il doit refuser d'exercer les fonctions en question (paragraphe R230.3 et R230.4). Par exemple, le recours à l'assistance ou à la formation de la part d'une personne disposant de l'expertise nécessaire peut constituer une mesure de sauvegarde appropriée pour répondre à une menace liée à l'intérêt personnel sur la compétence la diligence professionnelles (paragraphe 230.3 A4).

¹⁰ Section 230, *Agir avec une expertise suffisante*

Les dispositions susmentionnées prévoient que les experts-comptables doivent disposer de connaissances et d'une expertise suffisantes lorsqu'ils exercent leur jugement professionnel. Cette exigence s'applique lorsqu'il s'agit de décider si les informations sur le développement durable sont raisonnables, complètes et fiables.

Q7. Faire des déclarations trompeuses ou inexactes sur la performance en matière de développement durable d'un investissement sans fournir de preuves à l'appui de ces déclarations est une autre forme d'écoblanchiment. Cela pourrait conduire les investisseurs à allouer des capitaux à des investissements sur la base d'informations fausses ou non fondées concernant les investissements ou la performance de l'entreprise en matière de développement durable. L'expert-comptable est-il responsable de vérifier les informations ou les performances en matière de développement durable ?

R. Oui. L'application du cadre conceptuel exige des experts-comptables qu'ils n'acceptent pas l'information sur le développement durable au pied de la lettre ; le Code exige qu'ils fassent preuve d'un esprit curieux. Cela implique : (Paragraphe R120.5 (a), 120.5 A1)

- (a) l'examen de la source, de la pertinence et du caractère suffisant des informations obtenues, en tenant compte de la nature, de la portée et des résultats de l'activité professionnelle entreprise ; et
- (b) une ouverture et une vigilance à la nécessité de mener une enquête plus approfondie ou de prendre une autre mesure.

Le Code fournit des indications pour aider les experts-comptables à évaluer la source, la pertinence et le caractère suffisant des informations obtenues. Dans le contexte des informations sur le développement durable, l'expert-comptable pourrait, par exemple, se demander : (paragraphe 120.5 A2)

- si de nouvelles informations sont apparues ou des changements sont intervenus dans les faits et circonstances ;
- si l'information ou sa source pourrait être influencée par un parti pris ou un intérêt personnel ;
- s'il y a lieu de craindre que des informations potentiellement pertinentes soient absentes des faits et circonstances connus du comptable ;
- s'il existe une incohérence entre les faits et circonstances connus et les attentes du comptable ;
- si les informations fournissent une base raisonnable pour parvenir à une conclusion ;
- si d'autres conclusions raisonnables pourraient être tirées des informations obtenues.

En faisant preuve d'un esprit curieux, les experts-comptables doivent se demander si les informations sur le développement durable présentées sont justifiées. Si un expert-comptable a connaissance ou a des raisons de croire qu'elles sont fausses ou trompeuses, il doit prendre les mesures nécessaires prévues par le Code (voir les questions Q2, Q3 et Q10).

Q8. Les mesures ESG peuvent être globalement classées comme des mesures ponctuelles. Les différences de calendrier de mesure et de divulgation des données ESG peuvent entraîner des incohérences dans la présentation des informations et obstruer la comparaison des progrès accomplis dans la réalisation des objectifs ESG. Le Code fournit-il des orientations sur le calendrier de mesure ou de divulgation des informations relatives au développement durable si celui-ci n'est pas déterminé par le cadre de référence concerné ?

R. Le Code ne précise pas à quel moment les mesures ESG doivent être prises ou communiquées, ni à quelle fréquence. Toutefois, lors de la préparation et de la présentation des informations sur le développement durable, y compris les données ESG, le Code exige qu'un expert-comptable exerce son jugement professionnel pour classer et enregistrer les informations en temps opportun et de manière appropriée (paragraphe R220.4 (c)).

En outre, lorsqu'il n'existe pas de référentiel pertinent, l'élaboration ou la présentation d'informations sur le développement durable pourrait nécessiter l'exercice d'un pouvoir d'appréciation lors de la formulation d'un jugement

professionnel. Le Code interdit à un expert-comptable d'exercer son pouvoir d'appréciation dans l'intention de tromper les autres ou d'influencer les résultats contractuels ou réglementaires de manière inappropriée (paragraphe R220.5).

Par conséquent, les experts-comptables ne doivent pas choisir le moment de la publication des données sur le développement durable de manière à obtenir une présentation plus favorable ou un meilleur résultat.

Q9. Dans l'environnement actuel, la pression pour atteindre les objectifs ESG est très soutenue. Il existe également de nombreuses incitations et possibilités de « sélectionner » ou de « blanchir » les informations liées à l'ESG. Le Code fournit-il des orientations sur la manière de faire face à ces pressions ?

R. Le Code exige qu'un expert-comptable se conforme au principe d'intégrité. L'intégrité implique la loyauté, la véracité et la force de caractère nécessaires pour agir de manière appropriée, même en cas de pression pour agir autrement ou lorsque cela pourrait avoir des conséquences personnelles ou organisationnelles négatives (paragraphe R111.1 et 111.1 A1). (Voir la question Q3.)

Plus précisément, la section 270¹¹ du Code stipule que les experts-comptables ne doivent pas permettre que des pressions exercées par d'autres personnes entraînent un non-respect des principes fondamentaux (paragraphe R270.3). Les personnes impliquées dans la communication d'informations sur le développement durable peuvent être soumises à des pressions pour communiquer des informations trompeuses sur ce sujet afin de répondre aux attentes des investisseurs et des autres parties prenantes. Certains pourraient également subir des pressions pour présenter le caractère durable de certains programmes, projets ou produits de manière erronée, par le biais d'un étiquetage ou autre. Les pressions peuvent être explicites ou implicites et peuvent provenir de l'organisme employeur ou être motivées par des attentes internes et externes. Par exemple, des pressions peuvent être exercées par des supérieurs pour réduire de manière inappropriée l'ampleur du travail de diligence nécessaire pour apposer un label « durable » sur un produit, ou pour le faire sans disposer de l'expertise suffisante.

Le Code fournit des orientations sur l'évaluation et le traitement des menaces créées par de telles pressions. Le fait de discuter des circonstances à l'origine de la pression et de consulter d'autres personnes à ce sujet pourrait aider à évaluer le niveau des menaces qui pèsent sur le respect des principes fondamentaux. Les consultations¹² pourraient consister à discuter de la question avec un supérieur, un conseiller juridique ou avec des organismes professionnels ou réglementaires compétents. L'expert-comptable peut également envisager de divulguer la question conformément aux politiques de l'organisme employeur (y compris les politiques en matière de déontologie et de dénonciation) (paragraphe 270.3 A3 à A5).

Le Code interdit aussi explicitement à un expert-comptable de faire pression sur d'autres personnes s'il a connaissance ou a des raisons de croire que cela entraînerait une violation des principes fondamentaux (paragraphe R270.3). Il pourrait s'agir, par exemple, de faire pression sur d'autres personnes de l'organisation responsables de la préparation ou de la présentation des informations sur le développement durable pour qu'elles fournissent des informations trompeuses sur la réalisation des objectifs de l'organisation en matière de développement durable.

Q10. Il existe un manque de normes communes pour la communication d'informations sur le développement durable. La communication de ces informations est volontaire dans de nombreuses juridictions. Par conséquent, certaines entreprises choisissent de divulguer certaines questions liées à l'ESG (par exemple, les émissions de carbone) tout en omettant d'autres (par exemple, les questions liées aux droits de l'homme ou les informations sur la diversité, l'équité et l'inclusion). Certaines entreprises pourraient également divulguer de manière sélective certains risques et pas d'autres, ou souligner indûment l'importance des risques liés à un aspect du développement durable (comme les considérations environnementales) par rapport aux risques liés à un autre aspect (comme l'impact social) concernant un projet particulier (c'est-à-dire un compromis). Ces pratiques sont potentiellement trompeuses, car elles ne donnent pas aux investisseurs et aux autres parties prenantes une image globale des risques liés au

¹¹ Section 270, *Pressions exercées pour enfreindre les principes fondamentaux*

¹² Lorsqu'ils consultent d'autres personnes, les experts-comptables doivent tenir compte du principe de confidentialité.

développement durable pour l'entreprise. Une telle sélection constituerait-elle un non-respect des dispositions du Code ?

R. Peut-être. Lors de la préparation et de la présentation des informations sur le développement durable, le Code exige que les experts-comptables préparent ou présentent les informations conformément à un cadre de reporting pertinent, le cas échéant (paragraphe R220.4 (a)).

S'il n'y a pas d'obligation d'appliquer des cadres spécifiques de reporting sur le développement durable et que l'entreprise décide de ne rendre compte que de certains risques liés au développement durable, cela ne constitue pas en soi un non-respect des dispositions du Code. Néanmoins, l'expert-comptable est tenu de : (paragraphe R220.4, sous paragraphes (b) à (d))

- Déterminer si les informations sont préparées et présentées d'une manière qui ne vise ni à induire en erreur, ni à influencer de manière inappropriée les résultats contractuels ou réglementaires. L'expert-comptable ne doit rien omettre dans cette même intention.
- Exercer son jugement professionnel pour représenter les faits de manière exacte et complète dans tous leurs aspects matériels. L'exercice du jugement professionnel est également nécessaire pour identifier et prendre en compte l'objectif pour lequel l'information doit être utilisée, le contexte dans lequel elle est donnée et le public auquel elle s'adresse (paragraphe R220.6).

Lorsque la divulgation d'aspects particuliers de la performance en matière de développement durable n'est pas requise ou normalisée, les experts-comptables disposent d'une plus grande latitude pour exercer leur jugement professionnel concernant la présentation de l'information sur le développement durable. Bien que cela soit autorisé par le Code, il est interdit aux experts-comptables d'exercer leur pouvoir d'appréciation dans l'intention de tromper les autres ou d'influencer les résultats contractuels ou réglementaires de manière inappropriée (paragraphe R220.5).

Q11. Les informations sur le développement durable sont principalement caractérisées et déterminées par les circonstances spécifiques de l'industrie et du secteur dans lesquels une organisation exerce ses activités. Étant donné que les cadres de reporting ne sont pas nécessairement spécifiques à un secteur, et en l'absence de mesures et de définitions particulières, la publication d'informations sur le développement durable dans différents secteurs et industries pourrait conduire à un écoblanchiment et compliquer la comparaison des objectifs/avancées en matière d'ESG. Le Code fournit-il aux experts-comptables des orientations sur la manière de préparer et de présenter les informations sur le développement durable en tenant compte des caractéristiques particulières du secteur d'activité de l'organisation ?

R. Comme mentionné dans la réponse à la question Q10, lorsqu'il n'y a pas d'obligation à se conformer à un référentiel de reporting de développement durable particulier, ou lorsque le référentiel de reporting n'inclut pas de dispositions spécifiques liées à l'industrie, le Code demande aux experts-comptables d'exercer leur jugement professionnel pour identifier et prendre en compte l'objectif pour lequel l'information doit être utilisée, le contexte dans lequel elle est donnée, et le public auquel elle s'adresse (paragraphe R220.6).

Les informations et les déclarations sur les objectifs de développement durable pourraient varier et être accueillies différemment selon les secteurs. Par exemple, les objectifs ESG et l'empreinte carbone d'une usine s'inscrivent dans un contexte différent selon le secteur dans lequel elle opère. Par conséquent, lors de l'identification des menaces pesant sur le respect des principes fondamentaux, y compris celui d'intégrité, l'expert-comptable est tenu de comprendre les faits et circonstances spécifiques (paragraphes R120.6 à 120.6 A2). Cela pourrait impliquer la prise en compte d'informations spécifiques sur le secteur d'activité et sur l'identité des utilisateurs. Une telle compréhension permet de déterminer si la présentation de l'information pourrait être trompeuse et si le contexte fourni est suffisant, compte tenu du public concerné. L'application du test du tiers raisonnable et informé est pertinente à cet égard (paragraphes R120.5 et 120.5 A6).

Q12. Supposons qu'un expert-comptable ait préparé un rapport sur le développement durable et qu'il apprenne par la suite que les informations contenues dans ce rapport sont trompeuses. En enquêtant sur la question,

l'expert-comptable obtient des informations qui suggèrent l'existence d'une non-conformité à une loi ou à une réglementation particulière. Quelle est la responsabilité de l'expert-comptable en vertu du Code ?

R. Lorsqu'un expert-comptable a connaissance, ou a des raisons de croire, que les informations sur le développement durable auxquelles il est associé sont trompeuses, le Code exige qu'il prenne des mesures appropriées pour tenter de résoudre le problème (paragraphe R220.8). Les mesures appropriées peuvent comprendre : (paragraphe 220.8 A1)

- S'entretenir avec le supérieur de l'expert-comptable et/ou le(s) niveau(x) hiérarchique(s) approprié(s) de l'organisation qui l'emploie ou avec les responsables de la gouvernance et leur demander de prendre les mesures appropriées pour résoudre le problème, par exemple :
 - Faire rectifier les informations ; ou
 - Si l'information a déjà été divulguée aux utilisateurs prévus, leur transmettre l'information correcte.
- Consulter les politiques et procédures de l'organisme employeur (par exemple, une politique de déontologie ou de dénonciation) sur la manière de traiter ces questions en interne.

Si l'expert-comptable a signalé le problème à l'organisation, mais qu'il a toujours des raisons de croire que l'information est trompeuse (par exemple, si l'organisation n'a pas traité le problème de manière appropriée), le Code fournit des indications sur les mesures supplémentaires qui pourraient être appropriées, telles que :¹³ (paragraphe 220.8 A2)

- Consulter (i) l'organisme professionnel concerné, (ii) l'auditeur interne ou externe de l'organisme employeur, ou (iii) un conseiller juridique.
- Déterminer s'il existe des exigences en matière de communication avec :
 - les tiers, y compris les utilisateurs de l'information ;
 - les autorités de supervision et de réglementation.

Si, après avoir épuisé toutes les options possibles, y compris celles mentionnées ci-dessus, l'expert-comptable estime toujours que des mesures appropriées n'ont pas été prises et qu'il y a des raisons de croire que les informations sur le développement durable sont trompeuses, le Code exige explicitement de l'expert-comptable qu'il refuse d'être ou de rester associé à ces informations. Dans ces circonstances, le Code indique qu'il peut être approprié pour l'expert-comptable de démissionner de l'organisme employeur (paragraphe R220.9 et 220.9 A1).

Si l'expert-comptable a connaissance d'informations suggérant une non-conformité aux lois et règlements, il est également tenu de se conformer aux dispositions du Code relatives aux cas de non-conformité aux lois et règlements, énoncées à la section 260¹⁴. Les dispositions relatives à la non-conformité aux lois et règlements imposent à l'expert-comptable de prendre les mesures appropriées dans ces circonstances. Les cas de non-conformité aux lois et règlements comprennent les actes d'omission ou de commission, intentionnels ou non, qui sont contraires aux lois ou réglementations en vigueur. La non-conformité peut être commise par l'une des parties suivantes : (paragraphe 260.5 A1)

- l'organisme employeur de l'expert-comptable ;
- les personnes chargées de la gouvernance de l'organisme employeur ;
- la direction de l'organisme employeur ; ou
- d'autres personnes travaillant pour ou sous la direction de l'organisme employeur.

La non-conformité peut avoir des implications plus larges pour l'intérêt général en termes de dommages potentiellement substantiels pour les investisseurs, les créanciers, les employés ou le grand public. Selon le Code, la non-conformité qui cause un préjudice substantiel est celle qui entraîne des conséquences négatives graves pour l'une ou l'autre de ces parties en termes financiers ou non financiers. Un exemple de ce type de non-conformité est une violation des lois

¹³ À condition que le comptable reste attentif au principe de confidentialité

¹⁴ Section 260, Répondre à la non-conformité aux lois et règlements

et réglementations environnementales mettant en danger la santé ou la sécurité des employés ou du public (paragraphe 260.5 A3).

La section 260 du Code spécifie des objectifs pour les experts-comptables afin de les guider dans leur réponse à un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements (paragraphe 260.4).

Lorsqu'un expert-comptable a connaissance d'un cas de non-conformité ou de non-conformité présumée aux lois et règlements, le Code exige qu'il prenne des mesures en temps opportun. Cela implique la prise en compte de la nature de la question et du préjudice potentiel pour les intérêts de l'organisme employeur, des investisseurs, des créanciers, des employés ou du grand public (paragraphe R260.10).

Q13. La supervision exercée par les responsables de la gouvernance, y compris par les comités d'audit, joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la qualité des rapports d'entreprise, notamment en ce qui concerne la stratégie, les risques et les opportunités liés au développement durable. Le Code comporte-t-il des dispositions ou des orientations concernant l'implication des responsables de la gouvernance, notamment pour atténuer les risques d'écoblanchiment ?

R. Une communication efficace avec les responsables de la gouvernance renforce la transparence et contribue à promouvoir une culture déontologique au sein de l'organisation, en particulier lorsque les dirigeants de l'organisation assument leur propre responsabilité et tiennent les autres responsables de la mise en œuvre des valeurs déontologiques. Sauf en ce qui concerne les auditeurs¹⁵, le Code n'impose pas expressément aux comptables de communiquer avec les responsables de la gouvernance. Toutefois, il établit des exigences et fournit des orientations pour aider les comptables à :

- déterminer la ou les personnes appropriées au sein de l'organisme employeur avec lesquelles communiquer (paragraphe R200.9 à 200.10 A1, R300.9 à 300.10 A1) ;
- communiquer avec les personnes assumant des responsabilités de gestion et de gouvernance (paragraphe R200.10 à 200.10 A1, R300.10 à 300.10 A1).

En outre, le Code définit les circonstances dans lesquelles la communication avec les responsables de la gouvernance peut aider à évaluer les menaces qui pèsent sur le respect des principes fondamentaux ou à résoudre des problèmes spécifiques. Il s'agit notamment des situations présentant des risques d'écoblanchiment accrus. En particulier, le Code comporte des dispositions qui aident à répondre à des situations susceptibles de présenter les cas suivants :

- *Pressions pour enfreindre les principes fondamentaux de déontologie.* L'organisation, et par conséquent les experts-comptables contribuant à la production de rapports sur le développement durable, peuvent subir de fortes pressions pour atteindre les objectifs, les buts et les attentes internes ou externes en matière d'ESG. Ces pressions peuvent provenir de l'intérieur de l'organisation, par exemple d'un collègue ou d'un supérieur, ou de parties externes telles que des clients, des prêteurs ou des fournisseurs. Cette situation est de plus en plus fréquente dans l'environnement actuel.

Il est interdit à un expert-comptable de se soumettre aux pressions exercées par d'autres personnes (ou d'exercer des pressions sur d'autres personnes dont il sait ou a des raisons de penser qu'elles aboutiraient) qui entraînent un manquement aux principes fondamentaux. Le Code souligne l'importance de divers facteurs, tels que la culture et le leadership, y compris la mesure dans laquelle ils reflètent l'importance d'un comportement déontologique et l'attente que les employés agissent de manière déontologique (paragraphe 270.3 A3). Le Code souligne également l'importance de discuter¹⁶ des circonstances à l'origine de la pression et de consulter d'autres personnes pour évaluer les menaces. Le Code identifie spécifiquement les responsables de la gouvernance comme un exemple de personnes auxquelles un expert-comptable pourrait souhaiter faire remonter

¹⁵ Outre les exigences et les orientations en matière de déontologie énoncées dans les parties 1 à 3 du Code, les experts-comptables exerçant en cabinet qui contrôlent des états financiers sont tenus de se conformer aux normes internationales d'indépendance. Ces normes exigent des cabinets qu'ils communiquent avec les responsables de la gouvernance au sujet de l'indépendance, en particulier en ce qui concerne les services autres que d'assurance et les questions liées aux honoraires.

¹⁶ Cette discussion et cette consultation impliquent d'être attentif au principe de confidentialité.

les problèmes au sein d'une organisation, le cas échéant, en expliquant les risques qui en découlent pour l'organisation (paragraphe 270.3 A3). (Voir aussi la question Q9)

- *Association avec des informations trompeuses.* Lorsque l'expert-comptable a connaissance ou a des raisons de croire que l'information sur la durabilité à laquelle il est associé est trompeuse, il est tenu de prendre les mesures appropriées pour tenter de résoudre le problème. Le Code donne des exemples de mesures que l'expert-comptable peut entreprendre dans de telles circonstances. Par exemple, il peut discuter de ses préoccupations concernant les informations trompeuses avec les responsables de la gouvernance et leur demander de prendre les mesures appropriées pour résoudre le problème (paragraphe R220.8 à 200.8 A1). (Voir aussi la question Q.12)
- *Non-conformité ou non-conformité présumée aux lois et règlements* Il incombe à direction de l'organisme employeur, sous la supervision des responsables de la gouvernance, de s'assurer que les activités économiques de l'organisme employeur sont menées conformément aux lois et règlements (paragraphe 260.8 A1). Si un expert-comptable a connaissance d'une question qui est non seulement trompeuse, mais qui constitue également un cas de non-conformité aux lois et règlements lors de la communication d'informations sur le développement durable, il doit prendre des mesures pour remédier à ce cas de non-conformité aux lois et règlements (paragraphe R260.10). Le Code précise les mesures à prendre par l'expert-comptable. En particulier, les experts-comptables seniors sont tenus de prendre les mesures appropriées pour communiquer avec les responsables de la gouvernance sur les questions relatives au cas de non-conformité aux lois et règlements (y compris les cas de non-conformité réelle et présumée). Cette communication facilite l'évaluation par les experts-comptables seniors du caractère approprié de la réponse des responsables de la gouvernance au cas de non-conformité aux lois et règlements et permet aux comptables de s'acquitter de leurs autres responsabilités en vertu de la section 260 (paragraphe R260.14, 260.14 A1 et R260.16 à R260.21).

À propos de l'IESBA

L'IESBA est un organisme indépendant de normalisation au niveau mondial. La mission de l'IESBA est de servir l'intérêt général en établissant des normes déontologiques, y compris des exigences en matière d'indépendance des auditeurs, qui visent à relever le niveau de la conduite et de la pratique déontologique pour toutes les exigences grâce à un *Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)* (le Code) solide et opérationnel à l'échelle mondiale.

L'IESBA estime qu'un ensemble unique de normes déontologiques de haute qualité améliore la qualité et la cohérence des services fournis par les experts-comptables, ce qui contribue à la confiance du public dans la profession comptable. L'IESBA établit ses normes dans l'intérêt général, sur les conseils du groupe consultatif de l'IESBA (CAG) et sous la supervision du Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB).

Contacts clés

James Gunn, directeur général, normes professionnelles
(jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, directeur de programmes et directeur principal
(kensiong@ethicsboard.org)

Diane Jules, directrice
(dianejules@ethicsboard.org)

Szilvia Sramko, responsable sénior
(szilviasramko@ethicsboard.org)

Le *Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)*, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IESBA sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

L'IESBA et l'IFAC n'acceptent aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base des informations contenues dans cette publication, que ces pertes soient dues à la négligence ou à d'autres causes.

Le « *Conseil international de déontologie des professionnels comptables* », le « *Code international de déontologie pour les experts-comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)* », la « Fédération internationale des comptables », l'« IESBA », l'« IFAC », le logo de l'IESBA et le logo de l'IFAC sont des marques commerciales de l'IFAC, ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Publié par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Copyright © Octobre 2022 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour la reproduction, le stockage, la transmission ou toute autre utilisation similaire de ce document, sauf dans le cas où le document est utilisé à des fins personnelles uniquement et non commerciales.

Contactez permissions@ifac.org.