

**International Auditing and
Assurance Standards Board®**

**Manuel des prises de position
internationales en matière
de gestion de la qualité, d'audit,
d'examen limité,
d'autres missions d'assurance
et de services connexes**

***Édition 2022
Volume II***

ISAE™

ISRE™

ISRS™

TRADUCTION NON INTÉGRALE

La traduction française du présent volume n'est pas intégrale.
Seules les normes ISAE 3000 (révisée), ISAE 3410
et ISRS 4400 (révisée) ont été traduites.
Voir la [version originale anglaise](#) pour le contenu intégral.

L'International Foundation for Ethics (IFEA), le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB®) et la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants – IFAC®) déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Quality Management, les International Standards on Related Services, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © octobre 2023 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche), ou acheté à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Quality Management », « International Standards on Related Services », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

L'IAASB dispose des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'IFAC.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

Le *Manuel des prises de position internationales en matière de gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2022 (Volume II)*, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en octobre 2023, a été partiellement traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en février 2024, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour cette traduction partielle a été examiné par l'IFAC, et la traduction partielle a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards*. La version approuvée du *Manuel des prises de position internationales en matière de gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2022 (Volume II)* est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française partielle, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais du *Manuel des prises de position internationales en matière de gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2022 (Volume II)* © 2023 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du *Manuel des prises de position internationales en matière de gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2022 (Volume II)* © 2024 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2022 Edition (Volume II)* [ISBN: 978-1-60815-546-0]



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN : 978-1-60815-550-7

Marques de commerce

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

**MANUEL DES PRISES DE POSITION INTERNATIONALES EN MATIÈRE
DE GESTION DE LA QUALITÉ, D'AUDIT, D'EXAMEN LIMITÉ,
D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE ET DE SERVICES CONNEXES**

VOLUME II

SOMMAIRE

Page

**MISSIONS D'ASSURANCE AUTRES QUE LES AUDITS OU EXAMENS LIMITÉS D'INFORMATIONS
FINANCIÈRES HISTORIQUES**

3000–3699 Normes internationales de missions d'assurance (ISAE)

3000–3399 Applicables à toutes les missions d'assurance

3000 (révisée) Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations
financières historiques 1–83

3400–3699 Normes sur des sujets particuliers

3410 Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre 84–163

SERVICES CONNEXES

4000–4699 Normes internationales de services connexes (ISRS)

4400 (révisée) Missions de procédures convenues 164–196

NORME INTERNATIONALE DE MISSIONS D'ASSURANCE 3000 (RÉVISÉE)

MISSIONS D'ASSURANCE AUTRES QUE LES AUDITS OU EXAMENS LIMITÉS D'INFORMATIONS FINANCIÈRES HISTORIQUES

(En vigueur pour les rapports d'assurance datés du 15 décembre 2015 ou d'une date ultérieure.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	1-4
Champ d'application de la présente norme ISAE	5-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectif	10-11
Définitions	12-13
Exigences	
Réalisation d'une mission d'assurance conforme aux normes ISAE	14-19
Règles de déontologie	20
Acceptation et maintien	21-30
Gestion de la qualité	31-36
Esprit critique, jugement professionnel et compétences et techniques en matière d'assurance	37-39
Planification et réalisation de la mission	40-47
Obtention d'éléments probants	48-60
Événements postérieurs	61
Autres informations	62
Description des critères applicables	63
Établissement de la conclusion	64-66
Préparation du rapport d'assurance	67-71
Conclusions non modifiée et modifiée	72-77
Autres responsabilités en matière de communication	78
Documentation	79-83
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Introduction	A1
Objectifs	A2
Définitions	A3-A20

Réalisation d'une mission d'assurance conforme aux normes ISAE	A21-A29
Règles de déontologie	A30-A34
Acceptation et maintien.....	A35-A59
Gestion de la qualité	A60-A75
Esprit critique et jugement professionnel.....	A76-A85
Planification et réalisation de la mission	A86-A108
Obtention d'éléments probants	A109-A140
Événements postérieurs	A141-A142
Autres informations	A143
Description des critères applicables	A144-A146
Établissement de la conclusion.....	A147-A158
Préparation du rapport d'assurance.....	A159-A188
Conclusions non modifiée et modifiée	A189-A192
Autres responsabilités en matière de communication	A193-A199
Documentation	A200-A207
Annexe : Rôles et responsabilités	

La Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000, *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*, doit être lue conjointement avec la *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*.

Introduction

1. La présente Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) porte sur les missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques, lesquels font respectivement l'objet des Normes internationales d'audit (ISA) et des Normes internationales de missions d'examen limité (ISRE). (Réf. : par. A21 et A22)
2. Les missions d'assurance incluent à la fois les missions d'attestation, dans lesquelles une partie autre que le professionnel en exercice mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères retenus, et les missions d'appréciation directe, dans lesquelles le professionnel en exercice mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères retenus. La présente norme ISAE contient des exigences ainsi que des modalités d'application et d'autres commentaires explicatifs portant expressément sur les missions d'attestation visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée. La présente norme ISAE peut également être appliquée aux missions d'appréciation directe visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée, moyennant les adaptations et ajouts nécessaires selon les circonstances de la mission.
3. La présente norme ISAE repose sur les postulats suivants :
 - a) Les membres de l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission (pour les missions qui en comptent un) sont soumis aux dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) en ce qui se rapporte aux missions d'assurance, ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses ; (Réf. : par. A30 à A34)
 - b) le professionnel en exercice qui réalise la mission est membre d'un cabinet soumis aux exigences de la norme ISQM 1¹ ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) concernant la responsabilité du cabinet à l'égard de son système de gestion de la qualité à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. (Réf. : par. A61 à A66)
4. La gestion de la qualité au sein des cabinets qui réalisent des missions d'assurance ainsi que le respect des principes de déontologie, y compris les règles d'indépendance, sont largement considérés comme étant dans l'intérêt du public et font partie intégrante des missions d'assurance de grande qualité. Les professionnels comptables exerçant en cabinet connaissent bien ces exigences. Lorsqu'un professionnel en exercice compétent autre qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet choisit de se déclarer en conformité avec la présente norme ISAE ou d'autres normes ISAE, il importe de garder à l'esprit que la présente norme ISAE comprend des exigences qui reposent sur les postulats énoncés au paragraphe précédent.

Champ d'application de la présente norme ISAE

5. La présente norme ISAE traite des missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques, tel qu'il est décrit dans le *Cadre conceptuel*

¹ Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

internationale pour les missions d'assurance (le Cadre d'assurance). Lorsqu'une norme ISAE portant sur un sujet particulier est pertinente au regard de l'objet considéré par une mission donnée, cette norme ISAE s'applique en sus de la présente norme ISAE.

6. Les missions réalisées par les professionnels en exercice ne sont pas toutes des missions d'assurance. Les autres missions fréquemment réalisées qui ne sont pas des missions d'assurance au sens donné à ce terme à l'alinéa 12 a) (et qui, par conséquent, ne sont pas visées par les normes ISAE) comprennent :
 - a) les missions visées par les Normes internationales de services connexes (ISRS), telles que les missions de procédures convenues et les missions de compilation² ;
 - b) la préparation de déclarations fiscales à l'égard desquelles aucune assurance n'est exprimée ;
 - c) les missions de services-conseils, par exemple en gestion et en fiscalité. (Réf. : par. A1)
7. Une mission d'assurance réalisée conformément aux normes ISAE peut s'inscrire dans une mission plus vaste. Dans ces circonstances, les normes ISAE ne s'appliquent qu'à la partie assurance de la mission.
8. Les missions suivantes, qui peuvent correspondre à la description fournie à l'alinéa 12 a), ne sont pas considérées comme des missions d'assurance selon les normes ISAE :
 - a) les missions visant à fournir un témoignage portant sur des questions de comptabilité, d'audit, de fiscalité ou autres au cours d'une procédure judiciaire ;
 - b) les missions qui incluent l'expression d'opinions, de points de vue ou d'énoncés de nature professionnelle dans lesquels un utilisateur pourrait trouver une certaine assurance, si toutes les conditions suivantes sont réunies :
 - i) ces opinions, points de vue ou énoncés sont purement secondaires par rapport à la mission prise dans son ensemble,
 - ii) l'utilisation du rapport écrit délivré, le cas échéant, est expressément restreinte aux utilisateurs visés spécifiés dans le rapport,
 - iii) aux termes d'une entente écrite conclue avec les utilisateurs visés spécifiés, la mission ne se veut pas une mission d'assurance,
 - iv) la mission n'est pas présentée comme une mission d'assurance dans le rapport du professionnel comptable.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente norme ISAE s'applique aux missions d'assurance dont le rapport de mission d'assurance est daté du 15 décembre 2015 ou d'une date ultérieure.

Objectifs

10. Dans une mission d'assurance, les objectifs du professionnel en exercice sont :

² Norme ISRS 4400, *Missions de procédures convenues relatives aux informations financières*, et norme ISRS 4410 (révisée), *Missions de compilation*.

- a) d'obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas, quant à savoir si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives ;
 - b) de formuler une conclusion sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré, dans un rapport écrit qui exprime une assurance raisonnable ou limitée et qui décrit la base de cette conclusion ; (Réf. : par. A2)
 - c) de communiquer plus amplement lorsque la présente norme ISAE ou toute autre norme ISAE pertinente l'exige.
11. Dans tous les cas où il est impossible d'obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon l'occurrence, et que l'expression d'une conclusion avec réserve dans le rapport d'assurance du professionnel en exercice est insuffisante dans les circonstances pour faire rapport aux utilisateurs visés, la présente norme ISAE exige du professionnel en exercice qu'il formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, ou qu'il démissionne (mette fin à la mission), dans la mesure où il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Définitions

12. Dans la présente norme ISAE et les autres normes ISAE, sauf indication contraire, on entend par : (Réf. : par. A27)
- a) « mission d'assurance », une mission dans laquelle un professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion visant à accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant à l'information sur l'objet considéré (c'est-à-dire le résultat de la mesure ou de l'évaluation d'un objet considéré au regard de critères). Chaque mission d'assurance est classée selon deux dimensions : (Réf. : par. A3)
 - i) Mission d'assurance raisonnable ou mission d'assurance limitée :
 - a. On entend par « mission d'assurance raisonnable », une mission d'assurance dans laquelle le professionnel en exercice ramène le risque de mission à un niveau suffisamment faible compte tenu des circonstances de la mission comme fondement à l'expression de sa conclusion. La conclusion du professionnel en exercice est formulée de manière à exprimer son opinion sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.
 - b. On entend par « mission d'assurance limitée », une mission d'assurance dans laquelle le professionnel en exercice ramène le risque de mission à un niveau acceptable compte tenu des circonstances de la mission, mais où ce risque est plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable comme fondement à l'expression d'une conclusion formulée de manière à indiquer si, à la lumière des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice a pris connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui le portent à croire que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont moindres que dans une mission d'assurance raisonnable, mais sont planifiés de manière à obtenir un niveau d'assurance qui, selon le

jugement professionnel du professionnel en exercice, est valable. Le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il accroîtra dans une mesure qui n'est manifestement pas sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A3 à A7)

- ii) Mission d'attestation ou mission d'appréciation directe : (Réf. : par. A8)
 - a. On entend par « mission d'attestation », une mission d'assurance dans laquelle une partie autre que le professionnel en exercice mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères. L'information sur l'objet considéré ainsi obtenue est souvent présentée par la partie autre que le professionnel en exercice dans un rapport ou une déclaration. Il peut cependant arriver dans certains cas que l'information sur l'objet considéré soit présentée par le professionnel en exercice dans son rapport d'assurance. Dans une mission d'attestation, la conclusion du professionnel en exercice traite de la question de savoir si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives. La conclusion du professionnel en exercice peut être formulée sous l'un ou l'autre des angles suivants : (Réf. : par. A179 et A181)
 - i) l'objet considéré et les critères applicables,
 - ii) l'information sur l'objet considéré et les critères applicables,
 - iii) une déclaration faite par la partie appropriée,
 - b. On entend par « mission d'appréciation directe », une mission d'assurance dans laquelle le professionnel en exercice mesure ou évalue l'objet considéré au regard des critères applicables et présente l'information sur l'objet considéré ainsi obtenue dans son rapport d'assurance ou dans un ou des documents qui y sont joints. Dans une mission d'appréciation directe, la conclusion du professionnel en exercice porte sur le résultat présenté de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères ;
- b) « compétences et techniques en matière d'assurance », les compétences et techniques en matière de planification, de collecte et d'évaluation des éléments probants, de communication et d'établissement de rapports, dont le professionnel en exercice fait preuve en assurance, et qui se distinguent de l'expertise liée à l'objet considéré (ou à sa mesure ou son évaluation) dans une mission d'assurance donnée ; (Réf. : par. A9)
- c) « critères », les points de référence utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré. Les « critères applicables » sont les critères utilisés pour la mission donnée ; (Réf. : par. A10)
- d) « circonstances de la mission », la situation d'ensemble caractérisant la mission donnée, ce qui comprend : les conditions de la mission ; le fait qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée ; les caractéristiques de l'objet considéré ; les critères de mesure ou d'évaluation ; les besoins d'information des utilisateurs visés ; les caractéristiques pertinentes de la partie responsable, du mesureur ou de l'évaluateur ainsi que du donneur de mission et de leur environnement ; et d'autres éléments, par exemple les

- événements, les transactions, les conditions et les pratiques susceptibles d'avoir une incidence importante sur la mission ;
- e) « associé responsable de la mission », l'associé, ou une autre personne, désigné par le cabinet comme responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'assurance délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire. Le terme « associé responsable de la mission » doit être interprété comme s'entendant des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête ;
 - f) « risque de mission », le risque que le professionnel en exercice tire une conclusion inappropriée lorsque l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives ; (Réf. : par. A11 à A14)
 - g) « donneur de mission », la partie ou les parties qui font appel au professionnel en exercice pour réaliser la mission d'assurance ; (Réf. : par. A15)
 - h) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par le professionnel en exercice ;
 - i) « éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie le professionnel en exercice pour parvenir à sa conclusion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les systèmes d'information pertinents, le cas échéant, ainsi que d'autres informations. Aux fins des normes ISAE : (Réf. : par. A147 à A153)
 - i) le caractère suffisant s'entend de la dimension quantitative des éléments probants,
 - ii) le caractère approprié s'entend de la dimension qualitative des éléments probants ;
 - j) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou autre entité regroupant des professionnels en exercice. Le terme « cabinet » doit être interprété comme s'entendant des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête ;
 - k) « informations financières historiques », des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé ;
 - l) « fonction d'audit interne », la fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité ;
 - m) « utilisateurs visés », les personne(s), organisation(s) ou groupe(s) de personnes ou d'organisations, qui, selon le professionnel en exercice, utiliseront le rapport d'assurance. Dans certains cas, il peut y avoir des utilisateurs visés autres que ceux auxquels le rapport d'assurance est adressé ; (Réf. : par. A16 à A18 et A37)

- n) « mesureur ou évaluateur », la partie ou les parties qui mesurent ou évaluent l'objet considéré en regard des critères. Le mesureur ou l'évaluateur possède une expertise en ce qui a trait à l'objet considéré ; (Réf. : par. A37 et A39)
- o) « anomalie », un écart entre l'information sur l'objet considéré et la mesure ou l'évaluation appropriée de l'objet considéré au regard des critères. Les anomalies peuvent résulter d'actes intentionnels ou non, peuvent être de nature qualitative ou quantitative, et comprennent les omissions ;
- p) « anomalie concernant des faits » (en ce qui concerne les autres informations), la formulation ou la présentation incorrecte d'autres informations qui sont sans rapport avec les éléments figurant dans l'information sur l'objet considéré ou dans le rapport d'assurance. Une anomalie significative concernant des faits peut compromettre la crédibilité du document contenant l'information sur l'objet considéré ;
- q) « autres informations », les informations (autres que l'information sur l'objet considéré et le rapport d'assurance portant sur cette information) qui sont incluses, du fait de textes légaux ou réglementaires ou de la coutume, dans un document contenant l'information sur l'objet considéré et le rapport d'assurance y afférent ;
- r) « professionnel en exercice », la personne ou les personnes réalisant la mission (généralement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission ou encore, le cas échéant, le cabinet). Lorsque la présente norme ISAE vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elle utilise le terme « associé responsable de la mission » et non celui de « professionnel en exercice » ; (Réf. : par. A37)
- s) « expert choisi par le professionnel en exercice », une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que l'assurance et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par le professionnel en exercice afin de l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Il peut s'agir d'un expert interne (soit un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet du professionnel en exercice ou d'un autre cabinet membre du réseau) ou d'un expert externe ;
- t) « jugement professionnel », la mise en œuvre, par le professionnel en exercice, des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience dans le cadre fixé par les normes d'assurance et de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter dans les circonstances de la mission en cours ;
- u) « esprit critique », l'attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur ;
- v) « partie responsable », la ou les personnes qui sont responsables de l'objet considéré ; (Réf. : par. A37)
- w) « risque d'anomalies significatives », le risque que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives avant la mission ;

- x) « information sur l'objet considéré », le résultat de l'évaluation ou de la mesure de l'objet considéré par rapport aux critères, c'est-à-dire l'information qui résulte de l'application des critères à l'objet considéré ; (Réf. : par. A19)
 - y) « objet considéré », le phénomène qui est mesuré ou évalué par l'application de critères.
13. Dans la présente norme ISAE et les autres normes ISAE, le terme « partie appropriée » (au singulier comme au pluriel) devrait s'interpréter comme s'entendant de « la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur, ou le donneur de mission, selon ce qui convient ». (Réf. : par. A20 et A37)

Exigences

Réalisation d'une mission d'assurance conforme aux normes ISAE

Respect des normes pertinentes eu égard à la mission

- 14. Le professionnel en exercice doit se conformer à la présente norme ISAE et à toute norme ISAE portant sur un sujet particulier qui est pertinente eu égard à la mission.
- 15. Le professionnel en exercice ne doit pas déclarer être en conformité avec la présente norme ISAE (ou avec toute autre) sans s'être conformé aux exigences de la présente norme ISAE et de toutes les autres normes ISAE pertinentes eu égard à la mission. (Réf. : par. A21, A22 et A171)

Texte d'une norme ISAE

- 16. Le professionnel en exercice doit comprendre le texte d'une norme ISAE dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre l'objectif et en appliquer les exigences correctement. (Réf. : par. A23 à A28)

Conformité aux exigences pertinentes

- 17. Sous réserve des dispositions du paragraphe suivant, le professionnel en exercice doit se conformer à chacune des exigences de la présente norme ISAE et de toute norme ISAE portant sur un sujet particulier, à moins que, dans les circonstances de la mission, une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application est conditionnelle et que la condition n'est pas remplie. Les exigences qui ne s'appliquent qu'aux missions d'assurance limitée ou d'assurance raisonnable sont présentées en colonnes et désignées par la lettre « L » (assurance limitée) ou la lettre « R » (assurance raisonnable) figurant après le numéro du paragraphe. (Réf. : par. A29)
- 18. Dans des situations exceptionnelles, le professionnel en exercice peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISAE. Il doit alors mettre en œuvre des procédures de remplacement pour atteindre le but de cette exigence. Les seuls cas où il est prévu que le professionnel en exercice pourrait avoir à déroger à une exigence pertinente sont ceux où une disposition exige la mise en œuvre d'une procédure précise alors que, dans les circonstances propres à la mission, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but de l'exigence.

Incapacité d'atteindre un objectif

- 19. Lorsqu'un objectif particulier de la présente norme ISAE ou d'une norme ISAE portant sur un sujet particulier ne peut être atteint, le professionnel en exercice doit évaluer si cela l'oblige à

exprimer une conclusion modifiée ou à démissionner (lorsqu'il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires). L'incapacité d'atteindre un objectif énoncé dans une norme ISAE pertinente constitue une question importante qu'il faut consigner en dossier conformément au paragraphe 79 de la présente norme ISAE.

Règles de déontologie

20. Le professionnel en exercice doit se conformer aux dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance, ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A30 à A34 et A60)

Acceptation et maintien

21. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'assurance ont été suivies par le cabinet, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées.
22. Le professionnel en exercice ne doit accepter ou reconduire une mission d'assurance que lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A30 à A34)
- a) il n'a aucun motif de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ne seront pas respectées ;
 - b) il s'est assuré que les personnes qui réaliseront la mission ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission (voir également le paragraphe 32) ;
 - c) les modalités selon lesquelles la mission sera réalisée ont été convenues, ce qui nécessite :
 - i) d'avoir établi que les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance étaient réunies (voir également les paragraphes 24 à 26),
 - ii) d'avoir confirmé l'existence d'un commun accord entre le professionnel en exercice et le donneur de mission sur les termes et conditions de la mission, y compris les responsabilités du professionnel en exercice en matière de rapport.
23. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait pu conduire le cabinet à refuser la mission si cette information avait été connue avant la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires.

Conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance

24. Pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies, le professionnel en exercice doit, en se fondant sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et des entretiens avec la partie appropriée ou les parties appropriées, déterminer si : (Réf. : par. A35 et A36)
- a) les rôles et responsabilités des parties appropriées conviennent dans les circonstances ; (Réf. : par. A37 à A39)

- b) la mission présente toutes les caractéristiques suivantes :
- i) l'objet considéré est approprié, (Réf. : par. A40 à A44)
 - ii) les critères que le professionnel en exercice s'attend à voir appliqués dans la préparation de l'information sur l'objet considéré sont valables au regard des circonstances de la mission, notamment en ce sens qu'ils présentent les caractéristiques suivantes : (Réf. : par. A45 à A50)
 - a. pertinence,
 - b. exhaustivité,
 - c. fiabilité,
 - d. neutralité,
 - e. intelligibilité ;
 - iii) les utilisateurs visés auront accès aux critères que le professionnel en exercice s'attend à voir appliqués dans la préparation de l'information sur l'objet considéré, (Réf. : par. A51 et A52)
 - iv) le professionnel en exercice s'attend à pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion, (Réf. : par. A53 à A55)
 - v) la conclusion du professionnel en exercice, exprimée sous la forme qui convient soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée, sera contenue dans un rapport écrit,
 - vi) il existe un motif rationnel, ce qui implique, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, que le professionnel en exercice s'attend à pouvoir obtenir un niveau d'assurance valable. (Réf. : par. A56)
25. Si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance ne sont pas réunies, le professionnel en exercice doit s'en entretenir avec le donneur de mission. Si aucun changement ne peut être apporté pour satisfaire aux conditions préalables, le professionnel en exercice ne doit pas accepter la mission à titre de mission d'assurance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent, auquel cas la mission réalisée n'est pas conforme aux normes ISAE. Dans ce cas, le professionnel en exercice ne doit pas mentionner dans son rapport d'assurance que la mission a été effectuée conformément à la présente norme ISAE ou à toute autre norme ISAE.

Limitation de l'étendue des travaux avant l'acceptation de la mission

26. Si le donneur de mission impose, dans les termes et conditions d'une mission d'assurance envisagée, une limitation de l'étendue des travaux qui est de nature à amener le professionnel en exercice à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une conclusion sur l'information sur l'objet considéré, il ne doit pas accepter cette mission à titre de mission d'assurance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. (Réf. : alinéa A156 c))

Accord sur les termes et conditions de la mission

27. Le professionnel en exercice doit convenir des termes et conditions de la mission avec le donneur de mission. Les termes et conditions convenus pour la mission doivent être consignés de façon suffisamment détaillée dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, une confirmation écrite ou un texte légal ou réglementaire. (Réf. : par. A57 et A58)
28. Dans le cas de missions récurrentes, le professionnel en exercice doit apprécier si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler au donneur de mission les termes et conditions déjà convenus.

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission

29. Le professionnel en exercice ne doit pas accepter une modification des termes et conditions de la mission en l'absence de justification valable. Lorsqu'une telle modification est apportée, le professionnel en exercice ne doit pas faire abstraction des éléments probants obtenus avant que la modification ait été apportée. (Réf. : par. A59)

Rapport d'assurance prescrit par des textes légaux ou réglementaires

30. Dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires prescrivent la présentation ou le libellé du rapport d'assurance. Le professionnel en exercice doit alors apprécier :
- a) s'il y a un risque que les utilisateurs visés se méprennent sur la conclusion exprimée ;
 - b) dans l'affirmative, s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport d'assurance.

Si le professionnel en exercice conclut que l'ajout d'explications dans son rapport d'assurance ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, puisqu'une mission réalisée conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISAE, le rapport d'assurance du professionnel en exercice ne doit pas indiquer que la mission a été effectuée conformément à la présente norme ISAE ou à d'autres normes ISAE (voir également le paragraphe 71).

Gestion de la qualité

Caractéristiques de l'associé responsable de la mission

31. L'associé responsable de la mission doit :
- a) être membre d'un cabinet qui applique la norme ISQM 1 ou d'autres exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 ; (Réf. : par. A60 à A66)
 - b) déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de la mission ;

Ressources affectées à la mission

- c) posséder des compétences et techniques en matière d'assurance qui sont le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique ; (Réf. : par. A60)
 - d) posséder, en ce qui concerne l'objet considéré et sa mesure ou son évaluation, une compétence suffisante pour assumer la responsabilité de la conclusion exprimée. (Réf. : par. A67 et A68)
32. L'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A69)
- a) s'assurer que les personnes qui réaliseront la mission ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour : (Réf. : par. A70 et A71)
 - i) réaliser la mission conformément aux normes pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables,
 - ii) permettre la délivrance d'un rapport d'assurance approprié aux circonstances ;
 - b) s'assurer que le professionnel en exercice sera à même d'intervenir, dans la mesure nécessaire pour assumer la responsabilité de la conclusion exprimée à l'égard de l'objet considéré, dans les travaux :
 - i) de l'expert, lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, (Réf. : par. A70 et A71)
 - ii) d'un autre professionnel en exercice qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'assurance de ce professionnel. (Réf. : par. A72 et A73)

Responsabilités de l'associé responsable de la mission

33. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission. Il lui incombe notamment de s'assurer que :
- a) les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'assurance ont été suivies ;
 - b) la mission est planifiée et réalisée (ce qui implique une direction et une supervision appropriées des membres de l'équipe de mission) conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - c) les revues sont effectuées conformément aux politiques ou procédures du cabinet et la documentation de la mission est passée en revue au plus tard à la date du rapport d'assurance ; (Réf. : par. A74)
 - d) une documentation appropriée est constituée pour fournir la preuve de l'atteinte des objectifs du professionnel en exercice et que la mission a été réalisée conformément aux normes ISAE pertinentes et aux exigences légales et réglementaires pertinentes ;
 - e) l'équipe de mission procède aux consultations appropriées sur les points délicats ou litigieux.

34. Tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations si nécessaire, aux signes de manquement des membres de l'équipe de mission, aux règles de déontologie pertinentes. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par le système de gestion de la qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe de mission ont manqué aux règles de déontologie pertinentes, il doit, en collaboration avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre.
35. L'associé responsable de la mission doit examiner les informations tirées du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, telles qu'elles ont été communiquées par celui-ci et, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si elles peuvent toucher la mission d'assurance.

Revue de la qualité de la mission

36. Dans le cas des missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise selon la norme ISQM 1 ou les politiques ou procédures du cabinet l'associé responsable de la mission doit s'entretenir avec le responsable de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés au cours de la mission, et s'assurer de ne pas dater le rapport d'assurance avant l'achèvement de cette revue³.

Esprit critique, jugement professionnel et compétences et techniques en matière d'assurance

37. Le professionnel en exercice doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A76 à A80)
38. Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise une mission d'assurance, y compris lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre. (Réf. : par. A81 à A85)
39. L'application des compétences et techniques en matière d'assurance par le professionnel en exercice aux fins de la mission doit constituer un processus itératif et systématique.

Planification et réalisation de la mission

Planification

40. Le professionnel en exercice doit planifier la mission afin qu'elle soit réalisée de manière efficace, notamment en définissant l'étendue, le calendrier et la direction de la mission, et en déterminant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour atteindre son objectif. (Réf. : par. A86 à A89)
41. Le professionnel en exercice doit déterminer si les critères sont valables au regard des circonstances de la mission, notamment s'ils présentent les caractéristiques décrites au sous-alinéa 24 b)ii).

³ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

42. Si le professionnel en exercice s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que les conditions préalables à une mission d'assurance ne sont pas toutes réunies, il doit s'entretenir de cette question avec la ou les parties appropriées et déterminer :
- a) si la question peut être résolue d'une manière qu'il estime satisfaisante ;
 - b) s'il est approprié de poursuivre la mission ;
 - c) s'il faut faire état de cette question dans le rapport d'assurance et, le cas échéant, comment.
43. Si le professionnel en exercice s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que les critères applicables ne sont pas tous valables ou que l'objet considéré, en tout ou en partie, ne convient pas à une mission d'assurance, il doit démissionner si les textes légaux ou réglementaires applicables lui permettent de le faire. Si le professionnel en exercice poursuit sa mission, il doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon ce qui convient dans les circonstances. (Réf. : par. A90 et A91)

Caractère significatif

44. Le professionnel en exercice doit prendre en compte le caractère significatif lorsque : (Réf. : par. A92 à A100)
- a) il planifie et réalise la mission d'assurance, notamment lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures ;
 - b) il apprécie si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives.

Acquisition d'une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission

45. Le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'informations auprès de la ou des parties appropriées quant à savoir :
- a) si elles ont connaissance de cas avérés, suspectés ou allégués d'anomalie intentionnelle ou de non-conformité intentionnelle à des textes légaux et réglementaires ayant une incidence sur l'information sur l'objet considéré ; (Réf. : par. A101 et A102)
 - b) si la partie responsable a une fonction d'audit interne, auquel cas il doit procéder à des demandes d'informations supplémentaires pour acquérir une compréhension des activités et des principales constatations de cette fonction en ce qui concerne l'information sur l'objet considéré ;
 - c) si la partie responsable a eu recours à des experts pour préparer l'information sur l'objet considéré.

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>46L. Le professionnel en exercice doit acquérir de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission une compréhension suffisante pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pouvoir déterminer les secteurs dans 	<p>46R. Le professionnel en exercice doit acquérir de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission une compréhension suffisante pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pouvoir identifier et évaluer les risques

<p>lesquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives ;</p> <p>b) disposer de ce fait d'une base pour concevoir et mettre en œuvre, à l'égard des secteurs déterminés à l'alinéa 46L a), des procédures lui permettant d'obtenir une assurance limitée pour étayer sa conclusion. (Réf. : par. A101 à A105 et A108)</p> <p>47L. Lors de l'acquisition de la compréhension, requise au paragraphe 46L, de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, le professionnel en exercice doit tenir compte du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A107)</p>	<p>d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré ;</p> <p>b) disposer de ce fait d'une base pour concevoir et mettre en œuvre, à l'égard des risques évalués, des procédures lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable pour étayer sa conclusion. (Réf. : par. A101 à A104 et A108)</p> <p>47R. Lors de l'acquisition de la compréhension, requise au paragraphe 46R, de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré qui est pertinent eu égard à la mission. À cette fin, il doit notamment évaluer la conception des contrôles pertinents eu égard à la mission et déterminer s'ils ont été mis en place en mettant en œuvre des procédures en sus des demandes d'informations auprès du personnel responsable de l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A106)</p>
---	---

Obtention d'éléments probants

Prise en compte des risques et réponses aux risques

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>48L. En s'appuyant sur sa compréhension (voir le paragraphe 46L), le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A109 à A113)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) déterminer les secteurs dans lesquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives ; b) concevoir et mettre en œuvre, à l'égard des secteurs déterminés à l'alinéa 48L a), des procédures lui permettant d'obtenir une assurance limitée pour étayer sa conclusion. 	<p>48R. En s'appuyant sur sa compréhension (voir le paragraphe 46R), le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A109 à A111)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré ; b) concevoir et mettre en œuvre, à l'égard des risques évalués, des procédures lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable pour étayer sa conclusion. En plus de toute autre procédure à l'égard de l'information sur l'objet considéré qui est appropriée dans les circonstances de la mission, les procédures du professionnel en exercice doivent comprendre l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents à l'égard de l'information sur l'objet considéré dans l'une ou l'autre des situations suivantes : <ul style="list-style-type: none"> i) l'évaluation par le professionnel en exercice des risques d'anomalies significatives repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles, ii) les procédures autres que les tests des contrôles ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés.
<p>Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée</p> <p>49L. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs problèmes qui l'amènent à croire que l'information sur l'objet considéré pourrait comporter des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour pouvoir : (Réf. : par. A113 à A118)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) soit conclure qu'il est peu probable que le ou les problèmes donnent lieu à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré ; b) soit déterminer que le ou les problèmes donnent lieu à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré. 	<p>Révision de l'évaluation des risques dans une mission d'assurance raisonnable</p> <p>49R. L'évaluation par le professionnel en exercice des risques d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré peut évoluer au cours de la mission à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels. Dans les circonstances où le professionnel en exercice obtient des éléments probants qui sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures prévues. (Réf. : par. A113)</p>

50. Lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants. Or, il pourrait arriver :
- a) soit que les éléments probants obtenus d'une source soient incohérents par rapport à ceux obtenus d'une autre source ;
 - b) soit que le professionnel en exercice ait des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant servir d'éléments probants.

En pareils cas, le professionnel en exercice doit déterminer les modifications à apporter aux procédures pour résoudre le problème et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur les autres aspects de la mission.

51. Le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies non corrigées détectées au cours de la mission, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A119 et A120)

Travaux effectués par un expert choisi par le professionnel en exercice

52. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, ce dernier doit en outre : (Réf. : par. A121 à A125)
- a) évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport à ses besoins, l'évaluation de l'objectivité devant comprendre, dans le cas d'un expert externe, des demandes d'informations concernant les intérêts ou relations pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert ; (Réf. : par. A126 à A129)
 - b) acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise ; (Réf. : par. A130 et A131)
 - c) s'entendre avec l'expert sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier ; (Réf. : par. A132 et A133)
 - d) évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport à ses besoins. (Réf. : par. A134 et A135)

Travaux effectués par un autre professionnel en exercice, un expert choisi par la partie responsable (ou le mesureur ou l'évaluateur), ou un auditeur interne (Réf. : par. A136)

53. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice, le professionnel en exercice doit apprécier si ces travaux conviennent à ses fins.
54. Si des informations devant servir d'éléments probants sont issues des travaux d'un expert choisi par la partie responsable ou par le mesureur ou l'évaluateur, le professionnel en exercice doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport à ses besoins :
- a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert ;
 - b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert ;
 - c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert en tant qu'éléments probants.

55. Lorsque le professionnel en exercice prévoit d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit évaluer les éléments suivants :
- a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;
 - b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ;
 - c) le caractère systématique et rigoureux de la démarche adoptée par la fonction d'audit interne, y compris la gestion de la qualité ;
 - d) l'adéquation de ces travaux par rapport aux besoins de la mission.

Déclarations écrites

56. Le professionnel en exercice doit demander à la partie appropriée ou aux parties appropriées de lui fournir une déclaration écrite :
- a) affirmant qu'elles lui ont fourni toutes les informations dont elles ont connaissance et qui sont pertinentes eu égard à la mission ; (Réf. : par. A54, A55 et A137 à A139)
 - b) confirmant la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables, y compris que tous les aspects pertinents sont reflétés dans l'information sur l'objet considéré.
57. Si le professionnel en exercice estime nécessaire d'obtenir, en sus des déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport à l'information sur l'objet considéré, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites.
58. Lorsque les déclarations écrites portent sur des aspects qui sont significatifs par rapport à l'information sur l'objet considéré, le professionnel en exercice doit :
- a) évaluer leur vraisemblance et leur cohérence par rapport aux autres éléments probants obtenus, y compris les autres déclarations (verbales ou écrites) ;
 - b) déterminer s'il y a lieu de s'attendre à ce que les parties faisant les déclarations soient bien informées sur les aspects considérés.
59. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport d'assurance, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées ou non-fiabilité des déclarations écrites

60. Si l'une ou plusieurs des déclarations écrites qu'il a demandées ne lui sont pas fournies ou qu'il a des doutes suffisamment importants sur la compétence, l'intégrité, les valeurs d'éthique ou la diligence des parties qui lui fournissent les déclarations écrites, ou si les déclarations écrites ne sont pas fiables par ailleurs, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A140)
- a) s'entretenir du problème avec la ou les parties appropriées ;

- b) revoir son évaluation de l'intégrité des parties auxquelles il a demandé les déclarations ou desquelles il les a obtenues et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général ;
- c) prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible du problème sur la conclusion de son rapport d'assurance.

Événements postérieurs

61. Lorsque cela est pertinent par rapport à la mission, le professionnel en exercice doit déterminer l'incidence, sur l'information sur l'objet considéré et sur son rapport d'assurance, des événements survenus jusqu'à la date de ce rapport. Il doit répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport d'assurance et qui, s'ils avaient été connus de lui à cette date, auraient pu le conduire à modifier ce rapport. La mesure dans laquelle les événements postérieurs doivent être pris en considération dépend de la probabilité que ces événements aient une incidence sur l'information sur l'objet considéré et sur le caractère approprié de la conclusion du professionnel en exercice. Le professionnel en exercice n'est toutefois pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard de l'information sur l'objet considéré après la date de son rapport d'assurance. (Réf. : par. A141 et A142)

Autres informations

62. Lorsque les documents contenant l'information sur l'objet considéré et le rapport d'assurance y afférent contiennent d'autres informations, le professionnel en exercice doit lire ces autres informations afin de voir s'il s'y trouve des incohérences significatives par rapport à l'information sur l'objet considéré ou au rapport d'assurance. Le professionnel en exercice doit s'entretenir de la question avec la ou les parties appropriées et prendre d'autres mesures appropriées si, à la lecture des autres informations, il prend connaissance de l'un ou l'autre des problèmes suivants : (Réf. : par. A143)
- a) une incohérence significative entre les autres informations et l'information sur l'objet considéré ou le rapport d'assurance ;
 - b) une anomalie significative concernant des faits qui est sans rapport avec les éléments figurant dans l'information sur l'objet considéré ou dans le rapport d'assurance.

Description des critères applicables

63. Le professionnel en exercice doit apprécier si l'information sur l'objet considéré mentionne ou décrit adéquatement les critères applicables. (Réf. : par. A144 à A146)

Établissement de la conclusion

64. Le professionnel en exercice doit évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus dans le contexte de la mission et, si cela est nécessaire dans les circonstances, tenter d'obtenir d'autres éléments probants. Le professionnel en exercice doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables. S'il n'est pas en mesure d'obtenir les autres éléments probants nécessaires, il doit considérer les incidences de cet état de fait sur la conclusion qu'il établit en application du paragraphe 65. (Réf. : par. A147 à A153)

65. Le professionnel en exercice doit établir une conclusion quant à l'absence d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré. Pour ce faire, il doit prendre en considération la conclusion qu'il a établie en application du paragraphe 64 relativement au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et apprécier si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. (Réf. : par. 3, A154 et A155)
66. Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il y a limitation de l'étendue des travaux et le professionnel en exercice doit, selon le cas, exprimer une conclusion avec réserve, formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion ou démissionner (lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables). (Réf. : par. A156 à A158)

Préparation du rapport d'assurance

67. Le rapport d'assurance doit être sous forme écrite et énoncer clairement la conclusion du professionnel en exercice au sujet de l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A2 et A159 à A161)
68. La conclusion du professionnel en exercice doit être clairement séparée des informations ou des explications qui ne sont pas censées influencer sur celle-ci (paragraphe d'observations, paragraphes sur d'autres points, constatations relatives à des aspects particuliers de la mission, recommandations ou informations supplémentaires incluses dans le rapport d'assurance). Le libellé utilisé doit exprimer clairement que le paragraphe d'observations, le paragraphe sur d'autres points, les constatations, les recommandations ou les informations supplémentaires ne visent pas à amoindrir la conclusion du professionnel en exercice. (Réf. : par. A159 à A161)

Contenu du rapport d'assurance

69. Le rapport d'assurance doit comporter au minimum les éléments de base suivants :
- a) un titre qui indique clairement qu'il s'agit d'un rapport de mission d'assurance indépendant ; (Réf. : par. A162)
 - b) un destinataire ; (Réf. : par. A163)
 - c) la mention ou la description du niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice, de l'information sur l'objet considéré et, lorsque cela est approprié, de l'objet considéré. Lorsque la conclusion du professionnel en exercice est formulée sous l'angle d'une déclaration faite par la ou les parties appropriées, cette déclaration doit être jointe au rapport d'assurance ou être reproduite dans le rapport d'assurance ou encore le rapport doit comporter un renvoi à une source qui contient cette déclaration et à laquelle les utilisateurs visés ont accès ; (Réf. : par. A164)
 - d) la mention des critères applicables ; (Réf. : par. A165)
 - e) s'il y a lieu, une description des limites inhérentes importantes associées à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables ; (Réf. : par. A166)

- f) lorsque les critères sont conçus à une fin particulière, un énoncé signalant cet état de fait au lecteur et indiquant qu'en conséquence, l'information sur l'objet considéré pourrait ne pas convenir à d'autres fins ; (Réf. : par. A167 et A168)
- g) un énoncé identifiant la partie responsable et le mesureur ou l'évaluateur s'il ne s'agit pas de la même personne, et définissant leurs responsabilités ainsi que celles du professionnel en exercice, d'autre part ; (Réf. : par. A169)
- h) un énoncé indiquant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISAE ou, dans le cas où une norme ISAE portant sur un sujet particulier s'applique, à cette norme ISAE ; (Réf. : par. A170 et A171)
- i) un énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la norme ISQM 1 ou d'autres exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. Si le professionnel en exercice n'est pas un professionnel comptable, l'énoncé doit faire état des exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 qui sont appliquées ; (Réf. : par. A172)
- j) Un énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie définies dans le Code de l'IESBA ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance. Si le professionnel en exercice n'est pas un professionnel comptable, la déclaration doit faire état des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires appliquées qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance. (Réf. : par. A173)
- k) un résumé informatif des travaux sur lesquels repose la conclusion du professionnel en exercice. Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, il est essentiel, pour comprendre la conclusion du professionnel en exercice, d'être conscient de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux effectués doit indiquer que :
 - i) les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre,
 - ii) en conséquence, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est beaucoup moins élevé que celui qui aurait été obtenu dans une mission d'assurance raisonnable ; (Réf. : par. A6 et A174 à A178)
- l) la conclusion du professionnel en exercice : (Réf. : par. A2 et A179 à A181)
 - i) lorsque cela est approprié, la conclusion doit informer les utilisateurs visés du contexte dans lequel celle-ci doit être lue, (Réf. : par. A180)
 - ii) dans une mission d'assurance raisonnable, la conclusion doit être exprimée sous forme positive, (Réf. : par. A179)

- iii) dans une mission d'assurance limitée, la conclusion doit être exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives, (Réf. : par. A181)
- iv) la conclusion exprimée en application des sous-alinéas ii) ou iii) doit être formulée dans des termes appropriés à l'objet considéré et aux critères applicables, compte tenu des circonstances de la mission, et être exprimée sous l'un des angles suivants : (Réf. : par. A182)
 - a. l'objet considéré et les critères applicables,
 - b. l'information sur l'objet considéré et les critères applicables,
 - c. une déclaration faite par la partie appropriée,
- v) si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée, le rapport d'assurance doit comprendre :
 - a. une section décrivant le ou les problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée,
 - b. une section qui contient la conclusion modifiée du professionnel en exercice ; (Réf. : par. A183)
- m) la signature du professionnel en exercice ; (Réf. : par. A184)
- n) la date du rapport d'assurance, cette date ne devant pas être antérieure à celle à laquelle :
 - i. le professionnel en exercice a obtenu les éléments probants sur lesquels il fonde sa conclusion, y compris les éléments probants attestant que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de l'information sur l'objet considéré,
 - ii. la revue de la qualité de la mission est achevée, lorsqu'une telle revue est requise selon la norme ISQM 1 ou les politiques ou procédures du cabinet ; (Réf. : par. A185)
- o) le lieu, dans le pays concerné, où le professionnel en exercice exerce son activité.

Mention de l'expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport d'assurance

70. Si le professionnel en exercice fait mention des travaux d'un expert qu'il a choisi dans son rapport d'assurance, le libellé de ce rapport ne doit pas donner à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée se trouve réduite du fait de l'intervention de cet expert. (Réf. : par. A186 à A188)

Rapport d'assurance prescrit par des textes légaux ou réglementaires

71. Si un texte légal ou réglementaire oblige le professionnel en exercice à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport d'assurance ne doit faire référence à la présente norme ISAE ou à d'autres normes ISAE que s'il inclut au minimum chacun des éléments énoncés au paragraphe 69.

Conclusions non modifiée et modifiée

72. Le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion non modifiée lorsqu'il arrive à la conclusion :
- a) dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, que l'information sur l'objet considéré a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables ;
 - b) dans le cas d'une mission d'assurance limitée, que, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, il n'a rien relevé qui le porte à croire que l'information sur l'objet considéré n'a pas été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables.
73. Si le professionnel en exercice considère comme nécessaire :
- a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs visés sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré, et qui, selon son jugement professionnel, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de l'information sur l'objet considéré par les utilisateurs visés (il s'agit d'un paragraphe d'observations) ;
 - b) soit de communiquer un point autre que ceux qui sont présentés ou mentionnés dans l'information sur l'objet considéré, qui, selon son jugement professionnel, est pertinent eu égard à la compréhension de la mission, de ses responsabilités ou de son rapport d'assurance par les utilisateurs visés (il s'agit d'un paragraphe sur d'autres points) ;
- et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'assurance en employant un titre approprié et en indiquant clairement que sa conclusion n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point en cause. Un paragraphe d'observations ne doit porter que sur un point présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré.
74. Le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion modifiée dans les circonstances suivantes :
- a) lorsque, selon son jugement, il y a limitation de l'étendue des travaux et que l'incidence du problème pourrait être significative (voir le paragraphe 66), auquel cas il doit exprimer une conclusion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion ;
 - b) lorsque, selon son jugement, l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives, auquel cas il doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable. (Réf. : par. A191)
75. Le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion avec réserve lorsque, selon son jugement, les incidences ou incidences éventuelles d'un problème ne sont pas significatives et généralisées au point de l'obliger à exprimer une conclusion défavorable ou à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion. Une conclusion avec réserve doit être exprimée comme étant « à l'exception » des incidences ou des incidences éventuelles du problème ayant donné lieu à la formulation de la réserve. (Réf. : par. A189 et A190)
76. Si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée en raison d'une limitation de l'étendue des travaux, mais qu'il est également au fait d'un ou de plusieurs problèmes qui

entraînent des anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré, il doit inclure dans son rapport d'assurance une description claire de la limitation de l'étendue des travaux, de même que du problème ou des problèmes entraînant des anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré.

77. Lorsque la déclaration de la ou des parties appropriées indique et explique de manière appropriée que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives, le professionnel en exercice doit :
- a) soit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable formulée sous l'angle de l'objet considéré et des critères applicables ;
 - b) soit, si les termes et conditions de la mission l'obligent expressément à formuler sa conclusion sous l'angle d'une déclaration faite par la partie appropriée, exprimer une conclusion sans réserve, mais inclure dans son rapport un paragraphe d'observations dans lequel il fait mention de la déclaration de la ou des parties appropriées qui indique et explique de manière adéquate que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives. (Réf. : par. A192)

Autres responsabilités en matière de communication

78. Le professionnel en exercice doit déterminer si, selon les termes et conditions et les autres circonstances de la mission, il a relevé quoi que ce soit devant être communiqué à la partie responsable, au mesureur ou à l'évaluateur, au donneur de mission, aux responsables de la gouvernance ou à d'autres parties. (Réf. : par. A193 à A199)

Documentation

79. Le professionnel en exercice doit constituer sans délai indu la documentation de la mission afin de disposer, pour étayer son rapport d'assurance, d'un dossier suffisant et approprié permettant à un professionnel en exercice expérimenté n'ayant pas participé à la mission de connaître : (Réf. : par. A200 à A204)
- a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer aux normes ISAE pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) les résultats des procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus ;
 - c) les questions importantes apparues au cours de la mission, les conclusions dégagées à leur sujet, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.
80. Lorsque le professionnel en exercice relève des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, il doit consigner en dossier le traitement qu'il accorde à ces incohérences.
81. Le processus administratif visant à constituer le dossier de mission définitif dans lequel le professionnel en exercice doit rassembler la documentation de la mission doit être achevé sans délai indu après la date du rapport d'assurance. (Réf. : par. A205 et A206)

82. Une fois le dossier de mission définitif constitué, le professionnel en exercice ne doit supprimer ni retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation. (Réf. : par. A207)
83. Si le professionnel en exercice estime nécessaire d'apporter des modifications ou des ajouts à la documentation de la mission après la constitution du dossier de mission définitif, il doit, indépendamment de la nature des modifications ou des ajouts, consigner dans son dossier :
- a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés ;
 - b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Introduction (Réf. : par. 6)

- A1. Les missions de conseil en gestion font appel aux compétences techniques, à la formation, aux observations, à l'expérience et aux connaissances du professionnel en exercice. Ces missions consistent en un processus analytique qui suppose généralement une combinaison des activités suivantes : l'établissement d'objectifs, la recherche d'informations, la définition des problèmes ou des occasions, l'évaluation des solutions possibles, la formulation de recommandations et des actions à mener, la communication des résultats et parfois la mise en œuvre et le suivi. Si un rapport est délivré, il prend généralement la forme d'un exposé descriptif (ou « rapport détaillé »). Généralement, les travaux ne sont effectués qu'en vue d'une utilisation par le client et au profit de celui-ci. La nature et l'étendue des travaux sont définies de gré à gré entre le professionnel en exercice et le client. Un service qui répond à la définition d'une mission d'assurance n'est pas une mission de conseil en gestion, mais une mission d'assurance.

Objectifs

Cas où l'information sur l'objet considéré par la mission est constituée d'un certain nombre d'aspects (Réf. : par. 10 et 65 et alinéa 69 I))

- A2. Lorsque l'information sur l'objet considéré est constituée d'un certain nombre d'aspects, des conclusions séparées peuvent être fournies pour chaque aspect. Il n'est pas nécessaire que chacune de ces conclusions séparées fournisse le même niveau d'assurance. Chaque conclusion est plutôt exprimée sous la forme qui convient selon qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée. Dans la présente norme ISAE, lorsque des conclusions séparées sont exprimées, l'emploi du terme « conclusion » englobe chacune de ces conclusions séparées.

Définitions

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ou dans une mission d'assurance raisonnable (Réf. : sous-alinéa 12 a)i))

- A3. Comme le niveau d'assurance obtenu d'une mission d'assurance limitée est moins élevé que celui qui découle d'une mission d'assurance raisonnable, les procédures que le professionnel en exercice met en œuvre lorsqu'il réalise une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance

raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre. Les principales différences entre les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable et celles qui sont mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée comprennent les suivantes :

- a) l'importance accordée à la nature des diverses procédures en tant que sources d'éléments probants est susceptible de varier selon les circonstances de la mission. Par exemple, le professionnel en exercice peut juger approprié, dans une mission d'assurance limitée donnée, d'accorder relativement plus d'importance aux demandes d'informations auprès du personnel de l'entité et aux procédures analytiques, et relativement moins — sinon pas du tout — d'importance aux tests des contrôles et à l'obtention d'éléments probants de sources externes que dans une mission d'assurance raisonnable ;
- b) dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut :
 - soit réduire le nombre d'éléments sélectionnés pour examen,
 - soit réduire le nombre de procédures mises en œuvre (par exemple, ne mettre en œuvre que des procédures analytiques dans les cas où, dans une mission d'assurance raisonnable, on mettrait en œuvre d'autres procédures en plus des procédures analytiques) ;
- c) dans une mission d'assurance raisonnable, les procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque de mission impliquent l'établissement d'attentes suffisamment précises pour permettre de déceler les anomalies significatives. Dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques peuvent être conçues en vue d'étayer les attentes en ce qui concerne la direction des tendances, les corrélations et les ratios plutôt que pour déceler les anomalies avec le degré de précision attendu dans une mission d'assurance raisonnable ;
- d) en outre, dans une mission d'assurance limitée, lorsque des variations, des corrélations ou des écarts importants sont relevés, il est possible d'obtenir des éléments probants appropriés en faisant des demandes d'informations et en examinant les réponses obtenues à la lumière des circonstances connues de la mission ;
- e) de plus, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut utiliser, par exemple, des données d'un degré de regroupement plus élevé, comme des données trimestrielles plutôt que mensuelles, ou des données qui n'ont pas fait l'objet de procédures distinctes aussi étendues pour en tester la fiabilité que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable.

Un niveau d'assurance qui est valable (Réf. : division 12 a)i)b. et par. 47L)

- A4. En général, le niveau d'assurance que le professionnel en exercice cherche à obtenir n'est pas quantifiable, et celui-ci doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si ce niveau est valable dans les circonstances de la mission. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice met en œuvre des procédures qui sont limitées par rapport à celles qu'il est nécessaire de mettre en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, mais qui sont néanmoins planifiées de manière à obtenir un niveau d'assurance valable. Le niveau d'assurance

obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il accroîtra dans une mesure qui n'est manifestement pas sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré (voir également les paragraphes A16 à A18).

- A5. Pour l'ensemble des missions d'assurance limitée, la définition donnée à une assurance valable peut aller d'un niveau à peine supérieur au niveau susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est manifestement pas sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré, à un niveau se situant juste au-dessous d'une assurance raisonnable. Le niveau valable pour une mission donnée est défini dans cet intervalle par appel au jugement et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs en tant que groupe, des critères, et de l'objet considéré par la mission.
- A6. Comme le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice dans une mission d'assurance limitée peut varier, le rapport du professionnel en exercice contient un résumé informatif des procédures mises en œuvre, ce qui reflète le fait qu'il est nécessaire d'être conscient de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures pour comprendre la conclusion exprimée par le professionnel en exercice (voir l'alinéa 69 k) et les paragraphes A174 à A178).
- A7. Voici quelques exemples de facteurs pouvant être utiles pour déterminer ce qui constitue une assurance valable dans une mission donnée :
- les caractéristiques de l'objet considéré ainsi que des critères et la question de savoir si des normes ISAE portant sur des sujets particuliers s'appliquent à la situation ;
 - les consignes ou autres indications du donneur de mission quant à la nature de l'assurance qu'il demande au professionnel en exercice d'obtenir. Par exemple, les termes et conditions de la mission peuvent stipuler des procédures particulières que le donneur de mission estime nécessaires ou des aspects particuliers de l'information sur l'objet considéré sur lesquels le donneur de mission souhaite que le professionnel en exercice concentre ses procédures. Le professionnel en exercice peut par ailleurs considérer que d'autres procédures sont requises pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'obtenir une assurance valable ;
 - les pratiques généralement reconnues, s'il en existe, en ce qui concerne les missions d'assurance visant l'information sur l'objet considéré en question, ou des informations semblables ou connexes ;
 - les besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe. Généralement, plus la formulation d'une conclusion inappropriée lorsque l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives a des conséquences importantes pour les utilisateurs visés, plus le niveau d'assurance considéré comme valable pour répondre aux besoins de ces utilisateurs est élevé. Par exemple, dans certains cas, la formulation d'une conclusion inappropriée peut avoir, pour les utilisateurs visés, une conséquence si grande qu'une mission d'assurance raisonnable est requise pour que le professionnel en exercice puisse obtenir une assurance qui est valable dans les circonstances ;

- le fait que les utilisateurs visés s'attendent, parce que le professionnel en exercice exprimera une assurance limitée à l'égard de l'information sur l'objet considéré, à ce qu'il le fasse dans un bref délai et à faible coût.

Exemples de missions d'attestation (Réf. : division 12 a)ii)a.)

A8. Voici des exemples de missions qui peuvent être réalisées conformément à la présente norme ISAE :

- a) Développement durable : une mission portant sur le développement durable comporte l'obtention d'une assurance sur un rapport préparé par la direction ou un expert choisi par la direction (le mesureur ou l'évaluateur) au sujet de la performance de l'entité en matière de développement durable.
- b) Conformité à des textes légaux ou réglementaires : une mission portant sur la conformité à des textes légaux ou réglementaires comporte l'obtention d'une assurance sur une déclaration faite par une autre partie (le mesureur ou l'évaluateur) au sujet de la conformité aux textes légaux ou réglementaires pertinents.
- c) Optimisation des ressources : une mission portant sur l'optimisation des ressources comporte l'obtention d'une assurance sur une mesure ou une évaluation de l'optimisation des ressources faite par une autre partie (le mesureur ou l'évaluateur).

Compétences et techniques en matière d'assurance (Réf. : alinéa 12 b))

A9. Les compétences et techniques en matière d'assurance comprennent :

- l'application de l'esprit critique et du jugement professionnel ;
- la planification et la réalisation de la mission d'assurance, y compris la collecte et l'évaluation des éléments probants ;
- la compréhension des systèmes d'information ainsi que du rôle et des limites du contrôle interne ;
- la capacité de lier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à la prise en considération du caractère significatif et des risques de mission ;
- la mise en œuvre des procédures nécessaires à l'exécution de la mission, ces procédures pouvant comprendre les demandes d'informations, l'inspection, le contrôle arithmétique, la réexécution, l'observation, la demande de confirmation et les procédures analytiques ;
- des pratiques systématiques en matière de documentation et des compétences en rédaction de rapports d'assurance.

Critères (Réf. : alinéa 12 c) et Annexe)

A10. Mesurer ou évaluer de manière raisonnablement cohérente un objet considéré dans un contexte où intervient le jugement professionnel nécessite des critères valables. Sans le cadre de référence fourni par des critères valables, la conclusion exprimée est sujette à interprétation et à méprise. Le caractère valable des critères est lié à la situation, c'est-à-dire qu'il est déterminé compte tenu des circonstances de la mission. Même si l'objet considéré ne change pas,

l'utilisation de critères différents peut déboucher sur une mesure ou une évaluation différente. Par exemple, un mesureur ou un évaluateur peut faire du nombre de plaintes résolues à la satisfaction du client l'un des critères utilisés pour l'objet de la satisfaction de la clientèle, tandis qu'un autre mesureur ou évaluateur pourrait choisir le nombre d'achats répétés dans les trois mois qui ont suivi l'achat initial. Le niveau d'assurance recherché n'influe nullement sur le caractère valable des critères ; autrement dit, si les critères ne sont pas valables pour une mission d'assurance raisonnable, ils ne sont pas non plus valables pour une mission d'assurance limitée, et inversement. Les critères valables comprennent, lorsque cela est approprié, des critères en matière de présentation et d'informations à fournir.

Risque de mission (Réf. : alinéa 12 f))

- A11. Le risque de mission ne désigne pas et n'englobe pas les risques professionnels, tels que les risques de perte résultant d'un procès, de publicité négative ou de survenance d'autres événements rattachés à un élément de l'information sur l'objet considéré, auxquels le professionnel en exercice est exposé.
- A12. En général, le risque de mission peut être représenté par les composantes suivantes, bien que ces composantes ne soient pas nécessairement toutes réunies ou importantes dans chaque mission d'assurance :
- a) les risques sur lesquels le professionnel en exercice n'exerce pas une influence directe, à savoir :
 - i) la vulnérabilité de l'information sur l'objet considéré à une anomalie significative, avant prise en compte des contrôles y afférents appliqués par la ou les parties appropriées (risque inhérent),
 - ii) le risque qu'une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de la ou des parties appropriées (risque lié au contrôle) ;
 - b) le risque sur lequel le professionnel en exercice exerce une influence directe, à savoir le risque que les procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice ne détectent pas une anomalie significative (risque de non-détection).
- A13. La mesure dans laquelle chacune de ces composantes est pertinente par rapport à la mission dépend des circonstances de la mission, plus particulièrement :
- de la nature de l'objet considéré et de l'information sur l'objet considéré. Par exemple, le concept de risque lié au contrôle pourrait être plus pertinent lorsque l'objet considéré porte sur la préparation d'informations sur la performance de l'entité que lorsqu'il porte sur des informations liées à l'efficacité d'un contrôle ou à l'existence d'une condition physique ;
 - de la question de savoir si la mission d'assurance réalisée est une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée. Par exemple, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut souvent décider d'obtenir des éléments probants par des moyens autres que les tests des contrôles, auquel cas la prise en compte du risque

lié au contrôle pourrait être moins pertinente que dans une mission d'assurance raisonnable portant sur la même information sur l'objet considéré.

La prise en compte des risques relève plus du jugement professionnel que de la mesure de précision.

A14. Il est rarement possible ou rentable de ramener le risque de mission à zéro, si bien qu'une « assurance raisonnable » est moindre qu'une assurance absolue, en raison des facteurs suivants :

- le recours aux sondages ;
- les limites inhérentes au contrôle interne ;
- le fait que nombre des éléments probants dont dispose le professionnel en exercice sont convaincants plutôt que concluants ;
- le recours au jugement professionnel aux fins de la collecte et de l'évaluation des éléments probants ainsi que de la formation des conclusions fondées sur ces éléments probants ;
- dans certains cas, les caractéristiques que présente l'objet considéré lorsqu'il est évalué ou mesuré au regard des critères.

Le donneur de mission (Réf. : alinéa 12 g) et Annexe)

A15. Le donneur de mission peut être, selon les circonstances, la direction ou les responsables de la gouvernance de la partie responsable, un corps législatif, les utilisateurs visés, le mesureur ou l'évaluateur ou encore un autre (ou d'autres) tiers.

Utilisateurs visés (Réf. : alinéa 12 m) et Annexe)

A16. Dans certains cas, il peut exister des utilisateurs visés autres que ceux à qui le rapport d'assurance est adressé. Il se peut que le professionnel en exercice ne puisse pas connaître l'identité de tous ceux qui liront le rapport d'assurance, surtout lorsqu'un grand nombre de gens y ont accès. Dans de tels cas, surtout lorsque les lecteurs potentiels sont susceptibles de s'intéresser à l'objet considéré pour des raisons très diverses, on peut limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. L'identité des utilisateurs visés peut être déterminée de diverses manières, par exemple au moyen d'un accord entre le professionnel en exercice et la partie responsable ou le donneur de mission, ou par les textes légaux ou réglementaires.

- A17. Les utilisateurs visés ou leurs représentants peuvent participer directement, avec le professionnel en exercice et la partie responsable (ainsi que le donneur de mission, s'il est différent), à la définition des exigences de la mission. Toutefois, nonobstant la participation d'autres parties et contrairement à ce qui se passe dans une mission de procédures convenues (qui comporte l'établissement d'un rapport sur des constatations factuelles découlant de la mise en œuvre de procédures convenues avec le donneur de mission et des tiers, le cas échéant, plutôt que l'expression d'une conclusion) :
- a) le professionnel en exercice est responsable de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures ;
 - b) le professionnel en exercice peut devoir mettre en œuvre des procédures supplémentaires s'il prend connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour prévoir les procédures à mettre en œuvre (voir paragraphes A116 à A118).
- A18. Dans certains cas, les utilisateurs visés (des banquiers et des autorités de réglementation, par exemple) imposent la réalisation d'une mission d'assurance à une fin particulière ou demandent à la partie appropriée ou aux parties appropriées de prendre les dispositions nécessaires à cet égard. Lorsqu'une mission fait appel à des critères conçus à une fin particulière, l'alinéa 69 f) exige l'ajout d'un énoncé pour alerter les lecteurs de ce fait. En outre, le professionnel en exercice peut juger bon d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. Selon les circonstances de la mission, cela peut se faire par l'imposition d'une restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport d'assurance (voir paragraphes A167 et A168).

Information sur l'objet considéré (Réf. : alinéa 12 x) et Annexe)

- A19. Dans certains cas, l'information sur l'objet considéré peut consister en l'énoncé d'une appréciation portée sur un aspect d'un processus ou encore de l'exécution ou de la conformité, au regard des critères. Par exemple, « le contrôle interne d'ABC a fonctionné efficacement au regard des critères XYZ au cours de la période... » ou « la structure de gouvernance d'ABC était conforme aux critères XYZ au cours de la période... ».

La ou les parties appropriées (Réf. : par. 13 et Annexe)

- A20. Les rôles de la partie responsable, du mesureur ou de l'évaluateur ainsi que du donneur de mission peuvent varier (voir le paragraphe A37). De même, les structures de direction et de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des environnements culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et la structure de propriété de l'entité. Il n'est donc pas possible, dans les normes ISAE, de préciser pour l'ensemble des missions la ou les personnes auxquelles il convient de demander des informations ou des déclarations écrites ou avec lesquelles il convient de communiquer dans toute autre circonstance. Dans certains cas, par exemple lorsque la ou les parties appropriées ne représentent pas l'entité juridique prise dans son ensemble, la détermination des dirigeants ou des responsables de la gouvernance avec qui il convient de communiquer exige le recours au jugement professionnel pour trouver la ou les personnes qui ont les responsabilités appropriées et possèdent une connaissance des éléments en cause.

Réalisation d'une mission d'assurance conforme aux normes ISAE

Conformité aux normes pertinentes eu égard à la mission (Réf. : par. 1, 5 et 15)

- A21. La présente norme ISAE contient des exigences qui s'appliquent aux missions d'assurance⁴ (autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques), y compris les missions réalisées conformément à une norme ISAE portant sur un sujet particulier. Dans certains cas, une norme ISAE portant sur un sujet particulier est également pertinente eu égard à la mission. Une norme ISAE portant sur un sujet particulier est pertinente eu égard à la mission lorsqu'elle est en vigueur, que le sujet de la norme ISAE est pertinent eu égard à la mission et que les circonstances dont traite la norme ISAE sont en présence.
- A22. Les normes ISA et ISRE ont été respectivement rédigées en vue des audits et des examens limités d'informations financières historiques, et ne s'appliquent pas aux autres missions d'assurance. Ces normes peuvent toutefois fournir des indications en ce qui a trait au processus de la mission en général aux professionnels en exercice qui entreprennent une mission d'assurance conformément à la présente norme ISAE.

Texte d'une norme ISAE (Réf. : par. 12 et 16)

- A23. Les normes ISAE contiennent des objectifs à l'intention du professionnel en exercice qui les applique et des exigences conçues pour lui permettre d'atteindre ces objectifs. Elles contiennent aussi des indications connexes sous la forme de modalités d'application et d'autres commentaires explicatifs, des paragraphes d'introduction qui fournissent des renseignements situationnels utiles pour bien comprendre ces normes, ainsi que des définitions.
- A24. Les objectifs définis dans une norme ISAE permettent de situer les exigences de cette norme ISAE et visent à aider le professionnel en exercice à :
- a) comprendre ce qu'il lui faut accomplir ;
 - b) déterminer la nécessité de procéder ou non à des actions supplémentaires pour atteindre les objectifs.

Une bonne application des exigences de la norme ISAE par le professionnel en exercice est censée suffire à lui permettre d'en atteindre les objectifs. Toutefois, comme les circonstances varient grandement d'une mission d'assurance à l'autre et que les normes ISAE ne sauraient prévoir toutes les circonstances, le professionnel en exercice a la responsabilité de déterminer les procédures nécessaires pour satisfaire aux exigences des normes ISAE pertinentes et permettre d'en atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut y avoir des éléments particuliers qui imposent au professionnel en exercice de mettre en œuvre, pour pouvoir atteindre les objectifs spécifiés dans les normes ISAE, d'autres procédures en plus de celles qui sont exigées par ces normes.

- A25. Les exigences des normes ISAE sont marquées par l'emploi du verbe « devoir ».

⁴ La présente norme ISAE contient des exigences ainsi que des modalités d'application et d'autres commentaires explicatifs portant expressément sur les missions d'attestation visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée. La présente norme ISAE peut également être appliquée aux missions d'appréciation directe visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée, moyennant les adaptations et ajouts nécessaires selon les circonstances de la mission.

A26. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Ces dispositions peuvent notamment comporter :

- a) des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence ;
- b) des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme. Lorsqu'il y a lieu, des considérations additionnelles propres aux organisations qui audient des entités du secteur public ou aux petits cabinets figurent dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Ces considérations additionnelles facilitent l'application des exigences des normes ISAE. Cependant, elles ne limitent pas ni ne réduisent la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice d'appliquer les exigences des normes ISAE et de s'y conformer.

A27. Des définitions sont fournies dans les normes ISAE en vue de favoriser l'uniformité d'application et d'interprétation de ces normes, mais elles ne sont pas censées prévaloir sur des définitions établies à d'autres fins, que ce soit dans des textes légaux ou réglementaires ou ailleurs.

A28. Les annexes font partie des modalités d'application et autres commentaires explicatifs. La raison d'être et l'utilisation prévue d'une annexe sont expliquées dans le corps de la norme ISAE à laquelle elle se rattache ou dans le titre et l'introduction de l'annexe elle-même.

Conformité aux exigences pertinentes (Réf. : par. 17)

A29. Bien que certaines procédures ne soient exigées que pour les missions d'assurance raisonnable, elles peuvent néanmoins convenir à certaines missions d'assurance limitée.

Règles de déontologie (Réf. : alinéas 3 a) et 22 a) et par. 20)

A30. Le Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux de déontologie, à savoir :

- a) intégrité ;
- b) objectivité ;
- c) compétence professionnelle et diligence ;
- d) confidentialité ;
- e) comportement professionnel.

Ces principes définissent le comportement attendu d'un professionnel comptable.]

A31. Le Code de l'IESBA établit un cadre conceptuel qui dicte l'approche que doit suivre le professionnel comptable pour répondre aux menaces pesant sur la conformité aux principes fondamentaux. Cette approche consiste :

- a) à identifier les menaces pesant sur la conformité aux principes fondamentaux, lesquelles peuvent faire partie de l'une ou de plusieurs des catégories suivantes :
 - i) intérêt personnel,

- ii) autocontrôle,
 - iii) représentation,
 - iv) familiarité,
 - v) intimidation ;
- b) à apprécier si les menaces identifiées se situent à un niveau acceptable ;
- c) si les menaces pesant sur la conformité aux principes fondamentaux dépassent un niveau acceptable, à y répondre en éliminant les circonstances qui les créent, en mettant en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable ou, lorsque c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, en démissionnant.
- A32. Le Code de l'IESBA énonce des exigences et des modalités d'application concernant divers sujets, dont les suivants :
- conflits d'intérêts ;
 - nomination de professionnels ;
 - secondes opinions ;
 - honoraires et autres types de rémunération ;
 - paiements incitatifs, y compris cadeaux et hospitalité ;
 - garde d'actifs de clients ;
 - réponse aux cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.
- A33. Le Code de l'IESBA contient également les *International Independence Standards*. L'indépendance, au sens du Code de l'IESBA, comprend à la fois l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. L'indépendance préserve la capacité du professionnel en exercice à former une conclusion d'assurance libre de toute influence. Elle renforce sa capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de conserver son esprit critique. Les *International Independence Standards* du Code de l'IESBA traitent notamment des questions suivantes :
- honoraires; cadeaux et hospitalité ;
 - litiges en cours ou menaces de poursuite ;
 - intérêts financiers ;
 - prêts et garanties ;
 - relations d'affaires ;
 - relations familiales et personnelles ;
 - exercice récent de fonctions auprès d'un client de services d'expression d'assurance ;
 - fonction d'administrateur ou de dirigeant auprès d'un client de services d'expression d'assurance ;

- emploi auprès d'un client de services d'expression d'assurance ;
- association de longue date entre du personnel et un client de services d'expression d'assurance ;
- prestation de services autres que d'assurance à un client de services d'expression d'assurance ;
- rapports comportant une restriction à l'utilisation et à la diffusion.

A34. Les exigences professionnelles ou exigences légales ou réglementaires sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance lorsqu'elles traitent de tous les points mentionnés aux paragraphes A30 à A33 et qu'elles imposent des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les exigences énoncées dans les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte à ces missions.

Acceptation et maintien

Conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance (Réf. : par. 24)

A35. Dans le cas d'une entité du secteur public, on peut supposer que certaines des conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont présentes, par exemple :

- a) les rôles et responsabilités des organisations qui audient des entités du secteur public et ceux des entités du secteur public visées par les missions d'assurance sont présumés être appropriés, car ils sont généralement prévus par des dispositions législatives ;
- b) le droit d'accès à l'information dont les organisations qui audient des entités du secteur public ont besoin pour réaliser la mission est souvent prévu par des dispositions législatives ;
- c) la conclusion du professionnel en exercice, sous la forme qui convient selon qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée, doit généralement, en vertu de dispositions législatives, être contenue dans un rapport écrit ;
- d) il existe généralement un motif rationnel, car la mission est prévue par des dispositions législatives.

A36. Si des critères valables ne peuvent s'appliquer à tout l'objet considéré, mais que le professionnel en exercice peut relever un ou plusieurs aspects de l'objet considéré à l'égard desquels ces critères sont valables, une mission d'assurance peut être réalisée à l'égard de cet aspect précis de l'objet considéré. En pareils cas, il se peut que le rapport d'assurance doive préciser qu'il ne porte pas sur l'intégralité de l'objet considéré d'origine.

Rôles et responsabilités (Réf. : alinéas 12 m), 12 n), 12 r), 12 v), 24 a), par. 13 et Annexe)

A37. Dans toutes les missions d'assurance, on compte au moins trois parties : la partie responsable, le professionnel en exercice et les utilisateurs visés. Dans bon nombre de missions d'attestation, la partie responsable peut également être le mesureur ou l'évaluateur, et le donneur de mission. Des commentaires sur la place de chacun de ces rôles dans une mission d'assurance se trouvent à l'Annexe.

- A38. Les éléments probants attestant de l'existence de la relation appropriée en ce qui concerne la responsabilité à l'égard de l'objet considéré peuvent prendre la forme d'un avis de reconnaissance fourni par la partie responsable. Un tel avis jette également les assises d'une compréhension commune des responsabilités de la partie responsable et du professionnel en exercice. Une reconnaissance écrite constitue la forme de documentation la plus appropriée de la compréhension que possède la partie responsable. En l'absence d'une reconnaissance de responsabilité écrite, le professionnel en exercice peut néanmoins être fondé à accepter la mission si, par exemple, d'autres sources, comme des dispositions législatives ou un contrat, font état de la responsabilité. Dans d'autres cas, il peut être approprié de refuser la mission, selon les circonstances, ou de mentionner les circonstances dans le rapport d'assurance.
- A39. Il incombe au mesureur ou à l'évaluateur de disposer d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. Pour déterminer si une base est raisonnable, il faut tenir compte de la nature de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission. Dans certains cas, un processus structuré comportant des contrôles internes poussés peut être nécessaire pour fournir au mesureur ou à l'évaluateur une base raisonnable pour établir si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives. Le fait que le professionnel en exercice délivrera un rapport sur l'information sur l'objet considéré ne saurait éliminer la nécessité que les processus du mesureur ou de l'évaluateur comportent une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré.

Caractère approprié de l'objet considéré (Réf. : sous-alinéa 24 b)i)

- A40. Un objet considéré est approprié s'il est identifiable et peut faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente par rapport aux critères applicables, si bien que l'information sur l'objet considéré ainsi obtenue peut être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'expression d'une assurance raisonnable ou d'une assurance limitée, selon le cas.
- A41. Le niveau d'assurance recherché n'influe nullement sur le caractère approprié de l'objet considéré, c'est-à-dire que si un objet considéré n'est pas approprié à une mission d'assurance raisonnable, il n'est pas approprié non plus à une mission d'assurance limitée, et inversement.
- A42. Chaque objet considéré présente des caractéristiques qui lui sont propres, y compris la mesure dans laquelle les informations à son sujet sont de nature qualitative ou quantitative, objective ou subjective, et historique ou prospective, et où elles portent sur un moment précis ou sur un intervalle de temps. Ces caractéristiques ont une incidence sur :
- a) le degré de précision avec lequel il est possible de mesurer ou d'évaluer l'objet considéré au regard des critères ;
 - b) le caractère convaincant des éléments probants disponibles.
- A43. La détermination de ces caractéristiques et la prise en considération de leurs incidences aident le professionnel en exercice à évaluer le caractère approprié de l'objet considéré et à déterminer le contenu du rapport d'assurance (voir le paragraphe A164).

A44. Dans certains cas, la mission d'assurance peut viser une partie seulement d'un objet considéré plus général. Par exemple, le professionnel en exercice peut être chargé de délivrer un rapport sur un aspect de la contribution de l'entité au développement durable, par exemple un certain nombre de programmes gérés par une entité qui ont des retombées positives sur l'environnement. Dans de tels cas, lorsque le professionnel en exercice détermine si la mission présente la caractéristique d'avoir un objet considéré qui est approprié, il peut être bon qu'il se demande si l'information relative à l'aspect à l'égard duquel il est chargé de délivrer un rapport est susceptible de répondre aux besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe et comment l'information sur l'objet considéré sera présentée et diffusée ; par exemple, qu'il se demande si l'entité n'aurait pas d'autres programmes plus importants dont les retombées sont moins positives, et sur lesquels elle ne communique pas.

Caractère valable et accessibilité des critères

Caractère valable des critères (Réf. : sous-alinéa 24 b)ii))

A45. Les critères valables présentent les caractéristiques suivantes :

- a) Pertinence : des critères pertinents permettent d'aboutir à une information sur l'objet considéré qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs visés.
- b) Exhaustivité : les critères sont exhaustifs lorsque l'information sur l'objet considéré préparée selon ceux-ci n'omet pas de facteurs pertinents dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils influent sur les décisions que prennent les utilisateurs visés en se fondant sur cette information. Des critères exhaustifs comprennent, lorsque cela est pertinent, des points de référence pour la présentation et les informations à fournir.
- c) Fiabilité : des critères fiables permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement constante de l'objet considéré — y compris, lorsque cela est pertinent, en matière de présentation et d'informations à fournir — quand ils sont utilisés dans des circonstances semblables par des professionnels en exercice différents.
- d) Neutralité : des critères neutres permettent d'aboutir à une information sur l'objet considéré qui est exempte de parti pris, selon ce qui convient dans les circonstances de la mission.
- e) Intelligibilité : des critères intelligibles permettent d'aboutir à une information sur l'objet considéré qui peut être comprise par les utilisateurs visés.

A46. De vagues descriptions des attentes ou des jugements quant à l'expérience d'une personne ne constituent pas des critères valables.

A47. Pour déterminer si des critères sont valables pour une mission donnée, il faut se demander s'ils présentent les caractéristiques précitées. Le poids relatif de chaque caractéristique pour une mission donnée est affaire de jugement professionnel. Par ailleurs, des critères peuvent être valables dans les circonstances propres à une mission, et ne pas l'être dans d'autres circonstances. Par exemple, la délivrance d'un rapport à l'intention des pouvoirs publics ou des autorités de réglementation peut exiger le recours à un ensemble de critères particuliers, même si ces critères ne sont pas valables pour un groupe plus vaste d'utilisateurs.

- A48. Les critères peuvent être choisis ou élaborés de diverses façons. Par exemple, ils peuvent :
- être contenus dans des textes légaux ou réglementaires ;
 - émaner de groupes d'experts autorisés ou reconnus, qui suivent une procédure officielle transparente ;
 - être élaborés collectivement par un groupe qui ne suit pas une procédure officielle transparente ;
 - être publiés dans des publications érudites ou des ouvrages savants ;
 - être élaborés en vue de la vente sur une base exclusive ;
 - être expressément conçus aux fins de la préparation de l'information sur l'objet considéré dans les circonstances propres à la mission.

La façon dont les critères sont élaborés peut avoir une incidence sur les travaux que le professionnel en exercice exécute pour apprécier s'ils sont valables.

- A49. Dans certains cas, les critères à utiliser pour la mission sont prescrits par des textes légaux ou réglementaires. Sauf indication contraire, ces critères sont présumés être valables, tout comme les critères émanant de groupe d'experts autorisés ou reconnus, qui suivent une procédure officielle transparente, s'ils sont pertinents par rapport aux besoins d'information des utilisateurs visés. C'est ce qu'on appelle des critères établis. Il peut toutefois arriver que des utilisateurs acceptent que d'autres critères soient utilisés pour répondre à leurs besoins particuliers, même s'il existe déjà des critères établis pour l'objet considéré. Par exemple, divers cadres de référence peuvent être utilisés à titre de critères établis pour évaluer l'efficacité du contrôle interne. Des utilisateurs peuvent toutefois élaborer un ensemble de critères plus détaillés qui répondent à leurs besoins d'information particuliers, par exemple en matière de contrôle prudentiel. Dans de tels cas, le rapport d'assurance :

- a) avertit les lecteurs que l'information sur l'objet considéré a été préparée conformément à des critères à usage particulier et que, par conséquent, cette information pourrait ne pas convenir à d'autres fins (voir l'alinéa 69 f) ;
- b) peut indiquer, lorsque cela est pertinent dans les circonstances de la mission, que les critères ne sont pas contenus dans un texte légal ou réglementaire, ou n'émanent pas d'un groupe d'experts autorisé ou reconnu, qui suit une procédure officielle transparente.

- A50. Les critères expressément conçus aux fins de la préparation de l'information sur l'objet considéré dans les circonstances propres à la mission ne sont pas valables si leur utilisation rend l'information sur l'objet considéré ou le rapport d'assurance trompeur pour les utilisateurs visés. Lorsque les critères sont expressément conçus aux fins des utilisateurs visés, il est souhaitable que les utilisateurs visés et le donneur de mission reconnaissent que ces critères sont valables. L'absence d'une telle reconnaissance peut avoir une incidence sur ce qu'il faut faire pour déterminer si les critères sont valables, et sur les informations fournies au sujet des critères dans le rapport d'assurance.

Accessibilité des critères (Réf. : sous-alinéa 24 b)iii))

- A51. Les utilisateurs doivent avoir accès aux critères pour comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué. Les critères sont mis à la disposition des utilisateurs visés par un ou plusieurs des moyens suivants :
- a) en étant rendus publics ;
 - b) en étant clairement intégrés à la présentation de l'information sur l'objet considéré ;
 - c) en étant clairement intégrés dans le rapport d'assurance (voir le paragraphe A165) ;
 - d) en faisant partie des connaissances générales, par exemple le temps est habituellement mesuré en heures et en minutes.
- A52. Il peut arriver que les critères ne soient accessibles qu'aux utilisateurs visés, par exemple s'il s'agit de dispositions d'un contrat ou encore de critères publiés par une association sectorielle et mis à la disposition des seuls membres du secteur, du fait qu'ils ne servent qu'à une fin bien précise. Lorsque c'est le cas, l'alinéa 69 f) exige l'inclusion d'un énoncé signalant cet état de fait au lecteur. En outre, le professionnel en exercice peut juger approprié d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné aux utilisateurs visés (voir les paragraphes A167 et A168).

Accessibilité des éléments probants (Réf. : sous-alinéa 24 b)iv))

Quantité et qualité des éléments probants disponibles

- A53. La quantité ou la qualité des éléments probants disponibles dépend :
- a) des caractéristiques de l'objet considéré ou de l'information sur l'objet considéré. Par exemple, on peut s'attendre à des éléments probants moins objectifs lorsque l'information sur l'objet considéré est de nature prospective plutôt qu'historique ;
 - b) d'autres circonstances, comme les cas où des éléments probants qui seraient raisonnablement censés exister ne sont pas disponibles, par exemple en raison de la date de la nomination du professionnel en exercice, de la politique de conservation des documents de l'entité, de systèmes d'information inadéquats ou d'une restriction imposée par la partie responsable.

Généralement, les éléments probants sont de nature convaincante plutôt que concluante.

Accès aux documents (Réf. : par. 56)

- A54. Chercher à obtenir de la part de la partie appropriée ou des parties appropriées la confirmation qu'elles ont conscience de la responsabilité qui leur incombe de lui fournir ce qui suit peut aider le professionnel en exercice à déterminer si la mission présente la caractéristique de l'accès aux éléments probants :
- a) un accès à toutes les informations dont la ou les parties ont connaissance et qui sont utiles à la préparation de l'information sur l'objet considéré, comme les enregistrements, les pièces justificatives et d'autres éléments probants ;

- b) les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut demander à la partie appropriée ou aux parties appropriées aux fins de la mission ;
- c) un accès sans restriction aux personnes de la ou des parties appropriées, desquelles le professionnel en exercice juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

A55. La nature des relations entre la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur et le donneur de mission peut influencer sur la capacité du professionnel en exercice d'avoir accès aux enregistrements, aux pièces justificatives et aux autres éléments probants dont il pourrait avoir besoin pour mener à bien sa mission. La prise en considération de la nature de ces relations peut donc être pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter la mission. Des exemples de circonstances dans lesquelles la nature de ces relations peut soulever des problèmes sont fournis au paragraphe A140.

Motif rationnel (Réf. : sous-alinéa 24 b)vi))

A56. Les points qu'il est utile de prendre en considération pour déterminer s'il y a un motif raisonnable à la mission peuvent comprendre les suivants :

- les utilisateurs visés par l'information sur l'objet considéré et le rapport d'assurance (particulièrement lorsque les critères sont conçus à une fin particulière) ainsi que la probabilité que l'utilisation ou la diffusion de l'information sur l'objet considéré et du rapport d'assurance s'étendent au-delà des utilisateurs visés ;
- la question de savoir s'il est prévu d'exclure des aspects de l'information sur l'objet considéré de la portée du rapport d'assurance et, le cas échéant, les motifs de leur exclusion ;
- les caractéristiques des relations entre la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur et le donneur de mission, par exemple quant à savoir si la partie responsable, dans le cas où elle n'est pas le mesureur ou l'évaluateur, consent à l'utilisation prévue de l'information sur l'objet considéré et aura la possibilité d'examiner cette information avant qu'elle soit mise à la disposition des utilisateurs visés ou de diffuser des commentaires en accompagnement de celle-ci ;
- la question de savoir qui a sélectionné les critères à appliquer pour mesurer ou évaluer l'objet considéré et dans quelle mesure leur application fait appel au jugement ou laisse place au parti pris, l'existence d'un motif rationnel pour la mission étant plus probable lorsque les utilisateurs visés ont sélectionné eux-mêmes les critères ou ont participé à leur sélection ;
- toute limitation importante de l'étendue du travail du professionnel en exercice ;
- la question de savoir si le donneur de mission veut, de l'avis du professionnel en exercice, associer de façon inappropriée le nom de ce dernier à l'objet considéré ou à l'information sur l'objet considéré.

Accord sur les termes et conditions de la mission (Réf. : par. 27)

A57. Il est dans l'intérêt du donneur de mission comme du professionnel en exercice que ce dernier communique par écrit, avant le début de la mission, les termes et conditions convenus pour celle-ci, afin d'éviter tout malentendu. La forme et le contenu de l'accord ou du contrat écrit varient

selon les circonstances de la mission. Par exemple, lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission, le professionnel en exercice n'a pas à les consigner dans l'accord écrit du moment qu'il spécifie que ces textes légaux ou réglementaires s'appliquent et que la ou les parties appropriées reconnaissent et comprennent les responsabilités qui leur incombent en vertu de ces textes légaux ou réglementaires.

- A58. Les textes légaux ou réglementaires, particulièrement dans le secteur public, peuvent prescrire la nomination d'un professionnel en exercice et prévoir les pouvoirs spécifiques de ce professionnel, dont le pouvoir d'accès aux documents de la partie appropriée ou des parties appropriées et à d'autres informations, ainsi que ses responsabilités, dont celle de communiquer directement au ministre compétent, au corps législatif ou au public toute tentative de limitation de l'étendue de la mission de la part de la partie appropriée ou des parties appropriées.

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission (Réf. : par. 29)

- A59. Un changement de situation qui remet en cause les besoins des utilisateurs visés ou une méprise sur la nature de la mission peut constituer une justification valable pour demander une modification de la mission, par exemple le passage d'une mission d'assurance à une mission autre que d'assurance, ou d'une mission d'assurance raisonnable à une mission d'assurance limitée. L'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une assurance raisonnable ne constitue pas une justification valable pour demander le passage d'une mission d'assurance raisonnable à une mission d'assurance limitée.

Gestion de la qualité

Professionnels comptables exerçant en cabinet (Réf. : par. 20 et alinéas 31 a) à d))

- A60. La présente norme ISAE s'inscrit dans le contexte d'un éventail de mesures prises pour assurer la qualité des missions d'assurance réalisées par les professionnels comptables exerçant en cabinet, notamment celles prises par les organismes membres de l'IFAC en application du Programme de conformité des organismes membres et des « Déclarations des obligations des membres ». Ces mesures comprennent :
- des exigences en matière de compétence, comme des points de référence en matière de formation et d'expérience pour l'admission à la profession ainsi que des exigences en matière de perfectionnement professionnel continu et d'apprentissage permanent ;
 - un système de gestion de la qualité mis en place dans l'ensemble du cabinet, la norme ISQM 1 s'appliquant d'ailleurs à tous les cabinets pour les missions d'assurance et de services connexes ;
 - des règles ou un code de déontologie exhaustifs, y compris en ce qui a trait à l'indépendance, reposant sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Gestion de la qualité au niveau du cabinet (Réf. : alinéas 3 b) et 31 a))

- A61. Les responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des missions d'assurance sont traitées dans la

norme ISQM 1⁵ Celle-ci énonce les responsabilités du cabinet relativement à l'établissement d'objectifs en matière de qualité en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, dans l'exercice des responsabilités. La norme ISQM 1 traite également de la responsabilité qu'a le cabinet d'établir des politiques ou des procédures relatives aux missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise⁶. La norme ISQM 2 traite de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de la réalisation et de la documentation de cette revue⁷. Un système de gestion de la qualité porte sur les huit composantes suivantes⁸ :

- a) processus d'évaluation des risques du cabinet ;
- b) gouvernance et leadership ;
- c) les règles de déontologie pertinentes ;
- d) acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- e) réalisation des missions ;
- f) ressources ;
- g) informations et communications ;
- h) processus de suivi et de prise de mesures correctives.

Les cabinets ou les exigences peuvent employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire le système de gestion de la qualité.

- A62. Les autres exigences professionnelles (ou les exigences légales ou réglementaires) concernant les responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 lorsqu'elles traitent des exigences de cette norme et qu'elles imposent au cabinet d'en atteindre l'objectif.
- A63. Étant donné que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission, il fait ressortir, par ses actions et par les messages qu'il communique aux autres membres de l'équipe de mission, le fait que la qualité est essentielle à la réalisation d'une mission d'assurance ainsi que l'importance, pour la qualité de cette mission d'assurance :
- a) du respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires lors de la réalisation des travaux ;
 - b) de la conformité aux politiques ou procédures applicables du cabinet ;
 - c) de la délivrance d'un rapport de mission qui est approprié aux circonstances ;

⁵ Norme ISQM 1, paragraphe 1.

⁶ Norme ISQM 1, alinéa 2 a).

⁷ Norme ISQM 1, alinéa 2 b).

⁸ Norme ISQM 1, paragraphe 6.

- d) de la capacité de l'équipe de mission de faire part de ses préoccupations sans crainte de représailles.
- A64. Un système de gestion de la qualité du cabinet comporte l'établissement d'un processus de suivi et de prise de mesures correctives conçu de manière à :
- a) fournir au cabinet en temps opportun des informations pertinentes et fiables sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité ;
 - b) permettre de prendre des mesures appropriées en réponse aux déficiences relevées, de sorte que ces déficiences soient corrigées en temps opportun.

- A65. D'ordinaire, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet, sauf dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- selon sa compréhension ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission ;
 - les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire.

Par exemple, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet en ce qui concerne :

- a) la compétence et les capacités des membres du cabinet, grâce aux procédures de recrutement et de formation ;
- b) l'indépendance, grâce aux informations pertinentes centralisées et mises à disposition par le cabinet ;
- c) la poursuite d'une relation client, grâce aux politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'assurance ;
- d) le respect des exigences légales et réglementaires, grâce au processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet.

Lorsqu'il considère les déficiences⁹ relevées dans le système de gestion de la qualité du cabinet qui sont susceptibles d'affecter la mission d'assurance, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures correctives qui ont été prises par le cabinet pour y répondre.

- A66. Une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'assurance n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ni que le rapport du professionnel en exercice n'était pas approprié.

⁹ Norme ISQM 1, alinéa 16 a).

Compétences, connaissances et expérience en ce qui concerne l'objet considéré et sa mesure ou son évaluation (Réf. : alinéa 31 d))

- A67. Il peut être demandé à un professionnel en exercice de réaliser des missions d'assurance portant sur un vaste éventail d'objets considérés et d'informations sur un objet considéré. Certaines de ces missions peuvent nécessiter des compétences et des connaissances spécialisées en sus de celles qu'une personne possède habituellement.
- A68. Le Code de l'IESBA énonce des exigences et des indications concernant la menace liée à l'intérêt personnel qui pèse sur la conformité au principe de compétence professionnelle et de diligence lorsque l'équipe de mission ne possède pas, ou n'est pas en mesure d'acquérir, les compétences nécessaires à la prestation des services professionnels¹⁰. Le professionnel en exercice assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il exprime, et le fait qu'il utilise les travaux d'un expert choisi par lui n'atténue en rien cette responsabilité. Néanmoins, si, s'étant conformé à la présente norme ISAE, le professionnel en exercice qui utilise les travaux d'un expert choisi par lui conclut que les travaux de cet expert conviennent à ses besoins, il peut accepter les constatations ou les conclusions de cet expert dans le domaine d'expertise de celui-ci en tant qu'éléments probants appropriés.

Ressources affectées à la mission

Compétence et capacités collectives (Réf. : par. 32)

- A69. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'assurance spécifiques. Ces objectifs se rattachent au caractère approprié des jugements que porte le cabinet pour déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission compte tenu de sa capacité de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables¹¹.

Expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : alinéa 32 a) et sous-alinéa 32 b)ii))

- A70. Certains des travaux d'assurance peuvent être réalisés par une équipe multidisciplinaire qui comprend un ou plusieurs experts choisis par le professionnel en exercice. L'aide de ces experts peut être requise, par exemple, pour permettre au professionnel en exercice d'acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission ou encore pour les questions mentionnées au paragraphe 46R (dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable) ou 46L (dans le cas d'une mission d'assurance limitée).
- A71. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, il peut être approprié de mettre en œuvre certaines des procédures exigées au paragraphe 52 à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission.

Autres professionnels en exercice (Réf. : sous-alinéa 32 b)ii))

- A72. L'information sur l'objet considéré peut comprendre des informations à l'égard desquelles un autre professionnel en exercice a exprimé une conclusion. Le professionnel en exercice peut

¹⁰ Code de l'IESBA, paragraphe 320.3 A3.

¹¹ Norme ISQM 1, sous-alinéa 30 a)ii) et paragraphe A72.

décider, lorsqu'il forme sa conclusion sur l'information sur l'objet considéré, d'utiliser comme éléments probants à cette fin les éléments probants sur lesquels repose la conclusion de l'autre professionnel en exercice.

A73. Les travaux d'un autre professionnel en exercice peuvent être utilisés à l'égard, par exemple, d'un objet considéré se trouvant dans un lieu éloigné ou dans un pays étranger. Cet autre professionnel en exercice ne fait pas partie de l'équipe de mission. Les points qu'il est pertinent pour l'équipe de mission prévoyant utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice de prendre en considération peuvent comprendre :

- la question de savoir si l'autre professionnel en exercice connaît et respectera les règles de déontologie pertinentes au regard de la mission et, plus particulièrement, de savoir s'il est indépendant ;
- la compétence professionnelle de l'autre professionnel en exercice ;
- l'étendue de l'intervention de l'équipe de mission dans les travaux de l'autre professionnel en exercice ;
- la question de savoir si l'autre professionnel en exercice pratique dans un environnement réglementaire où les professionnels en exercice font l'objet d'une surveillance active.

Responsabilités en matière de revue (Réf. : alinéa 33 c))

A74. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission ainsi que de la revue de leurs travaux. Elle exige en outre que la planification et la réalisation de cette direction, de cette supervision et de cette revue reposent sur le principe que les travaux effectués par des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe¹².

Revue de la qualité de la mission (Réf. : alinéa 36 b))

A75. D'autres aspects peuvent être pris en considération dans une revue de la qualité de la mission, notamment les suivants :

- a) l'évaluation que l'équipe de mission a faite de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission ;
- b) la question de savoir si les points ayant donné lieu à des divergences d'opinions et tout autre point délicat ou litigieux ont fait l'objet de consultations appropriées ainsi que les conclusions tirées de ces consultations ;
- c) la question de savoir si les éléments de la documentation de la mission sélectionnés pour la revue rendent compte des travaux effectués par rapport aux jugements importants et étayent les conclusions dégagées.

¹² Norme ISQM 1, alinéa 31 b).

Esprit critique et jugement professionnel

Esprit critique (Réf. : par. 37)

- A76. L'esprit critique est une attitude qui implique d'être attentif, par exemple, aux éléments suivants :
- les éléments probants qui ne sont pas en cohérence avec d'autres éléments probants recueillis ;
 - les informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants ;
 - les situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures en plus de celles qu'exigent les normes ISAE applicables ;
 - les conditions qui peuvent être l'indice d'une anomalie probable.
- A77. Il est nécessaire que le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique tout au long de la mission afin de pouvoir, par exemple, réduire les risques :
- de ne pas déceler des situations inhabituelles ;
 - de tirer des conclusions trop générales des observations faites durant la mission ;
 - de s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures et pour en évaluer les résultats.
- A78. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants. Cette appréciation critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants incohérents ainsi que la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances.
- A79. À moins que la mission exige d'obtenir une assurance quant à l'authenticité de documents, le professionnel en exercice peut, sauf s'il a des raisons de croire le contraire, tenir les registres et autres documents et pièces justificatives pour authentiques. Il est néanmoins tenu, selon le paragraphe 50, de s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants.
- A80. On ne peut s'attendre à ce que le professionnel en exercice fasse abstraction du jugement que son expérience passée l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité des personnes qui lui fournissent des éléments probants. Cela dit, avoir la conviction que les personnes qui lui fournissent des éléments probants sont honnêtes et intègres ne dispense pas le professionnel en exercice de la nécessité de faire preuve d'esprit critique.

Jugement professionnel (Réf. : par. 38)

- A81. Le jugement professionnel est essentiel à la bonne réalisation d'une mission d'assurance. Cela s'explique du fait que l'interprétation des règles de déontologie pertinentes et des normes ISAE ainsi que les décisions éclairées qui sont exigées tout au long de la mission sont indissociables de l'appréciation des faits et des circonstances sur la base de la formation, des connaissances et de l'expérience pertinentes. Le jugement professionnel est particulièrement nécessaire pour la prise des décisions concernant :

- le caractère significatif et le risque de mission ;
 - la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences des normes ISAE pertinentes et recueillir des éléments probants ;
 - l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis et de la nécessité d'actions supplémentaires pour atteindre les objectifs de la présente norme ISAE et de toute norme ISAE portant sur un sujet particulier pertinent. Plus particulièrement, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si un niveau d'assurance valable a été obtenu ;
 - les conclusions appropriées à tirer des éléments probants obtenus.
- A82. Le trait distinctif du jugement professionnel attendu d'un professionnel en exercice consiste en ce que celui qui l'exerce possède une formation, des connaissances et une expérience qui ont contribué à lui permettre d'acquérir les compétences nécessaires pour poser des jugements raisonnables.
- A83. L'exercice du jugement professionnel, en quelque cas particulier que ce soit, repose sur les faits et les circonstances connus du professionnel en exercice. Le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux au cours de la mission, tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès de tiers, membres du cabinet ou non, au niveau approprié, aide le professionnel en exercice à prendre des décisions éclairées et raisonnables, y compris quant à la mesure dans laquelle le jugement de la partie appropriée ou des parties appropriées influe sur des points particuliers de l'information sur l'objet considéré.
- A84. Le jugement professionnel peut être évalué quant à savoir si le jugement posé reflète une application judicieuse des principes d'assurance et de mesure ou d'évaluation, s'il est approprié compte tenu des faits et circonstances qui étaient connus du professionnel en exercice à la date de son rapport d'assurance et s'il est cohérent par rapport à ces faits et circonstances.
- A85. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire tout au long de la mission. Il est également nécessaire que les jugements posés soient consignés au dossier de manière appropriée. À cet égard, le paragraphe 79 exige que le professionnel en exercice constitue une documentation suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer des conclusions sur les questions importantes apparues au cours de la mission. Le jugement professionnel ne peut servir à justifier des décisions qui, par ailleurs, ne sont pas étayées par les faits et les circonstances relevés au cours de la mission ni par des éléments probants suffisants et appropriés.

Planification et réalisation de la mission

Planification (Réf. : par. 40)

- A86. La planification met à contribution l'associé responsable de la mission, les autres membres clés de l'équipe de mission et les experts externes choisis par le professionnel en exercice, le cas échéant, dans l'élaboration d'une stratégie générale établissant l'étendue, les éléments prioritaires, le calendrier et les modalités d'exécution de la mission, ainsi que d'un plan de

mission détaillant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre et exposant la logique qui sous-tend leur choix. Une planification adéquate contribue à ce que toute l'attention voulue soit accordée aux aspects importants de la mission, que les problèmes potentiels soient détectés dans les meilleurs délais, et que la mission soit organisée et gérée adéquatement afin d'être exécutée avec efficacité et efficience. Une planification efficace permet également d'attribuer les travaux aux membres de l'équipe de mission de façon appropriée, facilite la direction et la supervision de ces derniers ainsi que la revue de leurs travaux, et permet, s'il y a lieu, de coordonner les travaux effectués par d'autres professionnels en exercice et experts. La nature et l'étendue des activités de planification varient en fonction des circonstances de la mission, par exemple la complexité de l'objet considéré et des critères. Voici des exemples des principaux éléments qui peuvent être pris en considération :

- les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue, y compris les termes et conditions de la mission et les caractéristiques de l'objet considéré et des critères ;
- le calendrier prévu et la nature des communications requises ;
- les résultats des activités d'acceptation de la mission et, s'il y a lieu, la question de savoir si la connaissance acquise à l'occasion d'autres missions réalisées par l'associé responsable de la mission auprès de la partie appropriée ou des parties appropriées est pertinente ;
- le processus de la mission ;
- la compréhension que possède le professionnel en exercice de la partie appropriée ou des parties appropriées, et de leur environnement, y compris le risque que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives ;
- l'identité des utilisateurs visés et leurs besoins d'information, et la prise en considération du caractère significatif et des composantes du risque de mission ;
- la mesure dans laquelle le risque de fraude est pertinent pour la mission ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission, comme les besoins en matière de personnel et d'expertise, y compris la nature et l'étendue de l'intervention des experts ;
- l'incidence de la fonction d'audit interne sur la mission.

A87. Le professionnel en exercice peut décider de s'entretenir avec la ou les parties appropriées de certaines questions relatives à la planification pour faciliter le déroulement et la gestion de la mission (par exemple, dans le but de coordonner la mise en œuvre des procédures prévues avec les travaux du personnel de la ou des parties appropriées). Même si de tels entretiens sont fréquents, la responsabilité de la stratégie générale de la mission et du plan de mission appartient en définitive au professionnel en exercice. Lorsqu'il est question, dans ces entretiens, d'éléments de la stratégie générale de la mission ou du plan de mission, il faut veiller à ne pas compromettre l'efficacité de la mission. Ainsi, le fait de s'entretenir avec la ou les parties appropriées de la nature et du calendrier de procédures bien définies peut compromettre l'efficacité de la mission en rendant ces procédures trop prévisibles.

- A88. La planification n'est pas une phase isolée, mais plutôt un processus continu et itératif qui se déroule tout au long de la mission. Des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis peuvent amener le professionnel en exercice à modifier la stratégie générale et le plan de mission et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures.
- A89. Dans le cas des missions de moindre envergure ou peu complexes, la mission peut être réalisée en entier par une équipe de mission très réduite, qui se compose parfois uniquement de l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) sans aucun collaborateur. La taille réduite de l'équipe facilite la coordination et la communication entre les membres. Dans ce cas, l'établissement de la stratégie générale de mission n'est donc pas nécessairement un exercice complexe ou exigeant beaucoup de temps ; tout dépend de la taille de l'entité, de la complexité de la mission, notamment de l'objet considéré et des critères, et de la taille de l'équipe de mission. Par exemple, dans le cas d'une mission récurrente, un bref mémorandum préparé à la fin de la mission précédente sur la base d'une revue des dossiers de travail et faisant ressortir les points importants constatés lors de cette mission peut, s'il est mis à jour pour la mission en cours sur la base des entretiens avec les parties appropriées, servir comme documentation de la stratégie de la mission en cours.
- A90. Si, dans les circonstances décrites au paragraphe 43, le professionnel en exercice poursuit sa mission :
- a) lorsque, selon son jugement professionnel, les critères applicables non valables ou l'objet considéré inapproprié sont susceptibles de tromper les utilisateurs visés, une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable sera appropriée dans les circonstances, dépendamment de la mesure dans laquelle le problème est significatif et généralisé ;
 - b) dans les autres cas, une conclusion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une conclusion sera appropriée, dépendamment de la mesure, selon son jugement professionnel, dans laquelle le problème est significatif et généralisé.
- A91. Par exemple, si après avoir accepté la mission, le professionnel en exercice découvre que l'utilisation des critères applicables introduit, dans l'information sur l'objet considéré, un parti pris qui est significatif et généralisé, alors une conclusion défavorable sera appropriée dans les circonstances.

Caractère significatif (Réf. : par. 44)

- A92. Les jugements professionnels portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, mais ne sont pas influencés par le niveau d'assurance recherché, c'est-à-dire que, pour les mêmes utilisateurs visés et le même objet, le seuil de signification pour une mission d'assurance raisonnable est le même que pour une mission d'assurance limitée, car il se fonde sur les besoins d'information des utilisateurs visés.
- A93. Les critères applicables peuvent traiter du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation de l'information sur l'objet considéré et, par le fait même, fournir un cadre de référence au professionnel en exercice pour prendre en compte le caractère significatif aux fins de la mission. Bien que les critères

applicables puissent expliquer le concept en des termes différents, ce concept comprend généralement les éléments dont il est question aux paragraphes A92 à A100. Lorsque les critères applicables ne traitent pas du concept de caractère significatif, ces paragraphes fournissent un cadre de référence au professionnel en exercice.

A94. Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions pertinentes que les utilisateurs visés prennent en se fondant sur l'information sur l'objet considéré. La prise en considération du caractère significatif relève du jugement professionnel du professionnel en exercice et est influencée par la perception de ce dernier quant aux besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe. Cela étant, le professionnel en exercice peut raisonnablement présumer que les utilisateurs visés :

- a) ont une connaissance raisonnable de l'objet considéré et sont disposés à analyser l'information sur l'objet considéré avec une diligence raisonnable ;
- b) ont conscience que la préparation de l'information sur l'objet considéré et la mission d'assurance connexe se font en fonction de seuils de signification appropriés, et possèdent une compréhension du concept de caractère significatif inclus dans les critères applicables, le cas échéant ;
- c) comprennent les incertitudes inhérentes à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré ;
- d) prennent des décisions raisonnables en se fondant sur l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble.

À moins que la mission n'ait été conçue en vue de répondre aux besoins d'information d'utilisateurs particuliers, l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins d'information peuvent varier grandement, n'est généralement pas prise en considération (voir également les paragraphes A16 à A18).

A95. L'appréciation du caractère significatif se fait par rapport à des facteurs qualitatifs et, s'il y a lieu, des facteurs quantitatifs. Le poids relatif à attribuer aux facteurs qualitatifs et quantitatifs dans une mission donnée relève du jugement professionnel.

A96. Les facteurs qualitatifs peuvent comprendre des choses comme :

- le nombre de personnes ou d'entités touchées par l'objet considéré ;
- l'interaction entre les diverses composantes de l'information sur l'objet considéré lorsque celle-ci est constituée de plusieurs composantes, par exemple dans le cas d'un rapport qui comprend divers indicateurs de performance, et le poids relatif de chaque composante ;
- la formulation employée, lorsque l'information sur l'objet considéré est exprimée sous forme narrative ;
- les caractéristiques du mode de présentation adopté pour l'information sur l'objet considéré, lorsque les critères applicables permettent de varier la présentation ;

- la nature d'une anomalie, par exemple la nature des écarts observés pour un contrôle lorsque l'information sur l'objet considéré consiste en un énoncé relatif à l'efficacité du contrôle ;
 - la question de savoir si une anomalie a une incidence sur la conformité aux textes légaux ou réglementaires ;
 - dans le cas d'une communication périodique d'information sur l'objet considéré, l'incidence d'un ajustement touchant l'information passée ou courante ou susceptible de toucher l'information ;
 - la question de savoir si une anomalie résulte d'un acte intentionnel ou non intentionnel ;
 - la question de savoir si une anomalie est importante compte tenu de ce que le professionnel en exercice connaît des communications antérieures destinées aux utilisateurs, par exemple par rapport au résultat attendu de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré ;
 - la question de savoir si une anomalie a trait à la relation entre la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur et le donneur de mission ou à leur relation avec d'autres parties ;
 - lorsqu'un seuil ou une valeur de référence a été défini, la question de savoir si le résultat de la mise en œuvre de la procédure s'écarte de cette valeur ;
 - lorsque l'objet considéré est un programme public ou une entité du secteur public, la question de savoir si un aspect particulier du programme ou de l'entité est important compte tenu de la nature, de la visibilité et du caractère délicat du programme ou de l'entité ;
 - lorsque l'information sur l'objet considéré a trait à une conclusion tirée quant au respect de textes légaux ou réglementaires, la gravité des conséquences d'un manquement.
- A97. Les facteurs quantitatifs ont trait à l'ampleur des anomalies par rapport aux montants présentés au titre des aspects de l'information sur l'objet considéré qui sont, s'il en est :
- ou bien exprimés sous forme numérique ;
 - ou bien liés à des valeurs numériques (par exemple, le nombre d'écarts observés par rapport à un contrôle peut constituer un facteur quantitatif pertinent lorsque l'information sur l'objet considéré est un énoncé relatif à l'efficacité du contrôle).
- A98. Lorsque des facteurs quantitatifs sont applicables, le fait de planifier la mission à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives fait perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives non corrigées et non détectées peuvent aboutir à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré. Il peut donc être approprié que le professionnel en exercice détermine une quantité inférieure au seuil de signification lorsqu'il planifie la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre.
- A99. Le caractère significatif est déterminé par rapport à l'information sur laquelle porte le rapport d'assurance. En conséquence, lorsque la mission porte sur une partie, mais pas la totalité, des aspects de l'information communiquée relativement à un objet considéré, le caractère significatif n'est envisagé que par rapport à la partie sur laquelle porte la mission.

A100. Tirer une conclusion sur le caractère significatif des anomalies détectées par la mise en œuvre des procédures nécessite l'exercice du jugement professionnel. Par exemple :

- les critères applicables dans une mission portant sur l'optimisation des ressources du service des urgences d'un hôpital pourraient inclure la rapidité avec laquelle les services sont fournis, la qualité des services, le nombre de patients traités pendant un quart de travail ainsi qu'une analyse comparative du coût des services par rapport à des hôpitaux similaires. Si trois de ces critères sont remplis, mais que le service d'urgence manque de justesse au quatrième critère, il faudra recourir au jugement professionnel pour déterminer si le service des urgences de l'hôpital fait une utilisation optimale de ses ressources dans l'ensemble ;
- dans une mission de conformité, l'entité peut s'être conformée à neuf dispositions du texte légal ou réglementaire pertinent, mais ne pas s'être conformée à une autre disposition. Il faut alors recourir au jugement professionnel pour déterminer si l'entité s'est conformée au texte légal ou réglementaire pris dans son ensemble. Par exemple, le professionnel en exercice peut prendre en considération l'importance de la disposition à laquelle l'entité ne s'est pas conformée, ainsi que la relation entre cette disposition et les autres dispositions du texte légal ou réglementaire.

Acquisition d'une compréhension des circonstances de la mission (Réf. : par. 45 à 47R)

A101. Les entretiens entre l'associé responsable de la mission, les autres membres clés de l'équipe de mission et les principaux experts externes choisis par le professionnel en exercice, le cas échéant, sur le risque que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives et sur l'application des critères applicables aux faits et circonstances propres à la mission peuvent aider l'équipe de mission à planifier et à réaliser la mission. Il est également utile d'en communiquer les points pertinents aux membres de l'équipe de mission et aux experts externes choisis par le professionnel en exercice, le cas échéant, qui n'ont pas participé aux entretiens.

A102. Le professionnel en exercice peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, qui peuvent différer ou aller au-delà des responsabilités qui lui incombent selon la présente norme ISAE, par exemple :

- a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;
- b) communiquer à un auditeur les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires¹³ ;
- c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue le professionnel en exercice

¹³ Voir, par exemple, les paragraphes R360.31 à 360.35 A1 du Code de l'IESBA.

conformément à la présente norme ISAE et à d'autres normes ISAE (concernant l'intégrité de la partie responsable ou des responsables de la gouvernance, par exemple). Les paragraphes A194 à A199 traitent plus en détail des responsabilités du professionnel en exercice, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

- A103. L'acquisition d'une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission fournit au professionnel en exercice un cadre de référence pour l'exercice du jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple au moment :
- de prendre en considération les caractéristiques de l'objet considéré ;
 - d'apprécier le caractère valable des critères ;
 - de prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission, y compris les cas où une attention spéciale peut être nécessaire (par exemple, le besoin de compétences spécialisées ou des travaux d'un expert) ;
 - d'établir, s'il y a lieu, les seuils de signification quantitatifs puis d'apprécier s'ils demeurent appropriés, de même que de prendre en considération les facteurs d'importance relative qualitatifs ;
 - de développer des attentes aux fins de la mise en œuvre des procédures analytiques ;
 - de concevoir et de mettre en œuvre les procédures ;
 - d'évaluer les éléments probants, y compris le caractère raisonnable des déclarations verbales et écrites qu'il a obtenues.
- A104. Généralement, le professionnel en exercice possède une compréhension moins approfondie de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission que la partie responsable. Il possède également une compréhension moins approfondie de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission lorsqu'il procède à une mission d'assurance limitée que lorsqu'il procède à une mission d'assurance raisonnable. Par exemple, bien qu'il puisse acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, c'est rarement le cas.
- A105. Dans une mission d'assurance limitée, la détermination des secteurs dans lesquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives permet au professionnel en exercice de focaliser les procédures sur ces secteurs. Par exemple, dans une mission pour laquelle l'information sur l'objet considéré est un rapport sur le développement durable, le professionnel en exercice peut se concentrer sur certains secteurs de ce rapport. Il peut concevoir et mettre en œuvre des procédures à l'égard de l'ensemble de l'information sur l'objet considéré lorsque cette information consiste en un seul secteur ou lorsque l'obtention d'une assurance à l'égard de tous les secteurs de l'information sur l'objet considéré est nécessaire pour obtenir une assurance valable.

- A106. Dans une mission d'assurance raisonnable, la compréhension du contrôle interne à l'égard de l'information sur l'objet considéré aide le professionnel en exercice à connaître les types d'anomalies et de facteurs qui ont une incidence sur le risque que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives. Le professionnel en exercice doit évaluer la conception des contrôles pertinents et déterminer s'ils ont été mis en place en mettant en œuvre des procédures en sus des demandes d'informations auprès de la partie responsable. Le jugement professionnel est requis pour déterminer les contrôles qui sont pertinents dans les circonstances de la mission.
- A107. Dans une mission d'assurance limitée, la prise en considération du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré aide le professionnel en exercice à concevoir et à mettre en œuvre des procédures visant les secteurs à l'égard desquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives. Lorsqu'il prend en considération le processus suivi, le professionnel en exercice utilise son jugement professionnel pour déterminer les aspects du processus qui sont pertinents eu égard à la mission, et peut procéder à des demandes d'informations auprès de la partie appropriée au sujet de ces aspects.
- A108. Dans une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée, les résultats du processus d'évaluation des risques de l'entité peuvent également aider le professionnel en exercice à acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission.

Obtention d'éléments probants

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures (Réf. : par. 48(L) à 49(R))

- A109. Le professionnel en exercice choisit une combinaison de procédures pour obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas. Les procédures énumérées ci-après peuvent être utilisées, par exemple, pour planifier ou réaliser la mission, selon la situation dans laquelle elles sont mises en œuvre par le professionnel en exercice :
- l'inspection ;
 - l'observation ;
 - la demande de confirmation ;
 - le contrôle arithmétique ;
 - la réexécution ;
 - les procédures analytiques ;
 - la demande d'informations.
- A110. Parmi les facteurs pouvant influencer sur le choix des procédures du professionnel en exercice figurent la nature de l'objet considéré, le niveau d'assurance à obtenir et les besoins d'information des utilisateurs visés et du donneur de mission, y compris les contraintes de temps et de coûts pertinentes.
- A111. Dans certains cas, des normes ISAE portant sur un sujet particulier peuvent comprendre des exigences qui ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures. Par

exemple, une norme ISAE portant sur un sujet particulier peut décrire la nature ou l'étendue des procédures à mettre en œuvre ou le niveau d'assurance qui est censé être obtenu pour un type de mission donné. Même dans ces cas, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue exacts des procédures est affaire de jugement professionnel et varie d'une mission à l'autre.

- A112. Dans certaines missions, il se peut que le professionnel en exercice ne trouve aucun secteur à l'égard duquel l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter une anomalie significative. Qu'il ait ou non relevé de tels secteurs, le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures pour obtenir un niveau d'assurance valable.
- A113. Une mission d'assurance est un processus itératif, et il peut arriver que le professionnel en exercice prenne connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour déterminer les procédures à mettre en œuvre. Lorsque le professionnel en exercice met en œuvre les procédures qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent l'amener à mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Ces procédures peuvent consister notamment à demander au mesureur ou à l'évaluateur d'examiner l'élément relevé par le professionnel en exercice et d'apporter des ajustements à l'information sur l'objet considéré, s'il y a lieu.

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée (Réf. : par. 49L)

- A114. Le professionnel en exercice peut prendre connaissance d'anomalies qui, selon son jugement professionnel, ne sont manifestement pas révélatrices de l'existence d'anomalies significatives. Les exemples qui suivent illustrent des situations dans lesquelles il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires parce que, selon le jugement professionnel du professionnel en exercice, les anomalies détectées ne sont manifestement pas révélatrices de l'existence d'anomalies significatives :
- si le seuil de signification est de 10 000 unités et que le professionnel en exercice estime qu'il pourrait exister une erreur potentielle de 100 unités, il ne sera généralement pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, à moins que d'autres facteurs qualitatifs doivent être pris en considération, car le risque d'anomalies significatives est probablement acceptable dans les circonstances de la mission ;
 - si, lors de la mise en œuvre d'un ensemble de procédures à l'égard d'un secteur comportant probablement des anomalies significatives, la réponse à une demande d'informations parmi de nombreuses autres ne correspond pas aux attentes, il peut ne pas être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires si le risque d'anomalies significatives se trouve néanmoins à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission compte tenu des résultats de la mise en œuvre des autres procédures.
- A115. Le professionnel en exercice peut prendre connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui le portent à croire que l'information sur l'objet considéré comporte peut-être des anomalies significatives. Les exemples qui suivent illustrent des situations dans lesquelles il peut être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires parce que les anomalies

détectées indiquent que l'information sur l'objet considéré pourrait comporter des anomalies significatives :

- lorsque les procédures analytiques mises en œuvre par le professionnel en exercice révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs ou des ratios attendus ;
- lorsque le professionnel en exercice prend connaissance d'une anomalie significative potentielle lorsqu'il examine des sources externes ;
- si les critères applicables permettent un taux d'erreur de 10 % et que, d'après un test particulier, le professionnel en exercice a découvert un taux d'erreur de 9 %, auquel cas il pourrait être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, car le risque d'anomalies significatives pourrait ne pas être acceptable compte tenu des circonstances de la mission ;
- si les résultats de la mise en œuvre de procédures analytiques correspondent aux attentes, mais sont néanmoins près d'excéder la valeur attendue, auquel cas il pourrait être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, car le risque d'anomalies significatives pourrait ne pas être acceptable compte tenu des circonstances de la mission.

A116. Si, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui l'amènent à croire que l'information sur l'objet considéré peut comporter des anomalies significatives, il est tenu, selon le paragraphe 49L, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Les procédures supplémentaires peuvent comprendre, par exemple, des demandes d'informations auprès de la ou des parties appropriées ou la mise en œuvre d'autres procédures considérées comme appropriées dans les circonstances.

A117. Lorsque, ayant mis en œuvre les procédures supplémentaires requises au paragraphe 49L, le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de conclure qu'il est peu probable que le ou les problèmes donnent lieu à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré ou de déterminer que le ou les problèmes donnent lieu à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré, il y a limitation de l'étendue des travaux et le paragraphe 66 s'applique.

A118. Le jugement du professionnel en exercice quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures supplémentaires nécessaires pour obtenir des éléments probants lui permettant de conclure soit qu'il n'y a vraisemblablement pas d'anomalies significatives, soit qu'il y en a, est guidé, par exemple, par :

- les informations tirées de son évaluation des résultats des procédures qu'il a déjà mises en œuvre ;
- sa compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, laquelle est mise à jour tout au long de la mission ;

- son point de vue quant au caractère convaincant des éléments probants nécessaires à l'égard du problème qui l'a porté à croire que l'information sur l'objet considéré pouvait comporter des anomalies significatives.

Cumul des anomalies non corrigées (Réf. : par. 51 et 65)

- A119. Les anomalies non corrigées sont cumulées pendant la mission (voir paragraphe 51) afin d'apprécier si, individuellement ou collectivement, elles sont significatives aux fins de la formation de la conclusion du professionnel en exercice.
- A120. Le professionnel en exercice peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies seront tenues pour manifestement négligeables et n'auront pas à être cumulées, parce qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur l'information sur l'objet considéré. L'expression « manifestement négligeable » n'est pas synonyme de « non significatif ». Les éléments manifestement négligeables seront d'un tout autre ordre de grandeur (moindre) que le caractère significatif déterminé conformément au paragraphe 44 et seront manifestement sans conséquence, qu'ils soient pris individuellement ou collectivement et qu'ils soient jugés selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'un ou de plusieurs éléments, on considère qu'ils ne sont pas manifestement négligeables.

Points à prendre en considération lorsqu'un expert choisi par le professionnel en exercice participe à la mission

Nature, calendrier et étendue des procédures (Réf. : par. 52)

- A121. Lorsqu'une partie des travaux d'assurance est effectuée par un ou plusieurs experts choisis par le professionnel en exercice, les aspects qui suivent sont souvent utiles à la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures se rattachant aux travaux d'un tel expert (voir le paragraphe A70) :
- a) l'importance des travaux de l'expert dans le contexte de la mission (voir également les paragraphes A122 et A123) ;
 - b) la nature de l'objet des travaux de l'expert ;
 - c) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux de l'expert ;
 - d) les connaissances et l'expérience que possède le professionnel en exercice au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert ;
 - e) le fait que l'expert soit soumis ou non aux politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet du professionnel en exercice (voir également les paragraphes A124 et A125).

Intégration des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice

- A122. Des missions d'assurance peuvent être réalisées à l'égard d'un vaste éventail d'objets qui nécessitent des compétences et des connaissances spécialisées au-delà de celles que possèdent l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission et à l'égard desquels les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice sont utilisés. Dans certaines situations, l'expert choisi par le professionnel en exercice est consulté pour fournir

des conseils sur un seul élément, mais plus les travaux de l'expert sont importants dans le contexte de la mission, plus il est probable que l'expert travaillera comme membre d'une équipe multidisciplinaire constituée d'experts dans un domaine particulier et d'autres membres du personnel d'assurance. Plus les travaux de l'expert s'intègrent dans la nature, le calendrier et l'étendue de l'ensemble des travaux, plus il importe que la communication bilatérale entre l'expert et les autres membres du personnel d'assurance soit efficace. Une communication bilatérale efficace facilite l'intégration adéquate des travaux de l'expert aux travaux des autres membres de l'équipe.

- A123. Comme il est mentionné au paragraphe A71, lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, il peut convenir de mettre en œuvre certaines des procédures exigées au paragraphe 52 à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission. C'est particulièrement le cas lorsque les travaux de l'expert choisi par le professionnel en exercice seront pleinement intégrés dans les travaux des autres membres du personnel d'assurance et qu'ils seront utilisés aux premières étapes de la mission, par exemple lors de la planification initiale et de l'évaluation des risques.

Politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet du professionnel en exercice

- A124. L'expert interne choisi par le professionnel en exercice peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet du professionnel en exercice et être de ce fait assujéti au système de gestion de la qualité de ce cabinet, notamment aux politiques ou aux procédures qu'a établies celui-ci conformément à la norme ISQM 1 ou à des exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. L'expert interne choisi par le professionnel en exercice peut aussi être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseautant les mêmes politiques ou procédures de gestion de la qualité que le cabinet du professionnel en exercice. L'expert externe choisi par le professionnel en exercice n'est pas membre de l'équipe de mission.
- A125. D'ordinaire, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet (voir le paragraphe A65). La mesure dans laquelle elle pourra s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures du professionnel en exercice en ce qui concerne des questions telles que :
- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation ;
 - l'évaluation faite par le professionnel en exercice de l'objectivité de l'expert de son choix. Les experts internes choisis par le professionnel en exercice sont soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
 - l'évaluation par le professionnel en exercice du caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet peuvent fournir aux experts internes choisis par le professionnel en exercice une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'obtention des éléments

probants. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes choisis par le professionnel en exercice, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix ;

- le respect des exigences légales et réglementaires, compte tenu du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet ;
- l'accord avec l'expert choisi par le professionnel en exercice.

Cet appui n'atténue en rien la responsabilité du professionnel en exercice de satisfaire aux exigences de la présente norme ISAE.

La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : alinéa 52 a))

A126. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par le professionnel en exercice peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert ;
- des entretiens avec cet expert ;
- des entretiens avec d'autres professionnels en exercice ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe ;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert ;
- les politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet (voir également les paragraphes A124 et A125).

A127. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que les experts choisis par le professionnel en exercice possèdent le même niveau de compétence que ce dernier dans la réalisation de tous les aspects d'une mission d'assurance, l'expert dont le professionnel en exercice utilise les travaux doit posséder une compréhension suffisante des normes ISAE pertinentes pour lui permettre de faire le lien entre les travaux qui lui sont attribués et l'objectif de la mission.

A128. L'appréciation portée quant à savoir si les menaces à l'objectivité se situent à un niveau acceptable peut dépendre du rôle de l'expert choisi par le professionnel en exercice et de l'importance de ses travaux dans le contexte de la mission. Il se pourrait, dans certains cas, qu'il soit impossible d'éliminer les circonstances qui créent ces menaces ou de mettre en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable, par exemple si l'expert que le professionnel en exercice entend choisir est une personne ayant joué un rôle important dans la préparation de l'information sur l'objet considéré.

A129. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice, il peut être pertinent :

- de s'enquérir, auprès de la ou des parties appropriées, des intérêts ou relations connus existant entre elles et l'expert, qui pourraient avoir une incidence sur l'objectivité de ce dernier ;
- de s'entretenir avec l'expert au sujet des sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles il est soumis, et d'apprécier si ces sauvegardes sont adéquates pour ramener les menaces à un niveau acceptable. Les intérêts et les relations dont il pourrait être pertinent de s'entretenir avec l'expert comprennent :
 - les intérêts financiers,
 - les relations d'affaires et les liens personnels,
 - la prestation d'autres services par l'expert, y compris par l'organisation dans le cas où l'expert externe est une organisation.

Dans certains cas, il pourrait être approprié pour le professionnel en exercice d'obtenir une déclaration écrite de la part de l'expert externe au sujet de tout intérêt dans la ou les parties appropriées ou de toute relation entre lui et la ou les parties appropriées dont il a connaissance.

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise (Réf. : alinéa 52 b))

A130. L'acquisition d'une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il a choisi permet au professionnel en exercice :

- a) de s'entendre avec l'expert sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier par rapport à ses besoins ;
- b) d'évaluer si ces travaux sont adéquats par rapport à ses besoins.

A131. Voici certains aspects du domaine d'expertise de l'expert qui peuvent revêtir de l'importance pour la compréhension de ce domaine par le professionnel en exercice :

- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour la mission ;
- l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires ;
- les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert, et le fait qu'elles soient ou non généralement admises dans son domaine d'expertise et appropriées dans les circonstances de la mission ;
- la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert.

Accord avec l'expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : alinéa 52 c))

A132. Il peut être approprié que l'accord entre le professionnel en exercice et l'expert de son choix aborde des points tels que les suivants :

- a) les rôles et responsabilités respectifs du professionnel en exercice et de l'expert ;
- b) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre le professionnel en exercice et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir ;
- c) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

A133. Les facteurs mentionnés au paragraphe A125 peuvent avoir une incidence sur le degré de détail et de formalité de l'accord entre le professionnel en exercice et l'expert, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. L'accord entre le professionnel en exercice et l'expert prend souvent la forme d'une lettre de mission.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : alinéa 52 d))

A134. La prise en considération des aspects suivants peut être utile à l'évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins du professionnel en exercice :

- a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants ;
- b) si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes dans les circonstances ;
- c) si les travaux de l'expert nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

A135. Si le professionnel en exercice détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il peut :

- a) ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci ;
- b) ou bien mettre en œuvre des procédures supplémentaires appropriées aux circonstances.

Travaux effectués par un autre professionnel en exercice, un expert choisi par la partie responsable (ou le mesureur ou l'évaluateur), ou un auditeur interne (Réf. : par. 53 à 55)

A136. Bien que les paragraphes A121 à A135 aient été rédigés en fonction de l'utilisation des travaux effectués par un expert choisi par le professionnel en exercice, ils peuvent fournir des indications utiles en ce qui concerne l'utilisation des travaux effectués par un autre professionnel en exercice, un expert choisi par la partie responsable (ou le mesureur ou l'évaluateur), ou un auditeur interne.

Déclarations écrites (Réf. : par. 56)

A137. La confirmation écrite des déclarations verbales réduit le risque de malentendu entre le professionnel en exercice et la ou les parties appropriées. Généralement, les personnes auxquelles le professionnel en exercice demande des déclarations écrites sont des membres de la haute direction ou des responsables de la gouvernance, selon, par exemple, les structures de direction et de gouvernance de la ou des parties appropriées, qui peuvent varier d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et la structure de propriété de l'entité.

A138. D'autres déclarations écrites peuvent être demandées, notamment les suivantes :

- une déclaration indiquant que la ou les parties appropriées sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport à l'information sur l'objet considéré. Généralement, un sommaire des anomalies non corrigées figure dans cette déclaration écrite ou y est joint ;
- une déclaration indiquant que les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations sont raisonnables ;
- une déclaration affirmant que la ou les parties appropriées ont communiqué au professionnel en exercice toutes les déficiences du contrôle interne pertinent pour la mission qui ne sont pas manifestement négligeables et sans conséquence et dont elles ont connaissance ;
- une déclaration, lorsque la partie responsable n'est pas le mesureur ou l'évaluateur, affirmant que la partie responsable reconnaît sa responsabilité à l'égard de l'objet considéré.

A139. Les déclarations de la ou des parties appropriées ne sauraient remplacer les autres éléments probants auxquels le professionnel en exercice peut raisonnablement s'attendre à avoir accès. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. En outre, le fait que le professionnel en exercice ait obtenu des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il obtient.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées ou non-fiabilité des déclarations écrites (Réf. : par. 60)

A140. Dans certaines circonstances, il peut arriver que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'obtenir les déclarations écrites demandées, par exemple dans les situations suivantes :

- la partie responsable fait appel à un tiers pour effectuer la mesure ou l'évaluation pertinente et, ultérieurement, au professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance à l'égard de l'information sur l'objet considéré ainsi obtenue. Dans certains cas, par exemple lorsque la partie responsable entretient une relation continue avec le mesureur ou l'évaluateur, elle peut être à même de prendre les dispositions nécessaires pour que le mesureur ou l'évaluateur fournisse les déclarations écrites demandées ou encore être à même de fournir elle-même ces déclarations si elle dispose d'un fondement raisonnable pour le faire, ce qui n'est pas toujours le cas ;

- un utilisateur visé fait appel au professionnel en exercice pour réaliser une mission à l'égard d'informations diffusées publiquement, mais il n'entretient pas avec la partie responsable un lien du type nécessaire pour faire en sorte que cette partie réponde à la demande de déclaration écrite présentée par le professionnel en exercice ;
- la mission d'assurance est entreprise contre le souhait du mesureur ou de l'évaluateur. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque la mission est entreprise en vertu d'une ordonnance d'un tribunal, ou qu'un professionnel en exercice dans le secteur public est tenu, par le corps législatif ou une autre autorité compétente, d'entreprendre une mission donnée.

Dans ces circonstances ou des circonstances similaires, il se peut que le professionnel en exercice n'ait pas accès aux éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion, auquel cas le paragraphe 66 de la présente norme ISAE s'applique.

Événements postérieurs (Réf. : par. 61)

- A141. Dans certaines missions d'assurance, il peut ne pas être pertinent de tenir compte des événements postérieurs en raison de la nature de l'objet considéré. Par exemple, lorsque la mission exige l'expression d'une conclusion sur l'exactitude d'une déclaration statistique à un moment précis, les événements survenus entre ce moment et la date du rapport d'assurance n'auront pas d'incidence sur la conclusion ou n'exigeront pas la fourniture d'informations dans la déclaration ou le rapport d'assurance.
- A142. Comme il est indiqué au paragraphe 61, le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard de l'information sur l'objet considéré après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport, d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance à la date de son rapport, aurait pu l'amener à modifier celui-ci, il peut devoir s'entretenir de ce fait avec la ou les parties appropriées ou prendre d'autres mesures appropriées dans les circonstances.

Autres informations (Réf. : par. 62)

- A143. Les autres mesures qui peuvent s'avérer appropriées lorsque le professionnel en exercice relève une incohérence significative ou constate l'existence d'une anomalie significative concernant des faits consistent, par exemple :
- à demander à la ou aux parties appropriées de consulter un tiers possédant les compétences appropriées, comme le conseiller juridique de la ou des parties appropriées ;
 - à obtenir un avis juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite possibles ;
 - à entrer en communication avec des tiers (par exemple, une autorité de réglementation) ;
 - à ne pas délivrer le rapport d'assurance ;
 - à démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;
 - à décrire l'incohérence significative dans le rapport d'assurance.

Description des critères applicables (Réf. : par. 63)

- A144. La description des critères applicables indique aux utilisateurs visés le référentiel selon lequel l'information sur l'objet considéré a été préparée, et elle est particulièrement importante lorsqu'il existe des différences importantes entre les divers critères en ce qui concerne le traitement accordé à des questions particulières dans l'information sur l'objet considéré.
- A145. Une description indiquant que l'information sur l'objet considéré a été préparée conformément à des critères applicables donnés n'est appropriée que si l'information sur l'objet considéré respecte toutes les exigences pertinentes en vigueur de ces critères applicables.
- A146. Une description des critères applicables dont le libellé comporte des énoncés restrictifs ou limitatifs imprécis (par exemple, « l'information sur l'objet considéré est conforme pour l'essentiel aux exigences de XYZ ») ne constitue pas une description adéquate, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs de l'information sur l'objet considéré.

Établissement de la conclusion*Caractère suffisant et approprié des éléments probants* (Réf. : alinéa 12 i) et par. 64)

- A147. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer la conclusion et le rapport d'assurance du professionnel en exercice. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus par la mise en œuvre de procédures au cours de la mission. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les missions antérieures (sous réserve que le professionnel en exercice ait déterminé s'il est survenu depuis la mission précédente des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour la mission en cours) ou les politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'assurance. Les éléments probants peuvent provenir de sources internes ou externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont la ou les parties appropriées ont retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent des aspects de l'information sur l'objet considéré, et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas (par exemple, le refus de la ou des parties appropriées de fournir une déclaration requise), l'absence d'informations est prise en compte par le professionnel en exercice, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue le professionnel en exercice en vue d'établir une conclusion au terme de la mission d'assurance consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.
- A148. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend des risques que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives (plus le risque sera élevé, plus il sera probable que la quantité d'éléments probants requise soit grande), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins il sera probable que la quantité requise soit grande). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A149. Le caractère approprié des éléments probants correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer la conclusion du

professionnel en exercice. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus. Il est possible de formuler des énoncés généraux à propos de la fiabilité de divers types d'éléments probants, mais ces énoncés peuvent souffrir d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité. Par exemple, les éléments probants obtenus d'une source externe peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée ou manque d'objectivité. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :

- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées ;
- les éléments probants d'origine interne sont plus fiables lorsque les contrôles y afférents sont efficaces ;
- les éléments probants recueillis directement par le professionnel en exercice (par exemple, par l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que ceux obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, par la demande d'informations sur l'application d'un contrôle) ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de document, que ce soit sur papier ou sur support électronique ou autre (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées).

A150. Lorsque des éléments probants de nature diverse ou provenant de différentes sources se corroborent, le professionnel en exercice obtient généralement un niveau d'assurance plus élevé qu'à partir d'éléments probants pris isolément. Par ailleurs, l'obtention d'éléments probants de nature diverse ou provenant de différentes sources peut indiquer qu'un élément probant, pris isolément, n'est pas fiable. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de la ou des parties appropriées peuvent renforcer l'assurance que procure au professionnel en exercice une déclaration de la ou des parties appropriées. À l'inverse, lorsque les éléments probants provenant d'une source ne concordent pas avec les éléments probants provenant d'une autre source, le professionnel en exercice détermine les procédures supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre cette non-concordance.

A151. Pour ce qui est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il est généralement plus difficile d'obtenir une assurance à l'égard de l'information sur l'objet considéré couvrant un intervalle de temps qu'à l'égard de l'information sur l'objet considéré à un moment précis. De plus, les conclusions exprimées sur les processus se limitent généralement à l'intervalle de temps considéré ; le professionnel en exercice n'exprime aucune conclusion sur la question de savoir si le processus continuera par la suite de fonctionner de la manière prévue.

A152. La question de savoir si le professionnel en exercice a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion est une affaire de jugement professionnel.

A153. Dans certaines circonstances, le professionnel en exercice n'obtient pas les éléments probants suffisants et appropriés qu'il s'attendait à obtenir au moyen des procédures planifiées. En pareils cas, il considère que les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre ne sont pas des éléments suffisants et appropriés lui permettant d'établir une conclusion sur l'information sur l'objet considéré. Il peut alors :

- soit élargir l'étendue de ses travaux ;
- soit mettre en œuvre d'autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances.

Si ni l'une ni l'autre de ces options n'est envisageable en pratique, le professionnel en exercice ne sera pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'établir une conclusion. Cette situation peut se présenter même si n'est venu à la connaissance du professionnel en exercice aucun élément, dont il est question au paragraphe 49L, le portant à croire que l'information sur l'objet considéré pourrait comporter des anomalies significatives.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 65)

A154. Une mission d'assurance est un processus cumulatif et itératif. À mesure que le professionnel en exercice met en œuvre des procédures prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles qu'il attendait et sur lesquelles il s'est fondé pour planifier ses procédures. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées amène le professionnel en exercice à modifier son jugement professionnel quant à la fiabilité d'une source d'information donnée ;
- le professionnel en exercice peut découvrir des cas de non-concordance dans les informations pertinentes ou constater que certaines pièces justificatives sont contradictoires ou manquantes ;
- si des procédures analytiques ont été mises en œuvre vers la fin de la mission, les résultats obtenus peuvent révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareils cas, le professionnel en exercice peut devoir réévaluer les procédures prévues.

A155. Le jugement du professionnel en exercice quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :

- l'importance d'une anomalie potentielle et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur l'information sur l'objet considéré ;
- l'efficacité des dispositions prises par la ou les parties appropriées pour répondre au risque connu d'anomalies significatives ;
- l'expérience acquise au cours des missions précédentes en ce qui concerne des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des anomalies précises ;

- la source et la fiabilité des informations disponibles ;
- le caractère convaincant des éléments probants ;
- la compréhension de la ou des parties appropriées et de leur environnement.

Limitation de l'étendue des travaux (Réf. : par. 26 et 66)

A156. Une limitation de l'étendue des travaux peut résulter :

- a) de circonstances indépendantes de la volonté de la ou des parties appropriées, par exemple si les documents que le professionnel en exercice estime devoir inspecter ont été accidentellement détruits ;
- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux du professionnel en exercice, par exemple si un processus physique que le professionnel en exercice estime devoir observer a eu lieu avant que le professionnel en exercice ait été chargé de la mission ;
- c) de limitations imposées par la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur, ou le donneur de mission, qui, par exemple, empêchent le professionnel en exercice de mettre en œuvre une procédure qu'il considère comme nécessaire dans les circonstances. Les limitations de cette nature peuvent avoir d'autres incidences sur la mission, par exemple sur la prise en considération du risque de mission et sur l'acceptation ou le maintien de la relation client ou de la mission d'assurance.

A157. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux si le professionnel en exercice est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement.

A158. Les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont, par définition, limitées par rapport à celles qui sont requises dans une mission d'assurance raisonnable. Les limitations dont l'existence est connue avant l'acceptation d'une mission d'assurance limitée sont un facteur pertinent dont il faut tenir compte pour déterminer si les conditions préalables à l'acceptation ou au maintien d'une mission d'assurance sont présentes, particulièrement la question de savoir si la mission présente les caractéristiques requises quant à l'accès aux éléments probants (voir le sous-alinéa 24 b)iv)) et au motif rationnel (voir le sous-alinéa 24 b)vi)). Si une nouvelle limitation est imposée par la ou les parties appropriées après qu'une mission d'assurance limitée a été acceptée, il peut convenir de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Préparation du rapport d'assurance

Forme du rapport d'assurance (Réf. : par. 67 et 68)

A159. Les conclusions exprimées verbalement ou sous d'autres formes peuvent être mal comprises lorsqu'elles ne sont pas étayées par un rapport écrit. Le professionnel en exercice se garde donc de faire rapport verbalement ou en ayant recours à des symboles sans fournir également un rapport d'assurance écrit facilement accessible lorsque le rapport verbal ou le symbole est utilisé. Par exemple, un symbole pourrait renvoyer au moyen d'un hyperlien à un rapport d'assurance écrit se trouvant sur Internet.

- A160. La présente norme ISAE ne prescrit aucune forme particulière pour la présentation des rapports d'assurance. Elle indique plutôt les éléments de base à inclure dans le rapport d'assurance. Les rapports d'assurance sont adaptés en fonction des circonstances propres à la mission. Le professionnel en exercice peut avoir recours à des intitulés, des numéros de paragraphes, des procédés typographiques, par exemple la mise en caractères gras du texte, et à d'autres mécanismes pour accroître la clarté et la lisibilité du rapport d'assurance.
- A161. Le professionnel en exercice peut choisir entre un rapport dit « succinct » et un rapport dit « détaillé » pour favoriser une communication efficace à l'intention des utilisateurs visés. Généralement, les rapports succincts ne comprennent que les éléments de base, et les rapports détaillés comprennent d'autres informations et explications qui ne visent pas à avoir une incidence sur la conclusion du professionnel en exercice. Outre les éléments de base, les rapports détaillés peuvent décrire en détail les termes et conditions de la mission, les critères applicables utilisés, les constatations relatives à des aspects particuliers de la mission, les qualifications et l'expérience du professionnel en exercice et des autres parties qui interviennent dans la mission ainsi que les seuils de signification utilisés et peuvent, dans certains cas, contenir des recommandations. Il peut être souhaitable que le professionnel en exercice s'interroge sur l'importance de la communication de ces informations par rapport aux besoins des utilisateurs visés. Comme il est exigé au paragraphe 68, les informations supplémentaires sont clairement séparées de la conclusion du professionnel en exercice et sont formulées de manière à indiquer clairement qu'elles ne visent pas à amoindrir cette conclusion.

Contenu du rapport d'assurance

Titre (Réf. : alinéa 69 a))

- A162. Un titre approprié aide à connaître la nature du rapport d'assurance et contribue à le distinguer des rapports émis par d'autres parties, notamment celles qui ne sont pas tenues de se conformer aux mêmes règles de déontologie que le professionnel en exercice.

Destinataire (Réf. : alinéa 69 b))

- A163. Le destinataire désigne la ou les parties à qui le rapport d'assurance est adressé. Le rapport d'assurance est généralement adressé au donneur de mission, mais il peut, dans certains cas, exister d'autres utilisateurs visés.

Information sur l'objet considéré et objet considéré (Réf. : alinéa 69 c))

- A164. La désignation et la description de l'information sur l'objet considéré et, s'il y a lieu, de l'objet considéré peuvent inclure, par exemple :
- le moment précis ou l'intervalle de temps auquel la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré se rapporte ;
 - s'il y a lieu, le nom de la partie responsable ou de la composante de la partie responsable à laquelle l'objet considéré se rapporte ;
 - une explication relative aux caractéristiques de l'objet considéré ou de l'information sur l'objet considéré dont les utilisateurs visés devraient avoir connaissance, et à l'incidence que ces caractéristiques pourraient avoir sur le degré de précision de la mesure ou de l'évaluation de

l'objet considéré au regard des critères applicables ou sur le caractère convaincant des éléments probants disponibles. Par exemple, il pourrait s'agir :

- de la mesure dans laquelle l'information sur l'objet considéré est qualitative ou quantitative, objective ou subjective, historique ou prospective,
- des changements touchant l'objet considéré ou les autres circonstances de la mission, qui influent sur la comparabilité de l'information sur l'objet considéré d'une période à l'autre.

Critères applicables (Réf. : alinéa 69 d))

A165. Le rapport d'assurance indique les critères applicables au regard desquels l'objet considéré a été mesuré ou évalué, afin que les utilisateurs visés puissent comprendre les fondements sur lesquels le professionnel en exercice s'est appuyé pour tirer sa conclusion. Le rapport d'assurance peut énoncer les critères applicables, ou y renvoyer s'ils sont énoncés dans l'information sur l'objet considéré ou si la source des critères est facilement accessible. Il peut être utile dans les circonstances d'indiquer :

- la source des critères applicables, et s'ils sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou encore émanent de groupes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure officielle transparente, c'est-à-dire s'il s'agit de critères établis dans le contexte de l'objet considéré (dans la négative, il peut être utile d'indiquer les raisons pour lesquelles ils sont considérés comme appropriés) ;
- les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées, lorsque les critères applicables permettent un choix entre plusieurs méthodes ;
- toute interprétation importante faite dans l'application des critères applicables dans les circonstances de la mission ;
- s'il y a eu des changements dans les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées.

Limites inhérentes (Réf. : alinéa 69 e))

A166. Bien que, dans certains cas, on puisse s'attendre à ce que les utilisateurs visés comprennent bien les limites inhérentes à un rapport d'assurance, dans d'autres, il peut être approprié d'en faire mention explicitement dans le rapport d'assurance. Par exemple, dans un rapport d'assurance portant sur l'efficacité du contrôle interne, il peut être approprié de mentionner que l'évaluation historique de l'efficacité n'est pas pertinente pour les périodes futures, car elle est exposée au risque que le contrôle interne devienne inadéquat par suite de changements de situations ou que le niveau de respect des politiques ou des procédures diminue.

Fin particulière (Réf. : alinéa 69 f))

A167. Dans certains cas, les critères applicables utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré peuvent être conçus à une fin particulière. Par exemple, une autorité de réglementation peut exiger que certaines entités utilisent des critères applicables particuliers conçus à des fins réglementaires. Pour éviter tout malentendu, le professionnel en exercice avertit les lecteurs du

rapport d'assurance de ce fait et qu'en conséquence, l'information relative à l'objet considéré pourrait ne pas convenir à d'autres fins.

- A168. Outre l'avertissement exigé par l'alinéa 69 f), le professionnel en exercice peut considérer comme approprié d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. La manière de le faire dépend des circonstances de la mission, par exemple des textes légaux ou réglementaires du pays, et peut consister à imposer une restriction à la diffusion et à l'utilisation du rapport d'assurance. Bien que le rapport d'assurance puisse faire l'objet d'une telle restriction, l'absence de restriction en ce qui concerne un utilisateur particulier ou une fin particulière ne signifie pas pour autant que le professionnel en exercice a une obligation juridique à l'égard de cet utilisateur ou de cette fin. Pour déterminer s'il existe une responsabilité juridique, il faut s'en remettre aux circonstances juridiques de chaque cas et du pays en question.

Responsabilités respectives (Réf. : alinéa 69 g))

- A169. L'indication des responsabilités respectives des parties informe les utilisateurs visés que la partie responsable assume la responsabilité de l'objet considéré, que le mesureur ou l'évaluateur est responsable de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables et que le rôle du professionnel en exercice consiste à exprimer en toute indépendance une conclusion sur l'information sur l'objet considéré.

Réalisation de la mission conformément à la norme ISAE 3000 (révisée) et à une norme ISAE portant sur un sujet particulier (Réf. : alinéa 69 h))

- A170. Lorsqu'une norme ISAE portant sur un sujet particulier s'applique à une partie seulement de l'information relative à l'objet considéré, il peut être approprié de citer à la fois cette norme ISAE et la présente norme ISAE.
- A171. Les énoncés restrictifs ou limitatifs imprécis (par exemple, « nous avons réalisé la mission en nous référant à la norme ISAE 3000 (révisée) ») peuvent être trompeurs pour les utilisateurs des rapports d'assurance.

Exigences applicables en matière de gestion de la qualité (Réf. : alinéa 69 i))

- A172. Voici un exemple d'énoncé pouvant être inclus dans le rapport d'assurance en ce qui concerne les exigences applicables en matière de gestion de la qualité :

Le cabinet applique la Norme internationale de gestion de la qualité 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*. Cette norme exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques ou des procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Conformité aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie (Réf. : alinéa 69 j))

- A173. Voici un exemple d'énoncé pouvant être inclus dans le rapport d'assurance en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie :

Nous nous sommes conformés aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), lesquelles reposent sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Résumé des travaux effectués (Réf. : par. A6 et alinéa 69 k))

- A174. Le résumé des travaux effectués aide les utilisateurs visés à comprendre la conclusion du professionnel en exercice. Pour de nombreuses missions d'assurance, les procédures peuvent en théorie connaître des variations infinies, qu'il est difficile en pratique de communiquer clairement et sans ambiguïté. D'autres prises de position faisant autorité publiées par le Conseil des normes d'audit et d'assurance peuvent s'avérer utiles pour aider le professionnel en exercice à préparer le résumé.
- A175. Lorsqu'aucune norme ISAE ne fournit d'indications sur les procédures à mettre en œuvre à l'égard d'un objet considéré, le résumé peut inclure une description relativement détaillée des travaux effectués. Il peut être approprié d'inclure dans le résumé un énoncé indiquant que les travaux effectués comprennent l'évaluation du caractère approprié des critères applicables.
- A176. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux effectués est ordinairement plus détaillé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, et il fait état des limitations quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures. Il en est ainsi parce que l'appréciation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre est essentielle à la compréhension d'une conclusion exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures mises en œuvre, le professionnel en exercice a relevé un ou des problèmes qui le portent à croire que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives. Il peut également convenir d'inclure dans le résumé des travaux effectués une description de certaines procédures qui n'ont pas été mises en œuvre et qui, normalement, le seraient dans une mission d'assurance raisonnable. Toutefois, il n'est pas toujours possible de dresser une liste exhaustive de ces procédures, car la compréhension et l'évaluation du risque de mission exigées du professionnel en exercice sont moindres que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable.
- A177. Divers facteurs doivent être pris en considération pour déterminer le degré de détail à fournir dans le résumé des travaux effectués, notamment :
- les circonstances propres à l'entité (par exemple, le fait que les activités de l'entité soient de nature différente des activités typiques du secteur) ;
 - les circonstances propres à la mission qui influent sur la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ;
 - les attentes des utilisateurs visés quant au niveau de détail à fournir dans le rapport, compte tenu des pratiques du marché ou des textes légaux ou réglementaires applicables.

A178. Il importe que le résumé soit rédigé de façon objective pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre les travaux sur lesquels repose la conclusion du professionnel en exercice. Dans la plupart des cas, la description ne fournit pas le détail du plan de travail, mais il est important qu'elle ne soit pas abrégée au point d'être ambiguë et qu'elle ne soit pas non plus rédigée de manière à surévaluer ou à embellir la situation.

Conclusion du professionnel en exercice (Réf. : division 12 a)j) a. et alinéa 69 l)

A179. Voici des exemples de conclusions exprimées sous une forme appropriée pour une mission d'assurance raisonnable :

- conclusion exprimée sous l'angle de l'objet considéré et des critères applicables : « À notre avis, l'entité s'est conformée, dans tous ses aspects significatifs, à la loi XYZ » ;
- conclusion exprimée sous l'angle de l'information sur l'objet considéré et des critères applicables : « À notre avis, la prévision de la performance financière de l'entité a été correctement préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères XYZ » ;
- conclusion exprimée sous l'angle d'une déclaration faite par la partie appropriée : « À notre avis, la déclaration de [partie appropriée] selon laquelle l'entité s'est conformée à la loi XYZ donne une image fidèle dans tous ses aspects significatifs », ou « À notre avis, la déclaration de [la partie appropriée] selon laquelle les indicateurs clés de performance sont présentés conformément aux critères XYZ donne une image fidèle dans tous ses aspects significatifs ».

A180. Lorsque le rapport d'assurance comprend une explication des caractéristiques particulières de l'objet considéré dont les utilisateurs visés devraient avoir connaissance, il peut être approprié d'informer les utilisateurs visés du contexte dans lequel la conclusion du professionnel en exercice doit être lue. Par exemple, la conclusion du professionnel en exercice peut comprendre un libellé tel que le suivant : « Cette conclusion a été formée sur la base des éléments décrits ailleurs dans le présent rapport d'assurance indépendant. »

A181. Voici des exemples de conclusions exprimées sous une forme appropriée pour une mission d'assurance limitée :

- conclusion exprimée sous l'angle de l'objet considéré et des critères applicables : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que [l'entité] ne s'est pas conformée, dans tous ses aspects significatifs, à la loi XYZ. »
- conclusion exprimée sous l'angle de l'information sur l'objet considéré et des critères applicables : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous ne sommes au fait d'aucune modification importante devant être apportée à l'évaluation des indicateurs clés de performance pour les rendre conformes aux critères XYZ ».
- conclusion exprimée sous l'angle d'une déclaration faite par la partie appropriée : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que la déclaration de [la

partie appropriée] selon laquelle [l'entité] s'est conformée à la loi XYZ, ne donne pas une image fidèle dans tous ses aspects significatifs ».

A182. Lorsqu'il est question de l'objet considéré, une ou plusieurs des tournures suivantes peuvent se révéler utiles :

- dans le cas des missions de conformité : « en conformité avec » ou « conformément à » ;
- dans le cas des missions pour lesquelles les critères applicables décrivent un processus ou une méthode de préparation ou de présentation de l'information sur l'objet considéré : « correctement préparé(e) » ;
- dans le cas des missions pour lesquelles les principes d'image fidèle sont reflétés dans les critères applicables : « donne(nt) une image fidèle ».

A183. L'ajout d'un titre au-dessus des paragraphes contenant des conclusions modifiées et décrivant le ou les problèmes ayant donné lieu à la modification facilite la compréhension du rapport du professionnel en exercice. « Conclusion avec réserve », « Conclusion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une conclusion » et « Fondement de la conclusion avec réserve », « Fondement de la conclusion défavorable », selon le cas, sont des exemples de titres appropriés.

Signature du professionnel en exercice (Réf. : alinéa 69 m))

A184. La signature du professionnel en exercice est donnée soit au nom du cabinet du professionnel en exercice, soit en son nom personnel, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, le professionnel en exercice peut être tenu d'inclure dans son rapport une déclaration sur ses titres professionnels ou le fait qu'il est autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

Date (Réf. : alinéa 69 n))

A185. En datant son rapport d'assurance, le professionnel en exercice informe les utilisateurs visés qu'il a pris en considération l'incidence sur l'information sur l'objet considéré et sur le rapport d'assurance des événements survenus jusqu'à la date du rapport.

Mention de l'expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport d'assurance (Réf. : par. 70)

A186. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de faire mention des travaux de l'expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport d'assurance, par exemple à des fins de transparence dans le secteur public. Cette mention peut également être appropriée dans d'autres circonstances, par exemple pour expliquer la nature de la modification de la conclusion du professionnel en exercice ou lorsque les travaux de l'expert font partie intégrante des constatations incluses dans un rapport détaillé.

A187. Néanmoins, le professionnel en exercice assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux d'un expert de son choix n'atténue en rien cette responsabilité. Il importe donc, lorsque le rapport d'assurance fait mention d'un expert choisi par le professionnel en exercice, que ce rapport ne soit pas libellé de manière à laisser entendre que

la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de l'intervention de cet expert.

- A188. L'inclusion, dans un rapport détaillé, d'une mention générique indiquant que la mission a été réalisée par du personnel qualifié, y compris des experts de l'objet considéré et des spécialistes en assurance, est peu susceptible d'être interprétée à tort comme réduisant la responsabilité. En revanche, le risque de malentendu est plus grand dans le cas des rapports succincts, dans lesquels les informations contextuelles pouvant être présentées sont minimales, ou lorsqu'il est fait mention du nom de l'expert choisi par le professionnel en exercice. En conséquence, des précisions peuvent être nécessaires dans ces cas pour éviter que le rapport d'assurance donne à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de l'intervention de l'expert.

Conclusions non modifiée et modifiée (Réf. : par. 74 à 77 et Annexe)

- A189. Le terme « généralisées » décrit les incidences des anomalies sur l'information sur l'objet considéré ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur l'information sur l'objet considéré d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur l'information sur l'objet considéré qui, selon le jugement professionnel du professionnel en exercice, se caractérisent de l'une ou l'autre des manières suivantes :

- a) elles ne sont pas circonscrites à des aspects spécifiques de l'information sur l'objet considéré ;
- b) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle de l'information sur l'objet considéré ;
- c) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension de l'information sur l'objet considéré par les utilisateurs visés.

- A190. La nature du problème, ainsi que le jugement du professionnel en exercice quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences potentielles de ce problème sur l'information sur l'objet considéré, détermine le type de conclusion qui sera exprimée.

- A191. Voici des exemples de conclusion avec réserve, de conclusion défavorable et de formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion :

- Conclusion avec réserve (exemple pour une anomalie significative détectée dans une mission d'assurance limitée) : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve de notre rapport, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que la déclaration de [la partie appropriée] ne donne pas, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la conformité de l'entité à la loi XYZ. »
- Conclusion défavorable (exemple pour une anomalie significative et généralisée détectée dans une mission d'assurance raisonnable ou limitée) : « En raison de l'importance du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable de notre

rapport, la déclaration de [la partie appropriée] ne donne pas une image fidèle de la conformité de l'entité à la loi XYZ. »

- Formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion (exemple pour une limitation de l'étendue des travaux significative et généralisée dans une mission d'assurance raisonnable ou limitée) : « En raison de l'importance du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour établir une conclusion sur la déclaration de [la partie appropriée]. En conséquence, nous n'exprimons pas de conclusion sur cette déclaration. »

A192. Dans certains cas, le mesureur ou l'évaluateur peut détecter et décrire de façon appropriée que l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives. Par exemple, dans une mission de conformité, le mesureur ou l'évaluateur peut être en mesure de décrire correctement les cas de non-conformité. En pareilles circonstances, le paragraphe 76 exige que le professionnel en exercice attire l'attention des utilisateurs visés sur la description de l'anomalie significative soit en exprimant une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, soit en exprimant une conclusion sans réserve, mais en mettant le problème en relief en le mentionnant explicitement dans le rapport d'assurance.

Autres responsabilités en matière de communication (Réf. : par. 78)

A193. Les problèmes qu'il peut être approprié de communiquer à la partie responsable, au mesureur ou à l'évaluateur, au donneur de mission ou à d'autres parties comprennent les cas avérés ou suspectés de fraudes et les partis pris dans la préparation de l'information sur l'objet considéré.

Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance

A194. Les règles de déontologie pertinentes peuvent prévoir une exigence relative à la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à la direction, au niveau hiérarchique approprié, ou aux responsables de la gouvernance. Dans certains pays, il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par le professionnel en exercice de certaines questions à la partie responsable, à la direction ou aux responsables de la gouvernance. Certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication, ou une autre action, qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, le professionnel en exercice doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-conformité à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par le professionnel en exercice peuvent être complexes et celui-ci peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité

A195. Il est possible que les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes :

- a) exigent que le professionnel en exercice signale les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité ;

- b) établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les circonstances, de signaler ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité¹⁴.

¹⁴ Voir, par exemple, les paragraphes R360.36 à R360.37 du Code de l'IESBA.

- A196. La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :
- a) cette communication est exigée par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes ;
 - b) le professionnel en exercice a déterminé que cette communication est une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité conformément aux règles de déontologie pertinentes ;
 - c) les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes accordent le droit au professionnel en exercice de procéder à cette communication.
- A197. La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes peut comprendre la communication des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires que le professionnel en exercice découvre ou dont il est informé lorsqu'il réalise la mission, mais qui n'auront pas d'incidence sur l'information sur l'objet considéré. Selon la présente norme ISAE, le professionnel en exercice n'est pas tenu de posséder une connaissance des textes légaux et réglementaires qui n'ont pas d'incidence sur l'information sur l'objet considéré. Les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes peuvent toutefois prévoir que le professionnel en exercice fasse appel à ses connaissances, à son jugement professionnel et à son expertise pour répondre aux cas de non-conformité. Seul un tribunal ou un autre organisme juridictionnel compétent peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-conformité.
- A198. Dans certaines circonstances, l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu le professionnel en exercice en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes peut l'empêcher de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité. Dans d'autres cas, une telle communication n'est pas considérée comme un manquement à l'obligation au secret professionnel selon les règles de déontologie pertinentes¹⁵.
- A199. Le professionnel en exercice peut envisager la consultation de ressources à l'interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau), l'obtention d'un avis juridique pour bien comprendre les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière, ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou ne constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel)¹⁶.

Documentation (Réf. : par. 79 à 83)

- A200. La documentation comprend un compte rendu du raisonnement du professionnel en exercice à l'égard de toutes les questions importantes ayant nécessité l'exercice du jugement professionnel, et les conclusions correspondantes. Lorsqu'il existe des questions de principe ou de jugement

¹⁵ Voir, par exemple, les paragraphes R114.1, 114.1 A1 et R360.37 du Code de l'IESBA.

¹⁶ Voir, par exemple, le paragraphe 360.39 A1 du Code de l'IESBA.

professionnel difficiles, une documentation qui fait état des faits pertinents connus du professionnel en exercice au moment où il a exprimé sa conclusion peut aider à faire la preuve de la connaissance possédée par le professionnel en exercice.

- A201. Il n'est ni nécessaire ni pratique de consigner en dossier toutes les questions considérées et tous les jugements professionnels portés au cours d'une mission. De plus, il n'est pas nécessaire que le professionnel en exercice consigne séparément (par exemple, dans une liste de contrôle) le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier de mission. De même, le professionnel en exercice n'a pas à inclure dans la documentation de la mission les projets de feuilles de travail qui ont été remplacés par d'autres, les notes qui reflètent un raisonnement incomplet ou préliminaire, les versions antérieures de documents sur lesquels des erreurs typographiques ou autres ont été corrigées, ainsi que les doubles de documents.
- A202. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour déterminer l'étendue de la documentation à préparer et à conserver, le professionnel en exercice peut tenir compte de ce qui est nécessaire pour permettre à un autre professionnel en exercice qui n'a pas participé à la mission de comprendre les travaux effectués et les fondements des principales décisions prises (mais pas des aspects détaillés de la mission). Il est possible que cet autre professionnel en exercice ne puisse acquérir une compréhension des aspects détaillés de la mission qu'en s'en entretenant avec le professionnel en exercice qui a préparé la documentation.
- A203. La documentation peut comprendre, par exemple, les éléments suivants :
- les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés ;
 - l'identité de la ou des personnes qui ont effectué les travaux de la mission et la date à laquelle ils ont été achevés ;
 - l'identité de la ou des personnes qui ont passé en revue les travaux de la mission effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue ;
 - les entretiens avec la ou les parties appropriées sur les questions importantes, y compris la nature de ces questions, le moment des entretiens et l'identité des personnes avec qui le professionnel en exercice s'est entretenu.
- A204. La documentation peut comprendre, par exemple, les éléments suivants :
- les problèmes relevés relativement au respect des règles de déontologie pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus ;
 - les conclusions quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission, et les entretiens pertinents tenus avec le cabinet, le cas échéant, qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
 - les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'assurance ;
 - la nature et l'étendue des consultations effectuées tout au long de la mission, et les conclusions qui en ont résulté.

Constitution du dossier de mission définitif

- A205. Selon la norme ISQM 1 (ou les autres exigences professionnelles ou exigences légales ou réglementaires qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1), les cabinets sont tenus de se fixer un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit constituée sans un délai indu après la date du rapport de mission¹⁷. Un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport d'assurance est normalement considéré comme un délai approprié pour la constitution du dossier de mission définitif¹⁸.
- A206. L'achèvement de la constitution du dossier de mission définitif après la date du rapport d'assurance est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures ou la formulation de nouvelles conclusions. Il est toutefois possible d'apporter des modifications à la documentation au cours de ce processus, à condition qu'elles soient de nature administrative. De telles modifications peuvent consister, par exemple :
- à éliminer les documents remplacés par d'autres ;
 - à classer et à collationner les feuilles de travail et à y ajouter des références croisées ;
 - à approuver les listes de contrôle relatives à l'achèvement de la constitution du dossier ;
 - à documenter des éléments probants que le professionnel en exercice a obtenus, dont il s'est entretenu et sur lesquels il s'est entendu avec les membres compétents de l'équipe de mission avant la date du rapport d'assurance.
- A207. Selon la norme ISQM 1 (ou les autres exigences professionnelles ou exigences légales ou réglementaires à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1), les cabinets sont tenus de se fixer un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit conservée et maintenue de façon appropriée pour répondre à leurs besoins et pour respecter les exigences légales et réglementaires ainsi que les règles de déontologie pertinentes, ou les normes professionnelles¹⁹. Le délai de conservation de la documentation des missions d'assurance est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport d'assurance²⁰.

¹⁷ Norme ISQM 1, alinéa 31 f).

¹⁸ Norme ISQM 1, paragraphe A83.

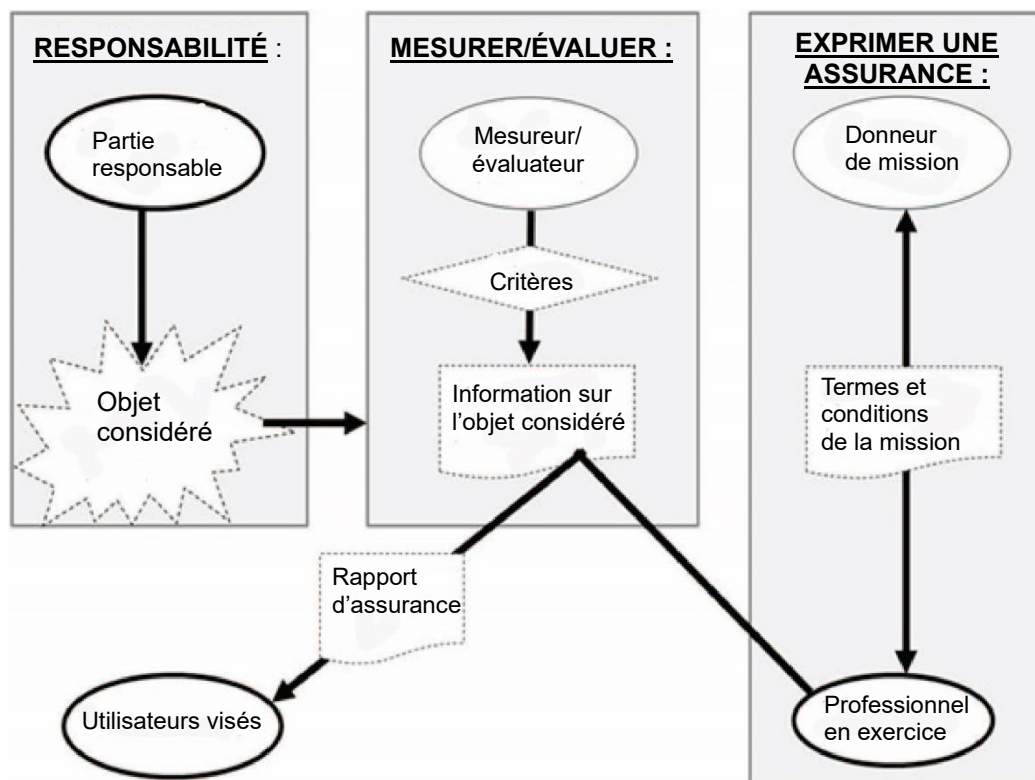
¹⁹ Norme ISQM 1, alinéa 31 f).

²⁰ Norme ISQM 1, paragraphe A85.

Annexe

(Réf. : par. 2, A8, A11, A16 et A36 à A38)

Rôles et responsabilités



1. Toutes les missions d'assurance font intervenir au moins trois parties, soit la partie responsable, le professionnel en exercice et les utilisateurs visés. Selon les circonstances de la mission, il peut également y avoir un rôle de mesureur ou d'évaluateur, ou de donneur de mission.
2. Le diagramme ci-dessus illustre la place occupée par les rôles ci-après dans une mission d'assurance :
 - a) la partie responsable est responsable de l'objet considéré ;
 - b) le mesureur ou l'évaluateur utilise les critères pour mesurer ou évaluer l'objet considéré donnant lieu à l'information sur l'objet considéré ;
 - c) le donneur de mission convient des termes et conditions de la mission avec le professionnel en exercice ;
 - d) le professionnel en exercice obtient des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion visant à accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant à l'information sur l'objet considéré ;

- e) les utilisateurs visés prennent des décisions en se fondant sur l'information sur l'objet considéré. Les utilisateurs visés sont les personnes, organisations ou groupes de personnes ou d'organisations qui, selon le professionnel en exercice, utiliseront le rapport d'assurance.

3. Les observations suivantes peuvent être faites au sujet de ces rôles :

- Chaque mission d'assurance compte, outre le professionnel en exercice, au moins une partie responsable et des utilisateurs visés.
- Le professionnel en exercice ne peut être la partie responsable, le donneur de mission ou un utilisateur visé.
- Dans une mission d'appréciation directe, le professionnel en exercice agit également à titre de mesureur ou d'évaluateur.
- Dans une mission d'attestation, la partie responsable ou une autre partie qui n'est pas le professionnel en exercice peut agir à titre de mesureur ou d'évaluateur.
- Lorsque le professionnel en exercice a mesuré ou évalué l'objet considéré au regard des critères, la mission est une mission d'appréciation directe. Cette mission ne peut être transformée en une mission d'attestation par une autre partie assumant la responsabilité de la mesure ou de l'évaluation, par exemple la partie responsable qui joint à l'information sur l'objet considéré une déclaration indiquant qu'elle en assume la responsabilité.
- La partie responsable peut être le donneur de mission.
- Dans de nombreuses missions d'attestation, la partie responsable est également le mesureur ou l'évaluateur, et le donneur de mission. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité fait appel à un professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance à l'égard d'un rapport qu'elle a préparé sur ses propres pratiques en matière de développement durable. La partie responsable est distincte du mesureur ou de l'évaluateur lorsque, par exemple, le professionnel en exercice est chargé de réaliser une mission d'assurance en ce qui concerne un rapport préparé par un organisme public au sujet des pratiques d'une société du secteur privé en matière de développement durable.
- Dans une mission d'attestation, le mesureur ou l'évaluateur fournit ordinairement au professionnel en exercice une déclaration écrite en ce qui a trait à l'information sur l'objet considéré. Dans certains cas, il est possible que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'obtenir une telle déclaration, par exemple lorsque le donneur de mission n'agit pas à titre de mesureur ou d'évaluateur.
- La partie responsable peut être l'un des utilisateurs visés, mais non le seul utilisateur visé.
- La partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur, et les utilisateurs visés peuvent appartenir à des entités différentes ou à la même entité. Ils peuvent appartenir à la même entité lorsque, dans une structure de « conseil à deux niveaux », le conseil de surveillance souhaite obtenir une assurance sur l'information fournie par le conseil de direction de l'entité. La relation entre la partie responsable, le mesureur ou l'évaluateur, et les utilisateurs visés doit être envisagée dans le contexte de la mission en question et peut différer des axes de responsabilité définis de manière

plus classique. Par exemple, la haute direction d'une entité (un utilisateur visé) peut faire appel à un professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance à l'égard d'un aspect particulier des activités de l'entité qui relève de la responsabilité immédiate d'un échelon de direction moins élevé (la partie responsable), mais dont la haute direction est responsable en définitive.

- Un donneur de mission qui n'est pas également la partie responsable peut être l'utilisateur visé.
4. La conclusion du professionnel en exercice peut être exprimée sous l'un ou l'autre des angles suivants :
- l'objet considéré et les critères applicables ;
 - l'information sur l'objet considéré et les critères applicables ;
 - une déclaration faite par la partie appropriée.
5. Le professionnel en exercice et la partie responsable peuvent convenir d'appliquer les principes des normes ISAE à une mission lorsque le seul utilisateur visé est la partie responsable, mais que toutes les autres exigences des normes ISAE sont remplies. Dans ces cas, le rapport du professionnel en exercice comprend une déclaration limitant l'utilisation du rapport à la partie responsable.

NORME INTERNATIONALE DE MISSIONS D'ASSURANCE 3410

MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES AUX BILANS DES GAZ À EFFET DE SERRE

(En vigueur pour les rapports d'assurance portant sur les périodes closes à compter
du 30 septembre 2013.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	1
Champ d'application de la présente norme ISAE	2-11
Date d'entrée en vigueur	12
Objectifs	13
Définitions	14
Exigences	
Norme ISAE 3000 (révisée)	15
Acceptation et maintien de la mission	16-18
Planification	19
Caractère significatif dans la planification et la réalisation de la mission	20-22
Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	23-34
Réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et procédures complémentaires	35-56
Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice	57
Déclarations écrites	58-60
Événements postérieurs	61
Informations comparatives	62-63
Autres informations	64
Documentation	65-70
Conclusion de la mission d'assurance	71-74
Contenu du rapport d'assurance	75-76
Autres exigences en matière de communication	77
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Introduction	A1-A7
Définitions	A8-A16

Norme ISAE 3000 (révisée)	A17
Acceptation et maintien de la mission.....	A18-A37
Planification	A38-A43
Caractère significatif dans la planification et la réalisation de la mission	A44-A51
Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A52-A89
Réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et procédures complémentaires.....	A90-A112
Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice.....	A113-A115
Déclarations écrites.....	A116
Événements postérieurs	A117
Informations comparatives.....	A118-A123
Autres informations	A124-A126
Documentation	A127-A129
Conclusion de la mission d'assurance.....	A130-A132
Contenu du rapport d'assurance.....	A133-A151
Annexe 1 : Émissions, absorptions et déductions d'émissions	
Annexe 2 : Exemples de rapports d'assurance sur les bilans GES	

La Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, doit être lue conjointement avec la *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*.

Introduction

1. Compte tenu du lien entre les émissions de gaz à effet de serre (GES) et le changement climatique, beaucoup d'entités quantifient leurs émissions de GES pour des besoins de gestion interne, et elles sont nombreuses à préparer en outre un bilan GES pour :
 - a) se conformer à un régime d'information réglementaire ;
 - b) participer à un système d'échange de droits d'émission ;
 - c) informer les investisseurs ou d'autres parties, sur une base volontaire. Des informations peuvent par exemple être communiquées volontairement dans un document autonome, dans un rapport plus général sur le développement durable ou dans le rapport annuel de l'entité. Elles peuvent aussi être communiquées en vue de l'inscription dans un « registre carbone ».

Champ d'application de la présente norme ISAE

2. La présente Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) porte sur les missions d'assurance visant la délivrance d'un rapport sur le bilan GES d'une entité.
3. Dans une mission d'assurance, la conclusion du professionnel en exercice peut porter sur des informations en sus du bilan GES, par exemple lorsque le professionnel en exercice est chargé de délivrer un rapport à l'égard d'un rapport sur le développement durable dont le bilan GES ne constitue qu'une partie. En pareil cas : (Réf. : par. A1 et A2)
 - a) la présente norme ISAE s'applique aux procédures d'assurance mises en œuvre à l'égard du bilan GES, sauf lorsque le bilan GES constitue une partie relativement mineure de l'ensemble des informations sur lesquelles le professionnel en exercice exprime une assurance ;
 - b) la norme ISAE 3000 (révisée)¹ (ou une autre norme ISAE traitant d'un objet considéré particulier) s'applique aux procédures d'assurance mises en œuvre relativement au reste de l'information couverte par la conclusion du professionnel en exercice.
4. La présente norme ISAE ne traite pas des missions d'assurance visant la délivrance d'un rapport sur les éléments suivants et ne contient pas d'indications spécifiques à leur égard :
 - a) bilans d'émissions autres que des émissions de GES, par exemple les oxydes d'azote (NOx) et le dioxyde de soufre (SO₂). Les indications contenues dans la présente norme ISAE peuvent néanmoins être utiles pour ces missions² ;
 - b) autres informations liées aux GES, par exemple les « empreintes » du cycle de vie d'un produit, l'information sur le scénario de référence hypothétique et les indicateurs clés de performance fondés sur des données relatives aux émissions ; (Réf. : par. A3)
 - c) instruments, processus ou mécanismes, par exemple les projets de compensation, utilisés par d'autres entités pour déduire des émissions. Cependant, lorsque le bilan GES de l'entité

¹ Norme ISAE 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*.

² Les gaz NOx (c.-à-d. NO et NO₂, qui diffèrent de l'oxyde nitreux, N₂O, gaz à effet de serre) et SO₂ sont associés à la pluie acide plutôt qu'au changement climatique.

comprend des déductions d'émissions pour lesquelles une assurance est nécessaire, les exigences de la présente norme ISAE s'y appliquent, le cas échéant (voir l'alinéa 76 f)).

Missions d'attestation et missions d'appréciation directe

5. La norme ISAE 3000 (révisée) explique qu'une mission d'assurance peut être une mission d'attestation ou une mission d'appréciation directe. La présente norme ISAE ne porte que sur des missions d'attestation³.

Procédures pour les missions d'assurance raisonnable et pour les missions d'assurance limitée

6. Selon la norme ISAE 3000 (révisée)⁴, une mission d'assurance peut être une mission d'assurance raisonnable (une mission d'audit) ou une mission d'assurance limitée (une mission d'examen limité). La présente norme ISAE porte sur les deux types de missions.
7. Dans les missions d'assurance portant sur un bilan GES, que ce soit une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice choisit une combinaison de procédures d'assurance pouvant comprendre l'inspection, l'observation, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et la demande d'informations. La détermination des procédures d'assurance à mettre en œuvre lors d'une mission donnée relève du jugement professionnel. Du fait que les bilans GES couvrent un large éventail de situations, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures sont susceptibles de varier considérablement d'une mission à l'autre.
8. Sauf indication contraire, chacune des exigences de la présente norme ISAE s'applique aux missions d'assurance raisonnable comme aux missions d'assurance limitée. Le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée étant moins élevé que celui obtenu dans une mission d'assurance raisonnable, les procédures que le professionnel en exercice met en œuvre lorsqu'il réalise une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre⁵. Les exigences qui ne s'appliquent qu'à l'un des deux types de missions sont présentées en colonnes et désignées par la lettre L (assurance limitée) ou la lettre R (assurance raisonnable) figurant après le numéro du paragraphe en cause. En outre, bien que certaines procédures ne soient exigées que pour les missions d'assurance raisonnable, elles peuvent néanmoins être appropriées pour certaines missions d'assurance limitée (voir aussi le paragraphe A90, qui décrit les principales différences entre les procédures complémentaires mises en œuvre par le professionnel en exercice selon qu'il réalise une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée à l'égard d'un bilan GES.) (Réf. : par. A4 et A90)

Relation avec la norme ISAE 3000 (révisée), les autres prises de position professionnelles et d'autres exigences

9. Le professionnel en exercice est tenu de se conformer à la norme ISAE 3000 (révisée) et à la présente norme ISAE lorsqu'il réalise une mission d'assurance en vue de délivrer un rapport sur le bilan GES d'une entité. La présente norme ISAE se veut complémentaire à la norme ISAE 3000

³ Norme ISAE 3000 (révisée), sous-alinéa 12 a)ii).

⁴ Norme ISAE 3000 (révisée), division 12 a)i)b.

⁵ Norme ISAE 3000 (révisée), division 12 a)i)b.

(révisée) et ne saurait la remplacer ; et elle développe les modalités d'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance visant la délivrance d'un rapport sur le bilan GES d'une entité. (Réf. : par. A17)

10. La conformité à la norme ISAE 3000 (révisée) exige notamment la conformité aux dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) en ce qui se rapporte aux missions d'assurance, ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses. Elle exige également que l'associé responsable de la mission soit membre d'un cabinet qui applique la norme ISQM 1⁶ ou d'autres exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. (Réf. : par. A5 et A6)
11. Lorsque la mission est assujettie à un texte légal ou réglementaire local ou aux dispositions d'un système d'échange de droits d'émission, la présente norme ISAE n'a pas préséance sur ce texte légal ou réglementaire ou sur ces dispositions. Si des textes légaux ou réglementaires locaux ou les dispositions d'un système d'échange de droits d'émission diffèrent des dispositions de la présente norme ISAE, une mission réalisée conformément à ces textes légaux ou réglementaires ou à ces dispositions ne sera pas automatiquement conforme à cette norme ISAE. Le professionnel en exercice peut se déclarer en conformité avec la présente norme ISAE, en plus de se déclarer en conformité avec les textes légaux ou réglementaires locaux ou avec les dispositions du système d'échange de droits d'émission, seulement lorsque toutes les exigences applicables de la présente norme ISAE ont été remplies. (Réf. : par. A7)

Date d'entrée en vigueur

12. La présente norme ISAE s'applique aux rapports de missions d'assurance portant sur les périodes closes à compter du 30 septembre 2013.

Objectifs

13. Les objectifs du professionnel en exercice sont :
- a) d'obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas, que le bilan GES ne comporte pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une conclusion fournissant le niveau d'assurance voulu ;
 - b) de faire rapport, en fonction de ses constatations, sur la question de savoir :
 - i) soit, dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, si le bilan GES a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables,
 - ii) soit, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, que le bilan GES n'a pas été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables ;

⁶ Norme ISAE 3000 (révisée), alinéas 3 b) et 31 a). Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

- c) de procéder aux communications de quelque autre type exigées par la présente norme ISAE, en fonction de ses constatations.

Définitions

14. Dans la présente norme ISAE, on entend par⁷ :

- a) « critères applicables », les critères dont l'entité se sert pour quantifier ses émissions et les communiquer dans son bilan GES ;
- b) « assertions », les affirmations de l'entité, explicites ou non, qui sous-tendent le bilan GES et auxquelles se réfère le professionnel en exercice pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire ;
- c) « année de référence », une année précise ou la moyenne de plusieurs années par rapport à laquelle les émissions d'une entité sont comparées au fil du temps ;
- d) « système de plafonnement et d'échange », un système qui établit les limites globales des émissions, qui attribue aux participants des quotas d'émission et qui leur permet d'échanger des quotas et des crédits d'émission entre eux ;
- e) « informations comparatives », les quantités et informations fournies dans le bilan GES pour une ou plusieurs périodes précédentes ;
- f) « émissions », les GES qui, au cours de la période considérée, ont été émis dans l'atmosphère ou l'auraient été s'ils n'avaient pas été captés et canalisés dans un piège. Les émissions peuvent être classées comme suit :
- les émissions directes (ou émissions du champ d'application 1), qui émanent de sources que l'entité possède ou contrôle, (Réf. : par. A8)
 - les émissions indirectes, qui sont la conséquence des activités de l'entité, mais qui émanent de sources possédées ou contrôlées par une autre entité, et qui peuvent elles-mêmes se subdiviser comme suit :
 - o les émissions du champ d'application 2, qui sont associées à l'énergie transférée à l'entité et consommée par elle, (Réf. : par. A9)
 - o les émissions du champ d'application 3, qui regroupent toutes les autres émissions indirectes ; (Réf. : par. A10)
- g) « déduction d'émissions », tout élément inclus dans le bilan GES de l'entité qui est déduit du total des émissions déclarées, sans être une absorption ; le terme désigne souvent des crédits de compensation d'émissions achetés, mais il peut aussi englober divers autres instruments ou mécanismes, tels que les crédits de performance et les quotas, reconnus en vertu d'un programme réglementaire ou autre auquel l'entité participe ; (Réf. : par. A11 et A12)
- h) « facteur d'émissions », un facteur mathématique ou un ratio utilisé pour convertir la mesure d'une activité (par exemple, litres de carburant consommé, kilomètres parcourus, nombre

⁷ Les définitions de la norme ISAE 3000 (révisée) s'appliquent aussi à la présente norme ISAE.

d'animaux élevés ou tonnes de produits fabriqués) en une estimation de la quantité de GES associés à cette activité ;

- i) « système d'échange de droits d'émission », approche fondée sur le marché servant à contrôler les gaz à effet de serre en offrant des mesures économiques incitatives visant à réduire les émissions de tels gaz ;
- j) « entité », l'entité juridique ou économique, ou une partie identifiable de celle-ci (par exemple une usine ou un autre type d'installation, telle qu'une décharge contrôlée), ou la combinaison d'entités juridiques ou autres ou de parties de celles-ci (par exemple une coentreprise) auxquelles se rattachent les émissions déclarées dans le bilan GES ;
- k) « fraude », un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ;
- l) « procédures complémentaires », les procédures mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris les tests des contrôles (le cas échéant), les tests de détail et les procédures analytiques ;
- m) « bilan GES », un état présentant les éléments constitutifs des émissions de GES de l'entité pour une période donnée (parfois appelé inventaire des émissions) et quantifiant celles-ci avec, le cas échéant, les informations comparatives, et des notes explicatives comprenant un résumé des principales méthodes de quantification et politiques de déclaration. Le bilan GES de l'entité peut aussi comporter une liste des absorptions ou des déductions d'émissions, classées par catégories. Lorsque la mission ne porte pas sur la totalité du bilan GES, le terme « bilan GES » s'entend de la partie sur laquelle porte la mission. Le bilan GES est l'« information sur l'objet considéré » de la mission⁸ ;
- n) « gaz à effet de serre » (GES), le dioxyde de carbone (CO₂) et tous les autres gaz devant être inclus dans le bilan GES en vertu des critères applicables, tels que le méthane, l'oxyde nitreux, l'hexafluorure de soufre, les hydrofluorocarbones, les hydrocarbures perfluorés et les chlorofluorocarbones. Les gaz autres que le dioxyde de carbone sont souvent présentés en équivalents de dioxyde de carbone (équivalents CO₂) ;
- o) « périmètre organisationnel », le périmètre qui détermine les activités à inclure dans le bilan GES de l'entité ;
- p) « seuil de signification pour les travaux », la quantité ou les quantités que le professionnel en exercice établit en deçà du seuil de signification pour le bilan GES, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour le bilan GES. Le cas échéant, « seuil de signification pour les travaux » désigne aussi la ou les quantités que le professionnel en exercice établit en deçà du ou des seuils de signification pour certains types d'émissions ou certaines catégories d'informations à fournir ;

⁸ Norme ISAE 3000 (révisée), alinéa 12 x).

- q) « crédit de compensation d'émissions acheté », une déduction d'émissions consistant pour l'entité à payer pour la réduction des émissions d'une autre entité ou pour l'augmentation des absorptions d'une autre entité, au regard d'un scénario de référence hypothétique ; (Réf. : par. A13)
- r) « quantification », la détermination de la quantité de GES liée à l'entité, directement ou indirectement, émise par des sources spécifiques ou absorbée par des pièges spécifiques ;
- s) « absorption », les GES qui, au cours de la période, ont été éliminés de l'atmosphère par l'entité ou qui auraient été émis dans l'atmosphère s'ils n'avaient pas été captés et canalisés dans un piège ; (Réf. : par. A14)
- t) « installation importante », une installation qui, prise isolément, est importante en raison de l'ampleur de ses émissions par rapport à la quantité totale d'émissions incluses dans le bilan GES, ou en raison de sa nature ou de sa situation particulières donnant lieu à des risques particuliers d'anomalies significatives ; (Réf. : par. A15 et A16)
- u) « piège », une entité physique ou un processus qui absorbe les GES de l'atmosphère ;
- v) « source », une entité physique ou un processus causant l'émission de GES dans l'atmosphère ;
- w) « type d'émissions », une catégorie d'émissions déterminée par exemple par la source des émissions, le type de gaz émis, la région ou l'installation.

Exigences

Norme ISAE 3000 (révisée)

15. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente norme ISAE, le professionnel en exercice doit s'être conformé aux exigences de celle-ci et de la norme ISAE 3000 (révisée). (Réf. : par. A5 et A6, A17, A21 et A22 et A127)

Acceptation et maintien de la mission

Compétences, connaissances et expérience

16. L'associé responsable de la mission doit :

- a) avoir une compétence en assurance (savoir-faire, techniques) qui est le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique ainsi qu'une compétence suffisante en matière de quantification et de déclaration des émissions pour assumer la responsabilité de la conclusion de la mission d'assurance ;
- b) s'assurer que les personnes qui réaliseront la mission disposent collectivement de la compétence et des capacités appropriées, notamment en quantification et en déclaration des émissions ainsi qu'en assurance, pour réaliser la mission d'assurance conformément à la présente norme ISAE. (Réf. : par. A18 et A19)

Conditions préalables à la réalisation de la mission

17. Pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies :

- a) l'associé responsable de la mission doit déterminer que le champ d'application du bilan GES et l'étendue de la mission sont suffisants pour être utiles aux utilisateurs visés, et à cette fin : (Réf. : par. A20)
- i) lorsque le bilan GES exclut des émissions importantes qui ont été quantifiées ou qui pourraient l'être facilement, il se demande si ces exclusions sont raisonnables dans les circonstances,
 - ii) lorsque la mission ne donnera lieu à aucune assurance à l'égard d'émissions importantes déclarées par l'entité, il se demande si ces exclusions sont raisonnables dans les circonstances,
 - iii) lorsque la mission comportera une assurance à l'égard de déductions d'émissions, il se demande si la nature de l'assurance qui sera obtenue par le professionnel en exercice à l'égard de ces déductions et le contenu prévu du rapport d'assurance portant sur celles-ci sont clairs, raisonnables dans les circonstances et compris par la partie ayant fait appel aux services du professionnel en exercice. (Réf. : par. A11 et A12) ;
- b) le professionnel en exercice, lorsqu'il détermine si les critères applicables sont valables, comme l'exige la norme ISAE 3000 (révisée)⁹, doit déterminer si ces critères couvrent à tout le moins : (Réf. : par. A23 à A26)
- i) la méthode de détermination du périmètre organisationnel de l'entité, (Réf. : par. A27 et A28)
 - ii) les GES qu'il faut comptabiliser,
 - iii) les méthodes acceptables de quantification, y compris les méthodes à suivre pour apporter des ajustements à l'année de référence (s'il y a lieu),
 - iv) les informations à fournir adéquates pour que les utilisateurs visés puissent comprendre les jugements importants portés pour la préparation du bilan GES ; (Réf. : par. A29 à A34)
- c) le professionnel en exercice doit obtenir, de la part de l'entité, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir :
- i) concevoir, mettre en place et maintenir le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un bilan GES qui soit exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs,
 - ii) préparer son bilan GES conformément aux critères applicables, (Réf. : par. A35)
 - iii) faire référence, dans le bilan GES, aux critères applicables qu'elle a utilisés, ou les décrire, et, si cela n'est pas évident à la lumière des circonstances de la mission, indiquer qui les a élaborés. (Réf. : par. A36)

⁹ Norme ISAE 3000 (révisée), sous-alinéa 24 b)ii) et paragraphe 41.

Accord sur les termes et conditions de la mission

18. Les termes et conditions à être convenus pour la mission en conformité avec la norme ISAE 3000 (révisée)¹⁰ doivent couvrir : (Réf. : par. A37)

- a) l'objectif et l'étendue de la mission ;
- b) les responsabilités du professionnel en exercice ;
- c) les responsabilités de l'entité, y compris celles décrites à l'alinéa 17 c) ;
- d) les critères applicables qui serviront à la préparation du bilan GES ;
- e) la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par le professionnel en exercice et le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus ;
- f) le consentement de l'entité à fournir des déclarations écrites à la fin de la mission.

Planification

19. Lorsqu'il planifie la mission conformément à ce qu'exige la norme ISAE 3000 (révisée)¹¹, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A38 à A41)

- a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
- b) s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises ;
- c) prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission ;
- d) prendre en considération les résultats des procédures relatives à l'acceptation ou au maintien de la mission et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;
- e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission, y compris la participation d'experts et d'autres professionnels en exercice ; (Réf. : par. A42 et A43)
- f) déterminer l'incidence de la fonction d'audit interne de l'entité, le cas échéant, sur la mission.

Caractère significatif dans la planification et la réalisation de la mission

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de la mission

20. Lorsqu'il établit sa stratégie générale pour la mission, le professionnel en exercice doit déterminer un seuil de signification pour le bilan GES. (Réf. : par. A44 à A50)

¹⁰ Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 27.

¹¹ Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 40.

21. Le professionnel en exercice doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires.

Révision du seuil à mesure que progresse la mission

22. Le professionnel en exercice doit modifier le seuil de signification pour le bilan GES si, au cours de la mission, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent. (Réf. : par. A51)

Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement

23. Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension des points suivants : (Réf. : par. A52 et A53)

- a) les facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que les autres facteurs externes, y compris les critères applicables ;
- b) la nature de l'entité, y compris :
 - i) la nature des activités englobées dans le périmètre organisationnel de l'entité, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A27 et A28)
 - a. les sources et l'exhaustivité des émissions et, le cas échéant, les pièges et les déductions d'émissions,
 - b. la contribution de chacune des sources à l'ensemble des émissions de l'entité,
 - c. les incertitudes associées aux quantités déclarées dans le bilan GES, (Réf. : par. A54 à A59)
 - ii) les changements par rapport à la période précédente touchant la nature ou l'étendue des activités, y compris les fusions, acquisitions ou ventes de sources d'émissions, ou l'impartition de fonctions produisant des émissions importantes,
 - iii) la fréquence et la nature des interruptions d'activités ; (Réf. : par. A60)
- c) le choix et l'application des méthodes de quantification et des politiques de déclaration de l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements et la possibilité que des émissions soient comptées deux fois dans le bilan GES ;
- d) les exigences imposées par les critères applicables concernant les estimations, y compris les informations y afférentes à fournir ;
- e) le cas échéant, l'objectif et la stratégie de l'entité en matière de changement climatique, ainsi que les risques économiques, réglementaires, matériels et réputationnels connexes ; (Réf. : par. A61)
- f) les mécanismes de surveillance et la responsabilité concernant l'information sur les émissions au sein de l'entité ;

- g) les activités de la fonction d'audit interne et ses principales constatations au sujet des émissions, si l'entité est dotée d'une telle fonction.

Procédures pour acquérir une compréhension et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives

24. Les procédures pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives doivent comprendre ce qui suit : (Réf. : par. A52, A53 et A62)

- a) des demandes d'informations auprès des personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement du professionnel en exercice, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ;
- b) des procédures analytiques ; (Réf. : par. A63 à A65)
- c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A66 à A68)

Acquisition d'une compréhension du contrôle interne de l'entité

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>25L. En ce qui concerne le contrôle interne portant sur la quantification et la déclaration des émissions, le professionnel en exercice, afin d'avoir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, doit acquérir une compréhension des éléments suivants au moyen de demandes d'informations : (Réf. : par. A52, A53, A69 et A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'environnement de contrôle ; b) le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes), ainsi que la façon dont sont communiqués l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière de déclaration des émissions et les éléments importants liés à la déclaration des émissions ; c) les résultats du processus d'évaluation des risques par l'entité. 	<p>25R. Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension des composantes suivantes du contrôle interne de l'entité portant sur la quantification et la déclaration des émissions, afin d'avoir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives : (Réf. : par. A52, A53 et A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'environnement de contrôle ; b) le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes), ainsi que la façon dont sont communiqués l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière de déclaration des émissions et les éléments importants liés à la déclaration des émissions ; c) le processus d'évaluation des risques par l'entité ; d) les activités de contrôle pertinentes pour la mission, soit celles qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies

Assurance limitée	Assurance raisonnable
	<p>significatives au niveau des assertions et concevoir des procédures complémentaires en réponse à son évaluation des risques. La mission d'assurance n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle relatives à chaque type d'émissions important et à chaque information importante à fournir dans le bilan GES, ou à chacune des assertions y afférentes ; (Réf. : par. A71 et A72)</p> <p>e) le suivi des contrôles.</p>
	<p>26R. Lors de l'acquisition de la compréhension exigée selon le paragraphe 25R, le professionnel en exercice doit évaluer la conception des contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel responsable du bilan GES de l'entité. (Réf. : par. A52 et A53)</p>

Autres procédures pour acquérir une compréhension et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives

27. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. (Réf. : par. A73)
28. Le professionnel en exercice doit s'enquérir auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de cas de fraudes ou de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires avérés, suspectés ou allégués ayant une incidence sur le bilan GES. (Réf. : par. A84 à A86)
29. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission, ainsi que les principaux experts externes choisis par le professionnel en exercice le cas échéant, doivent s'entretenir des possibilités que le bilan GES comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que de l'application des critères applicables aux faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe et aux experts externes choisis par le professionnel en exercice qui n'ont pas participé aux entretiens.

30. Le professionnel en exercice doit évaluer si les méthodes de quantification et les politiques de déclaration de l'entité, y compris la délimitation de son périmètre organisationnel, sont appropriées compte tenu de ses activités, et si elles sont cohérentes avec les critères applicables et avec les méthodes et les politiques utilisées dans le secteur d'activité et dans les périodes précédentes.

Mise en œuvre de procédures dans les installations de l'entité

31. Le professionnel en exercice doit déterminer s'il est nécessaire, compte tenu des circonstances de la mission, de mettre en œuvre des procédures sur place dans les installations importantes. (Réf. : par. A15, A16 et A74 à A77)

Audit interne

32. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne qui est pertinente pour la mission, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A78)

- a) déterminer s'il convient d'utiliser des travaux spécifiques effectués par la fonction d'audit interne et dans quelle mesure ;
- b) déterminer, lorsqu'il utilise des travaux spécifiques effectués par la fonction d'audit interne, si ces travaux sont adéquats aux fins de la mission.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>33L. Le professionnel en exercice doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) au niveau du bilan GES ; (Réf. : par. A79 et A80) b) pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative, (Réf. : par. A81) pour fonder la conception et la mise en œuvre de procédures dont la nature, le calendrier et l'étendue : c) sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives ; d) lui permettent d'obtenir l'assurance limitée que le bilan GES a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables. 	<p>33R. Le professionnel en exercice doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) au niveau du bilan GES ; (Réf. : par. A79 et A80) b) au niveau des assertions pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative, (Réf. : par. A81 et A82) pour fonder la conception et la mise en œuvre de procédures dont la nature, le calendrier et l'étendue : (Réf. : par. A83) c) sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives ; d) lui permettent d'obtenir l'assurance raisonnable que le bilan GES a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables.

Causes des risques d'anomalies significatives

34. Lorsqu'il met en œuvre les procédures exigées par les paragraphes 33L ou 33R, le professionnel en exercice doit prendre en compte, à tout le moins, les facteurs suivants : (Réf. : par. A84 à A89)
- a) la probabilité que le bilan GES comporte une anomalie intentionnelle ; (Réf. : par. A84 à A86)
 - b) la probabilité de non-conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur le contenu du bilan GES ; (Réf. : par. A87)
 - c) la probabilité de l'omission d'une émission potentiellement importante ; (Réf. : alinéa A88 a))
 - d) les changements économiques ou réglementaires importants ; (Réf. : alinéa A88 b))
 - e) la nature des activités ; (Réf. : alinéa A88 c))
 - f) la nature des méthodes de quantification ; (Réf. : alinéa A88 d))
 - g) le degré de complexité associé à la délimitation du périmètre organisationnel et l'existence de parties liées ; (Réf. : par. A27 et A28)
 - h) l'existence d'émissions importantes survenues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ; (Réf. : alinéa A88 e))
 - i) le degré de subjectivité dans la quantification des émissions ; (Réf. : alinéa A88 e))
 - j) le fait que les émissions du champ d'application 3 sont ou non incluses dans le bilan GES ; (Réf. : alinéa A88 f))
 - k) la manière dont l'entité procède aux estimations importantes, et les données sur lesquelles elles sont fondées. (Réf. : alinéa A88 g))

Réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et procédures complémentaires

35. Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES. (Réf. : par. A90 à A93)
36. Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives et qui tiennent compte du niveau d'assurance, raisonnable ou limité, selon le cas. (Réf. : par. A90)

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>37L. Pour concevoir et mettre en œuvre les procédures complémentaires conformément au paragraphe 36, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A90 et A94)</p> <p>a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques</p>	<p>37R. Pour concevoir et mettre en œuvre les procédures complémentaires conformément au paragraphe 36, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A90 et A94)</p> <p>a) tenir compte des raisons qui sous-</p>

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>d'anomalies significatives pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative ; (Réf. : par. A95)</p> <p>b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A97)</p>	<p>tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative, y compris : (Réf. : par. A95)</p> <p>i) la probabilité d'anomalies significatives compte tenu des caractéristiques particulières du type d'émissions ou de l'information fournie (c'est-à-dire le risque inhérent),</p> <p>ii) le fait qu'il a ou non l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures ; (Réf. : par. A96)</p> <p>b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A97)</p>
	<p><i>Tests des contrôles</i></p> <p>38R. Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : alinéa A90 a))</p> <p>a) il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures ; (Réf. : par. A96)</p> <p>b) les procédures autres que les tests des contrôles ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A98)</p>

Assurance limitée	Assurance raisonnable
	<p>39R. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels le professionnel en exercice a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles ; b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires ; c) si les risques potentiels d'anomalies significatives exigent la mise en œuvre d'autres procédures.
	<p><i>Procédures autres que les tests des contrôles</i></p> <p>40R. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des tests de détail ou des procédures analytiques en plus des tests des contrôles, le cas échéant, pour chaque type d'émissions et chaque information fournie de nature significative. (Réf. : par. A90 et A94)</p> <p>41R. Le professionnel en exercice doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe. (Réf. : par. A90 et A99)</p>
<p><i>Procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives</i></p> <p>42L. Lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures analytiques, il doit : (Réf. : alinéa A90 c), par. A100 à A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) établir la pertinence de procédures 	<p><i>Procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives</i></p> <p>42R. Lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures analytiques, il doit : (Réf. : alinéa A90 c), par. A100 à A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) établir la pertinence de procédures

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>analytiques particulières, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail ;</p> <p>b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des quantités comptabilisées ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ;</p> <p>c) définir ses attentes quant à des quantités comptabilisées ou des ratios.</p> <p>43L. Si les procédures analytiques révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des quantités ou des ratios attendus, le professionnel en exercice doit s'enquérir de ces écarts auprès de l'entité. Le professionnel en exercice doit tenir compte des réponses obtenues à ces demandes d'informations pour déterminer la nécessité de mettre en œuvre d'autres procédures dans les circonstances. (Réf. : alinéa A90 c))</p>	<p>analytiques particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions ;</p> <p>b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des quantités comptabilisées ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ;</p> <p>c) définir ses attentes quant à des quantités comptabilisées ou des ratios qui soient suffisamment précises pour permettre de déceler les anomalies significatives possibles.</p> <p>43R. Si les procédures analytiques révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des quantités ou des ratios attendus, le professionnel en exercice doit procéder à des investigations sur ces écarts : (Réf. : alinéa A90 c))</p> <p>a) en faisant des demandes d'informations auprès de l'entité et en obtenant des éléments probants additionnels corroborant les réponses qu'elle a fournies ;</p> <p>b) en mettant en œuvre d'autres procédures adaptées aux circonstances.</p>
<p><i>Procédures relatives aux estimations</i></p> <p>44L. En se fondant sur son évaluation des risques d'anomalies significatives, le</p>	<p><i>Procédures relatives aux estimations</i></p> <p>44R. En se fondant sur son évaluation des risques d'anomalies significatives, le</p>

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A103 et A104)</p> <p>a) déterminer :</p> <p>i) si l'entité a appliqué de façon appropriée les exigences des critères applicables qui sont pertinentes pour l'établissement des estimations,</p> <p>ii) si les méthodes utilisées pour l'établissement des estimations sont appropriées et ont été appliquées systématiquement et si, le cas échéant, les changements dans les estimations déclarées ou dans les méthodes par rapport à la période précédente sont appropriés dans les circonstances ;</p> <p>b) se demander s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures dans les circonstances.</p>	<p>professionnel en exercice doit évaluer : (Réf. : par. A103)</p> <p>a) si l'entité a appliqué de façon appropriée les exigences des critères applicables qui sont pertinentes pour l'établissement des estimations ;</p> <p>b) si les méthodes utilisées pour l'établissement des estimations sont appropriées et ont été appliquées systématiquement et si, le cas échéant, les changements dans les estimations déclarées ou dans les méthodes par rapport à la période précédente sont appropriés dans les circonstances.</p> <p>45R. Pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice doit prendre l'une ou plusieurs des mesures suivantes, compte tenu de la nature de l'estimation : (Réf. : par. A103)</p> <p>a) vérifier comment l'entité a procédé à l'estimation et les données sur lesquelles celle-ci est fondée. Pour ce faire, le professionnel en exercice doit apprécier :</p> <p>i) si la méthode de quantification suivie est appropriée aux circonstances,</p> <p>ii) si les hypothèses retenues par l'entité sont raisonnables ;</p> <p>b) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation de l'entité, et mettre en œuvre les autres procédures appropriées ;</p> <p>c) établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation de l'entité. À</p>

Assurance limitée	Assurance raisonnable
	<p>cette fin :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par le professionnel en exercice sont différentes de celles de l'entité, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes de l'entité qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de l'entité, ii) si le professionnel en exercice conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, réduire cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables.

Sondages

46. Si le professionnel en exercice a recours à un sondage, il doit, lors de la conception de celui-ci, prendre en considération le but de la procédure et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon. (Réf. : alinéa A90 b) et par. A105)

Fraudes et textes légaux et réglementaires

47. Le professionnel en exercice doit répondre de manière appropriée aux cas avérés ou suspectés de fraudes et de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires identifiés au cours de la mission. (Réf. : par. A106 et A107)

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p><i>Procédures visant le processus de regroupement des éléments du bilan GES</i></p> <p>48L. Les procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de regroupement des</p>	<p><i>Procédures visant le processus de regroupement des éléments du bilan GES</i></p> <p>48R. Les procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de regroupement des</p>

Assurance limitée	Assurance raisonnable
<p>éléments du bilan GES : (Réf. : par. A108)</p> <p>a) vérification de la concordance ou rapprochement du bilan GES avec les documents sous-jacents ;</p> <p>b) acquisition, au moyen de demandes d'informations auprès de l'entité, d'une compréhension des ajustements significatifs apportés lors de la préparation du bilan GES et détermination de la nécessité de mettre en œuvre d'autres procédures dans les circonstances.</p>	<p>éléments du bilan GES : (Réf. : par. A108)</p> <p>a) vérification de la concordance ou rapprochement du bilan GES avec les documents sous-jacents ;</p> <p>b) examen des ajustements significatifs apportés lors de la préparation du bilan GES.</p>
<p><i>Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée</i></p> <p>49L. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui l'amènent à croire que le bilan GES peut comporter des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour obtenir davantage d'éléments probants, jusqu'à ce qu'il puisse : (Réf. : par. A109 et A110)</p> <p>a) soit conclure qu'il est peu probable que le ou les éléments donnent lieu à une anomalie significative dans le bilan GES ;</p> <p>b) soit déterminer que le ou les éléments donnent lieu à une anomalie significative dans le bilan GES. (Réf. : par. A111)</p>	<p><i>Révision de l'évaluation des risques lors d'une mission d'assurance raisonnable</i></p> <p>49R. L'évaluation par le professionnel en exercice des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de la mission à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels. Dans les circonstances où le professionnel en exercice obtient des éléments probants qui ne sont pas en cohérence avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures prévues. (Réf. : par. A109)</p>

Cumul des anomalies détectées

50. Le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de la mission, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A112)

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse la mission

51. Le professionnel en exercice doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale de la mission et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- a) la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de la mission, pourraient être significatives ;
- b) le cumul des anomalies détectées au cours de la mission avoisine le seuil de signification déterminé conformément aux paragraphes 20 à 22 de la présente norme ISAE.

52. Si, à la demande du professionnel en exercice, l'entité examine un type d'émissions ou une information à fournir et corrige les anomalies détectées, le professionnel en exercice doit mettre en œuvre des procédures à l'égard du travail effectué par l'entité afin de déterminer s'il subsiste des anomalies significatives.

Communication et correction des anomalies

53. Le professionnel en exercice doit communiquer en temps opportun à l'entité, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de la mission, et il doit lui demander de les corriger.

54. Si l'entité refuse de corriger tout ou partie des anomalies qui lui ont été communiquées par le professionnel en exercice, celui-ci doit acquiescer à une compréhension des motifs du refus de l'entité et il doit en tenir compte lorsqu'il tire sa conclusion.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

55. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, le professionnel en exercice doit reconsidérer le seuil de signification déterminé conformément aux paragraphes 20 à 22 de la présente norme ISAE, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des émissions réelles de l'entité.

56. Le professionnel en exercice doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération l'ordre de grandeur et la nature des anomalies, ainsi que les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites, par rapport à certains types d'émissions ou certaines informations à fournir et par rapport au bilan GES. (Voir paragraphe 71.)

Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice

57. Lorsque le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice, il doit :

- a) communiquer clairement avec celui-ci au sujet de l'étendue et du calendrier de ses travaux et au sujet de ses constatations ; (Réf. : par. A113 et A114)

- b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et le processus suivi pour inclure l'information visée dans le bilan GES. (Réf. : par. A115)

Déclarations écrites

58. Le professionnel en exercice doit demander des déclarations écrites à la ou aux personnes qui, au sein de l'entité, sont investies de responsabilités appropriées par rapport aux questions devant faire l'objet des déclarations et qui sont bien au fait de ces questions, à savoir : (Réf. : par. A116)

- a) une déclaration affirmant qu'elles se sont acquittées de leurs responsabilités définies dans les termes et conditions de la mission quant à la préparation du bilan GES, y compris les informations comparatives, le cas échéant, conformément aux critères applicables ;
- b) une déclaration affirmant qu'elles lui ont fourni toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission, et que tous les points importants sont reflétés dans le bilan GES ;
- c) une déclaration indiquant si elles sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport au bilan GES. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint ;
- d) une déclaration indiquant si elles sont d'avis que les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations sont raisonnables ;
- e) une déclaration affirmant qu'elles lui ont communiqué toutes les déficiences du contrôle interne pertinent pour la mission qui ne sont pas manifestement négligeables et dont elles ont connaissance ;
- f) une déclaration indiquant qu'elles l'ont informé, le cas échéant, des cas de fraude ou de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires avérés, suspectés ou allégués dont elles ont connaissance et qui pourraient avoir une incidence significative sur le bilan GES.

59. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport d'assurance, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci.

60. Le professionnel en exercice doit formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur le bilan GES, ou démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables :

- a) s'il conclut à l'existence d'un doute concernant l'intégrité de la ou des personnes fournissant les déclarations écrites exigées par les alinéas 58 a) et b) qui soit suffisamment important pour estimer que les déclarations en cause ne sont pas fiables ;
- b) si l'entité ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les alinéas 58 a) et b).

Événements postérieurs

61. Le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A117)

- a) se demander si les événements survenus entre la date du bilan GES et la date de son rapport d'assurance doivent donner lieu à un ajustement du bilan GES, ou à la communication d'informations dans celui-ci, et évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants

obtenus quant au fait que ces événements ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans le bilan GES conformément aux critères applicables ;

- b) répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport d'assurance et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

Informations comparatives

62. Lorsque des informations comparatives sont présentées avec l'information sur les émissions de la période considérée et qu'une partie ou la totalité des informations comparatives est couverte par la conclusion du professionnel en exercice, les procédures mises en œuvre par ce dernier en ce qui concerne les informations comparatives doivent notamment permettre d'évaluer : (Réf. : par. A118 à A121)

- a) si les informations comparatives concordent avec les quantités et les autres informations présentées dans la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées adéquatement et si le retraitement a été mentionné adéquatement ; (Réf. : par. A121)
- b) si les méthodes de quantification utilisées pour les informations comparatives concordent avec celles appliquées au cours de la période considérée ou, dans le cas où il y aurait eu des changements, si ces changements ont été appliqués de façon appropriée et s'ils font l'objet d'informations adéquates.

63. Si le professionnel en exercice prend connaissance de l'existence possible d'une anomalie significative dans les informations comparatives présentées, il doit, que ces informations soient ou non couvertes par sa conclusion :

- a) s'entretenir de la question avec la ou les personnes au sein de l'entité dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport aux éléments en cause, et mettre en œuvre les procédures appropriées dans les circonstances ; (Réf. : par. A122 et A123)
- b) évaluer l'incidence sur le rapport d'assurance. Si les informations comparatives présentées contiennent une anomalie significative et qu'elles n'ont pas été retraitées, il doit :
 - i) soit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable dans son rapport d'assurance si sa conclusion couvre les informations comparatives,
 - ii) soit inclure dans son rapport d'assurance un paragraphe sur d'autres points décrivant les circonstances ayant une incidence sur les informations comparatives si sa conclusion ne couvre pas les informations comparatives.

Autres informations

64. Le professionnel en exercice doit lire les autres informations incluses dans les documents contenant le bilan GES et le rapport d'assurance y afférent afin de voir s'il s'y trouve des incohérences significatives par rapport au bilan GES ou au rapport d'assurance. Le professionnel en exercice doit s'entretenir de la question avec l'entité et prendre d'autres mesures appropriées lorsque, à la lecture des autres informations, il prend connaissance de l'un ou l'autre des problèmes suivants : (Réf. : par. A138)

- a) une incohérence significative entre les autres informations et le bilan GES ou le rapport d'assurance ;
- b) une anomalie significative concernant des faits qui est sans rapport avec les éléments figurant dans le bilan GES ou dans le rapport d'assurance. (Réf. : par. A124 à A126)

Documentation

65. Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre, le professionnel en exercice doit consigner : (Réf. : par. A127)

- a) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés ;
- b) qui a effectué les travaux de la mission et à quelle date ils ont été achevés ;
- c) qui a passé en revue les travaux effectués dans le cadre de la mission, ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

66. Le professionnel en exercice doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec l'entité et d'autres interlocuteurs sur les questions importantes, et indiquer notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et avec qui il s'est entretenu. (Réf. : par. A127)

Revue de la qualité

67. Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission :

- a) les problèmes relevés relativement au respect des règles de déontologie pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus ;
- b) les conclusions quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission, et les entretiens pertinents tenus avec le cabinet, le cas échéant, qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
- c) les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'assurance ;
- d) la nature et l'étendue des consultations effectuées tout au long de la mission, et les conclusions qui en ont résulté.

Questions relevées après la date du rapport d'assurance

68. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, le professionnel en exercice met en œuvre des procédures nouvelles ou supplémentaires ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport d'assurance, il doit consigner dans son dossier : (Réf. : par. A128)

- a) les circonstances exceptionnelles rencontrées ;
- b) les procédures nouvelles ou supplémentaires mises en œuvre, les éléments probants obtenus, et les conclusions tirées, ainsi que leur incidence sur son rapport d'assurance ;
- c) quand et par qui les modifications corrélatives ont été apportées à la documentation de la mission et passées en revue.

Constitution du dossier de mission définitif

69. Le professionnel en exercice doit rassembler la documentation dans un dossier de mission et achever le processus administratif de mise en forme du dossier de mission définitif en temps opportun après la date de son rapport d'assurance. Une fois le dossier de mission définitif constitué, le professionnel en exercice ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit. (Réf. : par. A129)
70. Lorsque, dans des circonstances autres que celles décrites au paragraphe 68, le professionnel en exercice estime nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de la mission après la constitution du dossier de mission définitif, il doit, indépendamment de la nature des modifications ou des compléments d'information, consigner dans son dossier :
- a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés ;
 - b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

Conclusion de la mission d'assurance

71. Le professionnel en exercice doit tirer une conclusion quant à savoir s'il a obtenu une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas, au sujet du bilan GES. À cette fin, il doit tenir compte des exigences des paragraphes 56 et 72 à 74 de la présente norme ISAE.

Assurance limitée	Assurance raisonnable
72L. Le professionnel en exercice doit évaluer s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que le bilan GES n'a pas été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables.	72R. Le professionnel en exercice doit évaluer si le bilan GES a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables.

73. Dans son évaluation, le professionnel en exercice doit prendre en considération les aspects qualitatifs des méthodes de quantification et des pratiques de déclaration de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements et les décisions ayant servi à l'établissement des estimations et à la préparation du bilan GES¹², et se demander, au regard des critères applicables :
- a) si les méthodes de quantification et les politiques de déclaration retenues et suivies sont conformes à ces critères et appropriées ;

¹² L'indice d'un parti pris possible ne constitue pas en soi une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation particulière.

- b) si les estimations faites pour la préparation du bilan GES sont raisonnables ;
- c) si les informations présentées dans le bilan GES sont pertinentes, fiables, exhaustives, comparables et intelligibles ;
- d) si le bilan GES fournit des informations adéquates sur les critères applicables et sur d'autres points, y compris les incertitudes, de sorte que les utilisateurs visés puissent comprendre les jugements importants portés aux fins de sa préparation ; (Réf. : par. A29 et A130 à A132)
- e) si la terminologie utilisée dans le bilan GES est appropriée.

74. L'évaluation exigée au paragraphe 72 doit également tenir compte :

- a) de la présentation d'ensemble du bilan GES, de sa structure et de son contenu ;
- b) lorsque cela est approprié dans le contexte des critères, du libellé de la conclusion de la mission d'assurance ou d'autres circonstances de la mission, la question de savoir si le bilan GES représente les émissions sous-jacentes d'une manière propre à donner une image fidèle.

Contenu du rapport d'assurance

75. Le rapport d'assurance doit comporter au minimum les éléments de base suivants : (Réf. : par. A133)

- a) un titre qui indique clairement qu'il s'agit d'un rapport de mission d'assurance indépendante ;
- b) un destinataire ;
- c) la mention ou la description du niveau d'assurance, soit raisonnable ou limité, obtenu par le professionnel en exercice ;
- d) l'intitulé du bilan GES, avec mention de la ou des périodes couvertes et, si certaines informations qu'il contient ne sont pas couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, la mention claire des informations sur lesquelles celui-ci exprime une assurance ainsi que des informations exclues, de même qu'une déclaration indiquant que le professionnel en exercice n'a pas mis en œuvre de procédures à l'égard des informations exclues et, par conséquent, qu'il n'exprime aucune conclusion sur celles-ci ; (Réf. : par. A120 et A134)
- e) une description des responsabilités de l'entité ; (Réf. : par. A35)
- f) un énoncé indiquant que la quantification des GES comporte une incertitude inhérente ; (Réf. : par. A54 à A59)
- g) si le bilan GES comporte des déductions d'émissions couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, la mention de ces déductions et un énoncé de la responsabilité du professionnel en exercice à leur égard ; (Réf. : par. A135 à A138)
- h) la mention des critères applicables :
 - i) la mention de la façon d'avoir accès aux critères,
 - ii) lorsque les critères ne sont mis à la disposition que d'un groupe précis d'utilisateurs visés ou qu'ils ne sont pertinents qu'à une fin précise, un énoncé signalant cet état de fait au lecteur et indiquant qu'en conséquence, le bilan GES pourrait ne pas convenir à d'autres

fins, cet énoncé devant également restreindre l'utilisation du rapport d'assurance à ces utilisateurs ou à cette fin, (Réf. : par. A139 et A140)

- iii) s'il est nécessaire d'étoffer les critères établis au moyen d'informations fournies dans les notes explicatives du bilan GES pour que ceux-ci soient appropriés, une mention de la ou des notes en cause ; (Réf. : par. A130)
- i) un énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la norme ISQM 1 ou d'autres exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. Si le professionnel en exercice n'est pas un professionnel comptable, l'énoncé doit faire état des exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 qui sont appliquées ;
- j) un énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie définies dans le Code de l'IESBA ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance. Si le professionnel en exercice n'est pas un professionnel comptable, l'énoncé doit faire état des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires appliquées qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA en ce qui se rapporte aux missions d'assurance ;
- k) une description de la responsabilité du professionnel en exercice, y compris :
 - i) un énoncé précisant que la mission a été réalisée conformément à la norme ISAE 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*,
 - ii) un résumé informatif des travaux sur lesquels repose la conclusion du professionnel en exercice. Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, il est essentiel, pour comprendre la conclusion du professionnel en exercice, d'être conscient de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux effectués doit indiquer que :
 - les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre,
 - en conséquence, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est beaucoup moins élevé que celui qui aurait été obtenu dans une mission d'assurance raisonnable ; (Réf. : par. A141 à A143) ;
- l) la conclusion du professionnel en exercice :
 - i) dans une mission d'assurance raisonnable, la conclusion doit être exprimée sous forme positive,
 - ii) dans une mission d'assurance limitée, la conclusion doit être exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que le

bilan GES n'a pas été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables,

- iii) si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée, le rapport d'assurance doit comprendre :
 - a. une section décrivant le ou les problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée,
 - b. une section qui contient la conclusion modifiée du professionnel en exercice ;
- m) la signature du professionnel en exercice ; (Réf. : par. A144)
- n) la date du rapport d'assurance, cette date ne devant pas être antérieure à celle à laquelle :
 - i) le professionnel en exercice a obtenu les éléments probants sur lesquels il fonde sa conclusion, y compris les éléments probants attestant que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité du bilan GES,
 - ii) la revue de la qualité de la mission est achevée, lorsqu'une telle revue est requise selon la ISQM 1 ou les politiques ou procédures du cabinet ;
- o) le lieu, dans le pays concerné, où le professionnel exerce son activité.

Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points

76. Si le professionnel en exercice considère comme nécessaire : (Réf. : par. A145 à A151)

- a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs visés sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans le bilan GES et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension du bilan GES par les utilisateurs visés (au moyen d'un paragraphe d'observations) ;
- b) soit de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans le bilan GES, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de la mission, des responsabilités du professionnel en exercice ou du rapport d'assurance par les utilisateurs visés (au moyen d'un paragraphe sur d'autres points) ;

et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe du rapport d'assurance portant un titre approprié et indiquant clairement que sa conclusion n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point en cause.

Autres exigences en matière de communication

77. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, le professionnel en exercice doit communiquer à la ou aux personnes investies de responsabilités de surveillance à l'égard du bilan GES les points suivants dont il prend connaissance au cours de la mission et déterminer s'il est tenu d'en faire communication à une autre personne à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité :

- a) les déficiences du contrôle interne qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention ;
- b) les fraudes identifiées ou suspectées ;

- c) les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, sauf s'il s'agit de cas manifestement négligeables. (Réf. : par. A87)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Introduction

Missions d'assurance visant des informations en sus du bilan GES (Réf. : par. 3)

- A1. Dans certains cas, il peut arriver que le professionnel en exercice réalise une mission d'assurance à l'égard d'un rapport qui comprend de l'information sur les GES, mais que cette information ne constitue pas un bilan GES au sens de la définition donnée à l'alinéa 14 m). En pareils cas, la présente norme ISAE peut fournir des indications pour une telle mission.
- A2. Lorsque le bilan GES constitue une partie relativement mineure de l'ensemble des informations couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, la mesure dans laquelle la présente norme ISAE est pertinente relève du jugement professionnel du professionnel en exercice dans le contexte de la mission.

Indicateurs clés de performance fondés sur des données relatives aux GES (Réf. : alinéa 4 b))

- A3. Les émissions moyennes pondérées par kilomètre des véhicules fabriqués par une entité au cours d'une période sont un exemple d'indicateur clé de performance fondé sur des données relatives aux GES qu'une entité est tenue de calculer et de communiquer en vertu des textes légaux ou réglementaires dans certains pays.

Procédures pour les missions d'assurance raisonnable et pour les missions d'assurance limitée (Réf. : par. 8)

- A4. Certaines procédures qui ne sont exigées que pour les missions d'assurance raisonnable peuvent néanmoins être appropriées dans certaines missions d'assurance limitée. Par exemple, bien que l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle ne soit pas exigée pour les missions d'assurance limitée, il peut arriver dans certains cas, comme lorsque l'information est enregistrée, traitée ou communiquée uniquement sous forme électronique, que le professionnel en exercice décide néanmoins que des tests des contrôles et, par conséquent, l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle pertinentes, sont nécessaires pour une mission d'assurance limitée (voir également le paragraphe A90).

Indépendance (Réf. : par. 10 et 15)

- A5. Le Code de l'IESBA contient les *International Independence Standards*, qui traitent de l'application du cadre conceptuel aux menaces à l'indépendance dans le contexte de ces missions. Le respect des principes fondamentaux est susceptible d'être menacé dans un vaste éventail de situations. De nombreuses menaces entrent dans les catégories suivantes :
- la menace liée à l'intérêt personnel, par exemple la dépendance excessive à l'égard de l'ensemble des honoraires reçus de l'entité ;
 - la menace liée à l'autocontrôle, par exemple la fourniture à l'entité d'un autre service ayant une incidence directe sur le bilan GES, comme la participation à la quantification des émissions de l'entité ;

- la menace liée à la représentation, par exemple le fait de défendre la position de l'entité en ce qui a trait à l'interprétation des critères applicables ;
- la menace liée à la familiarité, par exemple le fait qu'un membre de l'équipe de mission a un lien de longue date avec un employé de l'entité en position d'avoir une influence directe et importante sur la préparation du bilan GES, ou qu'il est un membre de la famille proche ou de la famille immédiate d'un tel employé ;
- la menace liée à l'intimidation, par exemple le fait de subir des pressions pour réduire de façon inappropriée l'étendue des travaux effectués en vue de diminuer les honoraires, ou le fait pour le professionnel en exercice d'être menacé de se voir retirer son droit d'exercice par une autorité compétente associée au secteur d'activité de l'entité.

A6. Dans les cas où les menaces identifiées dépassent un niveau acceptable, le Code de l'IESBA exige que des mesures soient prises pour y répondre, que ce soit en éliminant les circonstances qui les créent, en mettant en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable ou, lorsque c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, en démissionnant.

Textes légaux ou réglementaires locaux et dispositions d'un système d'échange de droits d'émission (Réf. : par. 11)

A7. Les textes légaux ou réglementaires locaux ou les dispositions d'un système d'échange de droits d'émission peuvent comprendre des exigences en sus de celles de la présente norme ISAE, exiger que des procédures spécifiques soient mises en œuvre dans toutes les missions, ou exiger que des procédures soient mises en œuvre d'une façon particulière. Par exemple, les textes légaux ou réglementaires locaux ou les dispositions d'un système d'échange de droits d'émission peuvent exiger du professionnel en exercice qu'il délivre un rapport dont la forme n'est pas conforme à la présente norme ISAE. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent, pour le rapport d'assurance, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences de la présente norme ISAE, et que le professionnel en exercice conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il peut envisager de mentionner dans son rapport que la mission n'a pas été réalisée conformément à la présente norme ISAE.

Définitions

Émissions (Réf. : alinéa 14 f) et Annexe 1)

- A8. Les émissions du champ d'application 1 peuvent inclure la combustion stationnaire (combustion de carburant par le matériel stationnaire de l'entité, comme les chaudières, les incinérateurs, les moteurs et les torches), la combustion mobile (combustion de carburant par les véhicules de transport de l'entité, comme les camions, les trains, les avions et les navires), les émissions liées aux procédés industriels (provenant de procédés physiques ou chimiques, comme la fabrication du béton, le traitement pétrochimique et la fonte de l'aluminium) et les émissions fugitives (émissions intentionnelles ou fortuites résultant, par exemple, de problèmes d'étanchéité du matériel, comme les joints et joints d'étanchéité, et émissions provenant du traitement des eaux usées, des houillères et des tours de refroidissement).
- A9. La quasi-totalité des entités achètent de l'énergie sous forme d'électricité, de chaleur ou de vapeur et, par le fait même, ont des émissions du champ d'application 2. Les émissions du champ

d'application 2 sont dites indirectes car les émissions associées, par exemple, à l'électricité achetée par l'entité surviennent à la centrale électrique, qui se situe hors du périmètre organisationnel de l'entité.

- A10. Les émissions du champ d'application 3 peuvent comprendre les émissions associées, par exemple, aux voyages d'affaires des employés ; aux activités externalisées ; à la consommation de combustibles fossiles ou à l'électricité requise pour l'utilisation des produits de l'entité ; à l'extraction et à la production des matières achetées pour être utilisées comme intrants dans les processus de l'entité ; et au transport des combustibles achetés. Il sera question plus amplement des émissions du champ d'application 3 aux paragraphes A31 à A34.

Déductions d'émissions (Réf. : alinéa 14 g), sous-alinéa 17 a)iii) et Annexe 1)

- A11. Dans certains cas, les déductions d'émissions comprennent les crédits et les quotas propres à un pays pour lesquels il n'y a pas de lien établi entre la quantité des émissions pouvant être déduites selon les critères et les réductions d'émissions qui peuvent survenir par suite du paiement d'une somme ou d'une autre action posée par l'entité en vue de se prévaloir d'une déduction d'émissions.
- A12. Lorsque le bilan GES d'une entité inclut des déductions d'émissions qui entrent dans le champ de la mission, les exigences de la présente norme ISAE s'appliquent aux déductions d'émissions, le cas échéant (voir également les paragraphes A135 à A138).

Crédit de compensation d'émissions acheté (Réf. : alinéa 14 q) et Annexe 1)

- A13. Lorsque l'entité achète un crédit de compensation d'émissions auprès d'une autre entité, cette dernière peut affecter l'argent reçu de la vente à des projets de réduction d'émissions (comme le remplacement de la production d'énergie au moyen de combustibles fossiles par des sources d'énergie renouvelables, ou la mise en œuvre de mesures d'efficacité énergétique), ou à l'absorption d'émissions de l'atmosphère (par exemple, en plantant et en entretenant des arbres qui, autrement, n'auraient pas été plantés ou entretenus), ou encore l'argent peut être une compensation pour le fait de ne pas poser une action qui autrement serait posée (comme la déforestation ou la dégradation de forêts). Dans certains pays, des crédits de compensation ne peuvent être achetés que si la réduction des émissions ou l'augmentation des absorptions a déjà eu lieu.

Absorption (Réf. : alinéa 14 s) et Annexe 1)

- A14. L'absorption peut se faire en stockant les GES dans des pièges géologiques (par exemple, sous terre) ou biologiques (par exemple, les arbres). Lorsque le bilan GES inclut des absorptions de GES que l'entité aurait autrement émis dans l'atmosphère, elles sont généralement déclarées sur une base brute, c'est-à-dire que la source et le piège sont tous deux quantifiés dans le bilan GES. Lorsque les absorptions sont couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, les exigences de la présente norme ISAE s'y appliquent, le cas échéant.

Installation importante (Réf. : alinéa 14 t) et par. 31)

- A15. Généralement, les risques d'anomalies significatives dans le bilan GES augmentent lorsque la contribution individuelle d'une installation à la quantité totale d'émissions déclarées dans le bilan GES augmente. Le professionnel en exercice peut appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi pour identifier plus facilement les installations qui, prises isolément, sont

importantes en raison de l'ampleur de leurs émissions par rapport à la quantité totale d'émissions incluses dans le bilan GES. L'établissement d'un élément de référence et la détermination du pourcentage à appliquer relèvent du jugement professionnel. Par exemple, le professionnel en exercice peut considérer que les installations dont la production excède 15 % du volume de production total sont des installations importantes. Il peut toutefois établir, en s'appuyant sur son jugement professionnel, qu'un pourcentage plus élevé ou moins élevé serait approprié dans les circonstances. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, les installations sont peu nombreuses et que la production d'aucune d'elles n'est inférieure à 15 % du volume de production total, mais que, selon son jugement professionnel, les installations ne sont pas toutes importantes ; ou encore lorsqu'il existe un certain nombre d'installations dont la production représente un peu moins de 15 % du volume de production total et qui, selon son jugement professionnel, sont importantes.

A16. Le professionnel en exercice peut également établir qu'une installation est importante en raison de sa nature ou de sa situation particulière qui donne lieu à des risques particuliers d'anomalies significatives. Par exemple, il peut arriver qu'une installation utilise des processus de collecte des données ou des techniques de quantification qui diffèrent de ceux des autres installations, qu'elle impose le recours à des calculs particulièrement complexes ou spécialisés, ou qu'elle implique des processus chimiques ou physiques particulièrement complexes ou spécialisés.

Norme ISAE 3000 (révisée) (Réf. : par. 9 et 15)

A17. La norme ISAE 3000 contient un certain nombre d'exigences qui s'appliquent aux missions d'assurance (autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques), y compris les missions réalisées conformément à la présente norme ISAE. Dans certains cas, la présente norme ISAE peut contenir des exigences ou des modalités d'application supplémentaires concernant les sujets en cause.

Acceptation et maintien de la mission

Compétences (Réf. : alinéa 16 b))

A18. Les compétences en matière de GES peuvent comprendre les suivantes :

- compréhension générale de la climatologie, y compris les processus scientifiques qui permettent d'établir un rapport entre les GES et le changement climatique ;
- compréhension des utilisateurs auxquels est destinée l'information contenue dans le bilan GES de l'entité, et de l'utilisation qu'ils sont susceptibles de faire de cette information (voir le paragraphe A47) ;
- compréhension des systèmes d'échange de droits d'émission et des mécanismes de marché connexes, s'il y a lieu ;
- connaissance des textes légaux et réglementaires applicables, le cas échéant, qui ont une incidence sur la façon dont l'entité doit déclarer ses émissions et qui peuvent, par exemple, imposer une limite aux émissions de l'entité ;
- connaissance des méthodes de quantification et de mesure des GES, y compris les incertitudes scientifiques et d'estimation connexes, ainsi que des autres méthodes existantes ;
- connaissance des critères applicables, y compris, par exemple :

- o l'identification des facteurs d'émissions appropriés,
- o l'identification des aspects des critères qui exigent l'établissement d'estimations importantes ou sensibles, ou qui impliquent une bonne part de jugement,
- o les méthodes utilisées pour définir les périmètres organisationnels (c.-à-d. les entités dont les émissions doivent être incluses dans le bilan GES),
- o les déductions d'émissions que l'entité est autorisée à inclure dans son bilan GES.

A19. Le degré de complexité des missions d'assurance relatives aux bilans GES varie. Dans certains cas, la mission peut être relativement simple, par exemple lorsqu'une entité n'a aucune émission du champ d'application 1 et qu'elle ne déclare que des émissions du champ d'application 2 en ayant recours à un facteur d'émissions stipulé dans un texte réglementaire qu'elle applique à la consommation d'électricité dans un seul emplacement. Dans ce cas, la mission peut porter dans une large mesure sur le système utilisé pour l'enregistrement et le traitement des données sur la consommation d'électricité indiquées sur les factures et l'application arithmétique du facteur d'émissions stipulé. En revanche, lorsque la mission est relativement complexe, elle est susceptible de nécessiter la compétence d'un expert en matière de quantification et de déclaration des émissions. En pareils cas, les domaines d'expertise suivants peuvent se révéler pertinents :

Expertise en systèmes d'information

- Compréhension de la façon dont l'information sur les émissions est générée, y compris l'établissement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, la compilation et la déclaration des données dans un bilan GES.

Expertise en sciences et en ingénierie

- Cartographie du flux des matières dans un processus de production et des processus connexes qui créent des émissions, y compris l'identification des points auxquels les données de base sont recueillies. Cela peut s'avérer particulièrement important lorsqu'on détermine si l'entité a identifié ses sources d'émissions de manière exhaustive.
- Analyse des relations chimiques et physiques entre les intrants, les processus et les extrants, et des relations entre les émissions et d'autres variables. La capacité de comprendre et d'analyser ces relations est souvent importante dans la conception des procédures analytiques.
- Détermination de l'effet de l'incertitude sur le bilan GES.
- Connaissance des politiques et procédures de contrôle qualité mises en œuvre dans les laboratoires d'essais internes ou externes.
- Expérience relative à certains secteurs d'activité et aux processus de création et d'absorption des émissions connexes. Les procédures de quantification des émissions du champ d'application 1 varient considérablement selon les secteurs d'activité et les processus en cause ; par exemple les procédés électrolytiques dans la production d'aluminium, les procédés de combustion dans la production d'électricité à partir de combustibles fossiles et les procédés chimiques dans la production de béton sont tous différents.

- Fonctionnement des capteurs physiques et autres méthodes de quantification, et choix des facteurs d'émissions appropriés.

Champ d'application du bilan GES et étendue de la mission (Réf. : alinéa 17 a))

A20. Voici des exemples de cas où les raisons invoquées pour exclure des sources d'émissions connues du bilan GES ou exclure des sources d'émissions déclarées de la mission peuvent ne pas être raisonnables dans les circonstances :

- l'entité a des émissions du champ d'application 1 importantes, mais n'inclut que les émissions du champ d'application 2 dans son bilan GES ;
- l'entité fait partie d'une entité juridique plus grande ayant des émissions importantes qui ne sont pas déclarées en raison de la façon dont le périmètre organisationnel a été défini, alors que cela risque d'induire les utilisateurs prévus en erreur ;
- les émissions à l'égard desquelles le professionnel en exercice délivre un rapport ne représentent qu'une faible proportion du total des émissions incluses dans le bilan GES.

Détermination du caractère approprié de l'objet considéré (Réf. : par. 15)

A21. Selon la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice doit déterminer si l'objet considéré est approprié¹³. Dans le cas d'un bilan GES, les émissions de l'entité (ainsi que les absorptions et les déductions d'émissions, le cas échéant) constituent l'objet considéré de la mission. Celui-ci sera approprié si, entre autres, les émissions de l'entité peuvent être quantifiées de façon cohérente selon des critères appropriés¹⁴.

A22. Les sources de GES peuvent être quantifiées :

- a) en mesurant (ou en surveillant directement) la concentration et le débit des GES au moyen d'une surveillance continue des émissions ou d'un échantillonnage périodique ;
- b) en évaluant une activité secondaire, comme la consommation de combustible, et en calculant les émissions à l'aide, par exemple, d'équations du bilan de masse¹⁵, des facteurs d'émissions propres à l'entité, ou encore des facteurs d'émissions moyens pour une région, une source, un secteur d'activité ou un processus.

Détermination du caractère approprié des critères

Critères conçus expressément et critères établis (Réf. : alinéa 17 b))

A23. Les critères appropriés présentent les caractéristiques suivantes : pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité et intelligibilité. Les critères peuvent être « conçus expressément » ou ils peuvent être « établis » (c'est-à-dire contenus dans des textes légaux ou réglementaires, ou émanant de groupes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure officielle transparente)¹⁶.

¹³ Norme ISAE 3000 (révisée), sous-alinéa 24 b)i).

¹⁴ Norme ISAE 3000 (révisée), sous-alinéa 24 b)ii).

¹⁵ C'est-à-dire la mise en équation de la quantité d'une substance entrant dans un périmètre défini ou en sortant, par exemple la mise en équation de la quantité de carbone dans un combustible à base d'hydrocarbures entrant dans un appareil de combustion avec la quantité de carbone sortant de l'appareil sous forme de dioxyde de carbone.

¹⁶ Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes A45 à A48.

Même si les critères établis par une autorité de réglementation peuvent être présumés pertinents lorsque cette autorité est l'utilisateur visé, certains de ces critères peuvent avoir été élaborés à une fin particulière et ne pas être appropriés dans d'autres circonstances. Par exemple, l'application de critères élaborés par une autorité de réglementation qui visent des facteurs d'émissions pour une région donnée peut donner lieu à une information trompeuse si ces critères sont utilisés pour les émissions d'une autre région, ou encore les critères élaborés en vue de faire rapport uniquement sur des aspects réglementaires particuliers des émissions peuvent ne pas être appropriés pour faire rapport à des utilisateurs visés autres que l'autorité de réglementation qui a établi les critères.

- A24. Les critères conçus expressément peuvent être appropriés lorsque, par exemple, l'entité possède du matériel très spécialisé ou qu'elle regroupe des informations sur les émissions de divers pays où les critères établis diffèrent. Une attention spéciale peut être nécessaire lorsqu'on évalue la neutralité et les autres caractéristiques des critères conçus expressément, surtout s'ils ne sont pas fondés pour l'essentiel sur les critères établis généralement utilisés dans le secteur d'activité ou la région de l'entité, ou s'ils ne cadrent pas avec ces critères.
- A25. Les critères peuvent être des critères établis étoffés par des informations fournies dans les notes explicatives du bilan GES portant, par exemple, sur des périmètres, des méthodes, des hypothèses ou des facteurs d'émissions particuliers. Dans certains cas, il se peut que les critères établis ne soient pas appropriés, même s'ils sont étoffés par des informations fournies dans les notes explicatives du bilan GES, par exemple lorsqu'ils ne couvrent pas les éléments énoncés à l'alinéa 17 b).
- A26. Il faut noter que le niveau d'assurance n'a aucune incidence sur le caractère approprié des critères ; autrement dit, si les critères ne sont pas appropriés pour une mission d'assurance raisonnable, ils ne sont pas non plus appropriés pour une mission d'assurance limitée, et inversement.

Activités englobées dans le périmètre organisationnel de l'entité (Réf. : sous-alinéas 17 b)i) et 23 b)i) et alinéa 34 g))

- A27. La détermination du périmètre organisationnel d'une entité consiste à déterminer quelles activités détenues ou contrôlées par l'entité doivent être incluses dans son bilan GES. Dans certains cas, les textes légaux et réglementaires définissent le périmètre de l'entité pour la déclaration des émissions de GES aux fins de la réglementation. Dans d'autres cas, les critères applicables peuvent permettre un choix entre différentes méthodes pour déterminer le périmètre organisationnel de l'entité, par exemple entre une approche qui aligne le bilan GES de l'entité sur ses états financiers et une autre approche qui, par exemple, prévoit un traitement différent pour les coentreprises ou les entreprises associées. Pour déterminer le périmètre organisationnel de l'entité, il peut être nécessaire de procéder à l'analyse de structures organisationnelles complexes, comme les coentreprises, les sociétés de personnes et les fiducies, et de relations contractuelles complexes ou inhabituelles. Ainsi, une installation peut appartenir à une partie, être exploitée par une autre partie et traiter des matières exclusivement pour une autre partie.
- A28. Il ne faut pas confondre la détermination du périmètre « organisationnel » de l'entité avec ce que décrivent certains critères comme étant la détermination du périmètre « opérationnel ». Le périmètre opérationnel se rapporte aux catégories d'émissions des champs d'application 1, 2 et 3 qui seront incluses dans le bilan GES, et est déterminé une fois le périmètre organisationnel établi.

Informations à fournir adéquates (Réf. : sous-alinéa 17 b)iv) et alinéa 74 d))

A29. Dans un régime d'information réglementaire, les obligations d'information énoncées dans les textes légaux ou réglementaires pertinents sont adéquates aux fins des déclarations destinées à l'autorité de réglementation. La mention d'éléments comme les suivants dans le bilan GES peut être nécessaire dans les situations où des informations sont déclarées volontairement pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre les jugements importants portés pour la préparation du bilan GES :

- a) les activités incluses dans le périmètre organisationnel de l'entité, et la méthode utilisée pour déterminer ce périmètre si les critères applicables permettent un choix entre différentes méthodes (voir les paragraphes A27 et A28) ;
- b) les principales méthodes de quantification et politiques de déclaration retenues, y compris :
 - i) la méthode utilisée pour déterminer les émissions des champs d'application 1 et 2 qui ont été incluses dans le bilan GES (voir le paragraphe A30),
 - ii) toute interprétation importante faite dans l'application des critères applicables dans les circonstances propres à l'entité, y compris les sources des données et, lorsqu'un choix entre différentes méthodes est permis ou que des méthodes spécifiques à l'entité sont utilisées, une mention de la méthode utilisée et des raisons pour lesquelles cette méthode a été utilisée,
 - iii) la façon dont l'entité détermine s'il y a lieu de retraiter des émissions déclarées antérieurement ;
- c) le classement des émissions dans le bilan GES. Comme il est mentionné au paragraphe A14, lorsque le bilan GES inclut des absorptions de GES que l'entité aurait autrement émis dans l'atmosphère, les émissions et les absorptions sont généralement déclarées dans le bilan GES sur une base brute, c'est-à-dire que la source et le piège sont tous deux quantifiés dans le bilan GES ;
- d) une déclaration concernant les incertitudes ayant trait à la quantification par l'entité de ses émissions, y compris leurs causes, les mesures prises à leur égard, leurs effets sur le bilan GES et, lorsque le bilan GES comprend des émissions du champ d'application 3, une explication de : (voir les paragraphes A31 à A34)
 - i) la nature des émissions du champ d'application 3, y compris le fait qu'il n'est pas possible pour une entité d'inclure toutes les émissions du champ d'application 3 dans son bilan GES,
 - ii) les critères de sélection des sources d'émissions du champ d'application 3 qui ont été incluses ;
- e) les changements, le cas échéant, touchant les points mentionnés dans le présent paragraphe ou d'autres points qui ont une incidence significative sur la comparabilité du bilan GES par rapport à une ou des périodes antérieures ou à l'année de référence.

Émissions des champs d'application 1 et 2

- A30. Les critères exigent généralement l'inclusion dans le bilan GES des émissions significatives des champs d'application 1 et 2, ou encore de toutes les émissions des champs d'application 1 et 2. Lorsque certaines émissions des champs d'application 1 ou 2 sont exclues, il est important que les notes explicatives du bilan GES fassent mention des critères d'inclusion et d'exclusion des émissions, particulièrement s'il est peu probable que celles qui sont incluses soient les émissions les plus importantes dont l'entité est responsable.

Émissions du champ d'application 3

- A31. Bien que certains critères exigent la déclaration d'émissions spécifiques du champ d'application 3, l'inclusion des émissions du champ d'application 3 est généralement facultative, car il serait à peu près impossible pour presque toutes les entités de tenter de quantifier l'ensemble de leurs émissions indirectes, lesquelles englobent toutes les sources en amont et en aval de leur chaîne logistique. Pour certaines entités, la déclaration de catégories particulières d'émissions du champ d'application 3 fournit des informations importantes aux utilisateurs visés, par exemple lorsque les émissions du champ d'application 3 d'une entité sont nettement plus importantes que les émissions des champs d'application 1 et 2, comme c'est le cas pour de nombreuses entités du secteur des services. En pareils cas, le professionnel en exercice peut considérer comme inappropriée la réalisation d'une mission d'assurance si des émissions importantes du champ d'application 3 ne sont pas incluses dans le bilan GES.
- A32. Lorsque certaines sources d'émissions du champ d'application 3 ont été incluses dans le bilan GES, il est important que les critères de sélection des sources à inclure soient raisonnables, en particulier s'il est peu probable que les sources incluses soient les plus importantes dont l'entité est responsable.
- A33. Dans certains cas, les données de base utilisées pour quantifier les émissions du champ d'application 3 peuvent être tenues par l'entité. Par exemple, l'entité peut tenir des dossiers détaillés qu'elle utilise pour quantifier les émissions liées aux voyages aériens de ses employés. Dans d'autres cas, les données de base utilisées pour quantifier les émissions du champ d'application 3 peuvent être tenues à l'extérieur de l'entité dans un endroit accessible et bien contrôlé. Lorsque ce n'est pas le cas, toutefois, il est peu probable que le professionnel en exercice soit en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne ces émissions. Il peut alors être approprié d'exclure de la mission les sources d'émissions du champ d'application 3.
- A34. Il peut également être approprié d'exclure de la mission les émissions du champ d'application 3 lorsque les méthodes de quantification utilisées sont largement tributaires d'estimations et donnent lieu à un degré élevé d'incertitude en ce qui a trait aux émissions déclarées. Par exemple, les diverses méthodes de quantification utilisées pour estimer les émissions liées aux voyages d'affaires peuvent donner des résultats très différents, même lorsque les données de base utilisées sont les mêmes. Si de telles sources d'émissions sont couvertes par la mission, il importe que les méthodes de quantification utilisées soient choisies avec objectivité et qu'elles soient décrites en détail, tout comme les incertitudes liées à leur utilisation.

Responsabilités de l'entité en ce qui concerne la préparation du bilan GES (Réf. : sous-alinéa 17 c)ii) et alinéa 76 d))

A35. Comme il est indiqué au paragraphe A70, il arrive dans le cadre de certaines missions que des inquiétudes concernant l'état et la fiabilité des documents de l'entité amènent le professionnel en exercice à conclure qu'il est peu probable que des éléments probants suffisants et appropriés puissent être obtenus pour étayer l'expression d'une conclusion non modifiée sur le bilan GES. Ce peut être le cas lorsque l'entité possède peu d'expérience dans la préparation des bilans GES. Il peut alors s'avérer plus approprié de soumettre la quantification et la déclaration des émissions à une mission de procédures convenues ou à une mission de services-conseils préalablement à la réalisation d'une mission d'assurance lors d'une période ultérieure.

Qui a élaboré les critères (Réf. : sous-alinéa 17 c)iii))

A36. Lorsque le bilan GES a été préparé pour un régime d'information réglementaire ou un système d'échange de droits d'émission dans le cadre duquel les critères applicables et la forme de la déclaration sont prescrits, il sera probablement évident, à la lumière des circonstances de la mission, que les critères ont été élaborés par l'autorité de réglementation ou l'organisme responsable du système. Lorsque les informations sont déclarées volontairement, toutefois, il n'est pas toujours facile de déterminer qui a élaboré les critères, à moins que ce ne soit indiqué dans les notes explicatives du bilan GES.

Modification des termes et conditions de la mission (Réf. : par. 15 et 18)

A37. Selon la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice ne doit pas accepter une modification des termes et conditions de la mission en l'absence de justification valable¹⁷. Une demande de modification de l'étendue de la mission ne repose pas sur une justification valable lorsque, par exemple, elle vise à ce que certaines sources d'émissions soient exclues de l'étendue de la mission en raison de la probabilité que la conclusion du professionnel en exercice soit modifiée.

Planification (Réf. : par. 19)

A38. Lors de l'établissement de la stratégie générale pour la mission, il peut être pertinent de tenir compte de l'importance accordée à divers aspects de la conception et de la mise en œuvre du système d'information sur les GES. Par exemple, dans certains cas, l'entité peut avoir été particulièrement attentive à la nécessité de mettre en place un contrôle interne adéquat pour assurer la fiabilité de l'information déclarée, tandis que dans d'autres cas, elle se sera attachée davantage à déterminer de façon précise les caractéristiques scientifiques, opérationnelles ou techniques de l'information à recueillir.

A39. Les missions de plus petite envergure ou les missions plus simples (voir le paragraphe A19) peuvent être réalisées par une très petite équipe de mission. La taille réduite de l'équipe facilite la coordination et la communication entre les membres. L'établissement de la stratégie générale d'une mission de plus petite envergure ou d'une mission plus simple n'est donc pas nécessairement un exercice complexe ou exigeant beaucoup de temps. Par exemple, un bref memorandum basé sur les entretiens avec l'entité peut servir comme documentation de la stratégie de la mission s'il couvre les éléments indiqués au paragraphe 19.

¹⁷ Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 29.

- A40. Le professionnel en exercice peut décider de s'entretenir avec l'entité de certaines questions relatives à la planification pour déterminer l'étendue de la mission ou faciliter le déroulement et la gestion de la mission (par exemple, dans le but de coordonner la mise en œuvre de certaines des procédures prévues avec les travaux du personnel de l'entité). Même si de tels entretiens sont fréquents, la responsabilité de la stratégie générale de la mission et du plan de mission appartient en définitive au professionnel en exercice. Lorsqu'il est question, dans ces entretiens, d'éléments de la stratégie générale de la mission ou du plan de mission, il faut veiller à ne pas compromettre l'efficacité de la mission. Ainsi, le fait de s'entretenir avec l'entité de la nature et du calendrier de procédures bien définies peut compromettre l'efficacité de la mission en rendant ces procédures trop prévisibles.
- A41. L'exécution d'une mission d'assurance est un processus itératif. Lorsque le professionnel en exercice met en œuvre les procédures prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Dans certains cas, il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles auxquelles il s'attendait à un stade antérieur de la mission. Par exemple, la découverte d'erreurs systématiques lors de la mise en œuvre de procédures sur place dans des installations choisies peut indiquer que la visite d'autres installations s'impose.

Planification du recours à un expert choisi par le professionnel en exercice ou à un autre professionnel en exercice (Réf. : alinéa 19 e))

- A42. La mission peut être exécutée par une équipe multidisciplinaire qui comprend un ou plusieurs experts, surtout lors de missions relativement complexes dans le cadre desquelles il est probable que les compétences d'experts en quantification et en déclaration d'émissions seront requises (voir le paragraphe A19). La norme ISAE 3000 (révisée) contient un certain nombre d'exigences en ce qui concerne l'utilisation des travaux d'un expert qui pourraient devoir être prises en considération à l'étape de la planification pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission¹⁸.
- A43. Les travaux d'un autre professionnel en exercice peuvent être utilisés à l'égard, par exemple, d'une usine ou d'un autre type d'installation dans un lieu éloigné, d'une filiale, d'une division ou d'une succursale se trouvant dans un pays étranger, ou encore d'une coentreprise ou d'une entreprise associée. Si l'équipe de mission prévoit de demander à un autre professionnel en exercice d'effectuer des travaux sur les informations qui seront incluses dans le bilan GES, elle détermine notamment :
- si l'autre professionnel en exercice comprend et respectera les règles de déontologie pertinentes au regard de la mission et, notamment, s'il est indépendant ;
 - la compétence professionnelle de l'autre professionnel en exercice ;
 - l'étendue de l'intervention de l'équipe de mission dans les travaux de l'autre professionnel en exercice ;
 - si l'autre professionnel en exercice exerce dans un environnement réglementaire où les professionnels en exercice font l'objet d'une surveillance active.

¹⁸ Norme ISAE 3000 (révisée), alinéa 45 c) et paragraphes 52 et 54.

Caractère significatif dans la planification et la réalisation de la mission

Détermination d'un seuil de signification lors de la planification de la mission (Réf. : par. 20 et 21)

A44. Les critères peuvent traiter du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation du bilan GES. Bien qu'ils puissent expliquer le concept en des termes différents, ils précisent généralement :

- que les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions pertinentes que les utilisateurs du bilan GES prennent en se fondant sur celui-ci ;
- que les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie ou par une combinaison de ces deux facteurs ;
- que les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs visés du bilan GES reposent sur la prise en considération des besoins d'information communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. À moins que la mission n'ait été conçue en vue de répondre aux besoins d'information d'utilisateurs particuliers, l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins d'information peuvent varier grandement, n'est généralement pas prise en considération.

A45. Lorsque les critères applicables fournissent de telles explications, le professionnel en exercice dispose d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de la mission. Lorsque les critères applicables ne traitent pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques susmentionnées servent de cadre de référence au professionnel en exercice.

A46. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel du professionnel en exercice et est influencée par la perception de ce dernier quant aux besoins d'information financière des utilisateurs visés en tant que groupe. Dans ce contexte, le professionnel en exercice peut raisonnablement présumer que les utilisateurs visés :

- a) ont une connaissance raisonnable des activités liées aux GES, et qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans le bilan GES avec une diligence raisonnable ;
- b) comprennent que la préparation du bilan GES et la mission d'assurance connexe se font en fonction de seuils de signification, et possèdent une compréhension du concept de caractère significatif inclus dans les critères applicables, le cas échéant ;
- c) comprennent les incertitudes inhérentes à la quantification des émissions (voir les paragraphes A54 à A59) ;
- d) prennent des décisions raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans le bilan GES.

A47. Les utilisateurs visés (et leurs besoins d'information) peuvent comprendre, par exemple :

- les investisseurs et d'autres parties prenantes, comme les fournisseurs, les clients, les employés et la collectivité en général dans le cas des déclarations volontaires. Leurs besoins d'information peuvent concerner des décisions d'achat ou de vente de titres de capitaux

propres de l'entité, l'octroi de financement, la conclusion de transactions ou l'acceptation d'un emploi, ou encore des interventions auprès de l'entité ou de tiers, par exemple des politiciens ;

- dans le cas d'un système d'échange de droits d'émission, les intervenants du marché, dont les besoins d'information peuvent avoir trait à des décisions portant sur l'échange d'instruments négociables (comme des permis, des crédits ou des quotas) créés par le système, ou l'imposition d'amendes ou d'autres pénalités en raison d'émissions excédentaires ;
- dans le cas d'un régime d'information réglementaire, les autorités de réglementation et les décideurs, dont les besoins d'information peuvent avoir trait à la surveillance de la conformité au régime d'information, et à un vaste éventail de décisions des pouvoirs publics portant sur l'atténuation du changement climatique et les mesures d'adaptation connexes, qui se fondent généralement sur des données agrégées ;
- la direction et les responsables de la gouvernance de l'entité qui utilisent l'information sur les émissions pour prendre des décisions stratégiques et opérationnelles, par exemple choisir entre diverses technologies, ainsi que des décisions d'investissement et de désinvestissement, par exemple en prévision d'un régime d'information réglementaire ou de la participation à un système d'échange de droits d'émission.

Il se peut que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'identifier tous ceux qui liront le rapport d'assurance, surtout lorsqu'un grand nombre de gens y ont accès. Dans de tels cas, surtout lorsque les utilisateurs potentiels sont susceptibles de s'intéresser aux émissions pour des raisons très diverses, il serait possible de limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. Les utilisateurs visés peuvent être identifiés de diverses façons, par exemple au moyen d'un accord entre le professionnel en exercice et la partie faisant appel à ses services, ou par les textes légaux ou réglementaires.

A48. Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par des facteurs tant quantitatifs que qualitatifs. Il faut noter toutefois que le niveau d'assurance recherché n'influe nullement sur les décisions concernant le caractère significatif, c'est-à-dire que ce dernier est le même pour une mission d'assurance raisonnable que pour une mission d'assurance limitée.

A49. La détermination d'un seuil de signification consiste souvent, initialement, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi. Parmi les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur le choix d'un élément de référence et d'un pourcentage appropriés, on trouve les suivants :

- les éléments inclus dans le bilan GES (par exemple, les émissions des champs d'application 1, 2 et 3, les déductions d'émissions et les absorptions). Parmi les éléments de référence pouvant être appropriés, selon les circonstances, figurent les émissions brutes déclarées, c'est-à-dire le total des émissions déclarées des champs d'application 1, 2 et 3 avant la soustraction des déductions d'émissions et des absorptions. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux émissions couvertes par la conclusion du professionnel en exercice. Par conséquent, lorsque la conclusion du professionnel en exercice ne couvre pas la

totalité du bilan GES, le seuil de signification est déterminé en fonction seulement de la partie du bilan GES qui est couverte par sa conclusion, comme s'il s'agissait du bilan GES ;

- la quantité d'un type d'émissions particulier ou la nature d'une information particulière. Pour certains types d'émissions ou d'informations, les anomalies dont la valeur est inférieure ou supérieure au seuil de signification établi pour le bilan GES dans son ensemble peuvent être acceptables. Par exemple, le professionnel en exercice peut considérer qu'il est approprié d'établir un seuil de signification plus bas ou plus élevé pour les émissions d'un pays particulier ou pour un gaz, un champ d'application ou une installation en particulier ;
- la façon dont l'information pertinente est présentée dans le bilan GES, par exemple si le bilan GES comporte une comparaison des émissions avec une ou des périodes antérieures, une année de référence ou un « plafond », auquel cas la détermination du seuil de signification par rapport à l'information comparative peut être une considération pertinente. Lorsqu'un « plafond » est pertinent, le seuil de signification peut être déterminé en fonction du plafond attribué à l'entité si celui-ci est inférieur aux émissions déclarées ;
- la volatilité relative des émissions. Par exemple, si les émissions varient considérablement d'une période à l'autre, il peut être approprié d'établir le seuil de signification en fonction de la limite inférieure de l'intervalle de fluctuation, même si les émissions sont plus élevées pour la période considérée ;
- les exigences des critères applicables. Dans certains cas, les critères applicables peuvent établir un seuil d'exactitude et désigner ce seuil comme seuil de signification. Par exemple, les critères peuvent faire état de l'attente que les émissions soient mesurées selon un pourcentage stipulé constituant le « seuil de signification ». Dans ce cas, le seuil établi par les critères fournit un cadre de référence à partir duquel le professionnel en exercice peut déterminer le seuil de signification de la mission.

A50. Les facteurs qualitatifs peuvent comprendre les suivants :

- les sources d'émissions ;
- les types de gaz en cause ;
- le contexte dans lequel l'information contenue dans le bilan GES sera utilisée (par exemple, si l'information est destinée à être utilisée dans le cadre d'un système d'échange de droits d'émission, si elle sera soumise à une autorité de réglementation ou si elle sera incluse dans un rapport sur le développement durable à large diffusion) et les types de décisions que les utilisateurs visés sont susceptibles de prendre ;
- la question de savoir s'il existe un ou plusieurs types d'émissions ou d'informations sur lesquels les utilisateurs visés tendent à focaliser leur attention, par exemple les gaz qui, en plus de contribuer au changement climatique, appauvrissent la couche d'ozone ;
- la nature de l'entité, ses stratégies en matière de changement climatique et les progrès réalisés par rapport aux objectifs connexes ;
- le secteur d'activité et l'environnement économique et réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités.

Révision du seuil à mesure que progresse la mission (Réf. : par. 22)

A51. Il peut être nécessaire de modifier le seuil de signification en raison d'un changement de circonstances au cours de la mission (par exemple, si l'entité se départit d'une bonne part de ses activités), de nouvelles informations, ou d'un changement de la compréhension de l'entité et de ses activités qu'a le professionnel en exercice à la suite de la mise en œuvre de procédures. Par exemple, il peut ressortir, au cours de la mission, que les émissions réelles seront probablement très différentes de celles qui ont servi initialement à déterminer le seuil de signification. Si, au cours de la mission, le professionnel en exercice conclut pour le bilan GES qu'un seuil de signification inférieur (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour les types particuliers d'émissions ou d'informations) à celui qui a été déterminé initialement est approprié, il peut être nécessaire de modifier le seuil de signification pour les travaux, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires.

Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 23 à 26)

A52. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de compréhension requis ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives en vue d'obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas. Le premier souci du professionnel en exercice est de déterminer si la compréhension qu'il a acquise et si l'identification et l'évaluation des risques auxquelles il a procédé sont suffisantes pour lui permettre d'atteindre l'objectif défini dans la présente norme ISAE. Le niveau de compréhension générale que le professionnel en exercice est tenu d'acquérir est moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité, et le niveau de compréhension ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives sont moindres pour une mission d'assurance limitée que pour une mission d'assurance raisonnable.

A53. L'acquisition d'une compréhension et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont un processus itératif. Les procédures mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder la conclusion de la mission d'assurance.

Incertitude (Réf. : division 23 b)i)c. et alinéa 76 e))

A54. Le processus de quantification des GES offre rarement un degré d'exactitude absolu en raison de :

- a) *l'incertitude scientifique*, qui découle du fait que les connaissances scientifiques en matière d'évaluation des GES sont incomplètes. Ainsi, les connaissances scientifiques concernant le taux de séquestration des GES dans les pièges biologiques et les indices du « potentiel de réchauffement planétaire » utilisés pour combiner les émissions de divers gaz et les déclarer en équivalents de dioxydes de carbone sont incomplètes. La mesure dans laquelle l'incertitude scientifique affecte la quantification des émissions déclarées échappe au contrôle de l'entité. Toutefois, le risque que l'incertitude scientifique donne lieu à des variations déraisonnables des émissions déclarées peut être éliminé en ayant recours à des critères qui stipulent les hypothèses scientifiques à utiliser pour préparer le bilan GES, ou les facteurs particuliers qui intègrent ces hypothèses ;

- b) *l'incertitude d'estimation (ou de mesure)*, qui résulte des processus de mesure et de calcul utilisés pour quantifier les émissions dans les limites des connaissances scientifiques actuelles. L'incertitude d'estimation peut avoir trait aux données sur lesquelles l'estimation est fondée (il peut s'agir, par exemple, de l'incertitude inhérente aux instruments de mesure utilisés), ou à la méthode, y compris, le cas échéant, le modèle, utilisée pour établir l'estimation (parfois appelée incertitude des paramètres et du modèle, respectivement). Le degré d'incertitude de l'estimation est souvent contrôlable par l'entité. La réduction du degré d'incertitude de l'estimation peut s'accompagner d'une augmentation des coûts.
- A55. Le fait que la quantification des émissions d'une entité fasse l'objet d'une incertitude ne signifie pas que les émissions de l'entité ne sont pas un objet considéré approprié. Par exemple, les critères applicables peuvent exiger que les émissions du champ d'application 2 provenant de l'électricité soient calculées en appliquant un facteur d'émissions prescrit au nombre de kilowattheures consommé. Le facteur d'émissions prescrit est basé sur des hypothèses et des modèles qui ne sont pas nécessairement valables dans toutes les circonstances. Toutefois, dans la mesure où les hypothèses et les modèles sont raisonnables dans les circonstances et que des informations adéquates sont fournies à leur sujet, l'information contenue dans le bilan GES peut généralement faire l'objet d'une mission d'assurance.
- A56. La situation exposée au paragraphe A55 peut être comparée avec la quantification effectuée selon des critères faisant intervenir des modèles et des hypothèses fondés sur les circonstances propres à une entité. L'utilisation de modèles et d'hypothèses propres à l'entité donnera probablement lieu à une quantification plus précise que l'utilisation, par exemple, de facteurs d'émissions moyens pour un secteur d'activité; elle comportera probablement aussi des risques additionnels d'anomalies significatives concernant la façon dont ces modèles et hypothèses ont été établis. Comme il est mentionné au paragraphe A55, dans la mesure où les hypothèses et les modèles sont raisonnables dans les circonstances et que des informations adéquates sont fournies à leur sujet, l'information contenue dans le bilan GES peut généralement faire l'objet d'une mission d'assurance.
- A57. Dans certains cas, toutefois, le professionnel en exercice peut établir qu'il n'est pas approprié d'entreprendre une mission d'assurance si l'incidence de l'incertitude sur l'information contenue dans le bilan GES est très élevée. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, une part importante des émissions déclarées de l'entité proviennent de sources fugitives (voir le paragraphe A8) qui ne sont pas surveillées et que les méthodes d'estimation ne sont pas suffisamment perfectionnées, ou qu'une part importante des absorptions déclarées de l'entité sont attribuables à des pièges biologiques. Il faut noter que le niveau d'assurance recherché n'influe nullement sur la décision d'entreprendre ou non une mission d'assurance dans de telles circonstances, c'est-à-dire que s'il n'est pas approprié d'entreprendre une mission d'assurance raisonnable, il n'est pas approprié non plus d'entreprendre une mission d'assurance limitée, et inversement.
- A58. Une analyse, dans les notes explicatives du bilan GES, de la nature, des causes et des effets des incertitudes qui ont une incidence sur le bilan GES de l'entité attire l'attention des utilisateurs visés sur les incertitudes liées à la quantification des émissions. Cela peut s'avérer particulièrement important lorsque les utilisateurs visés n'ont pas déterminé les critères à utiliser. Par exemple, un bilan GES peut être mis à la disposition d'un vaste éventail d'utilisateurs, même si les critères utilisés ont été conçus à une fin réglementaire particulière.

A59. Comme l'incertitude est une caractéristique importante de tous les bilans GES, l'alinéa 76 e) exige que cette incertitude soit mentionnée dans le rapport d'assurance, peu importe les informations fournies dans les notes explicatives du bilan GES, le cas échéant¹⁹.

L'entité et son environnement

Interruptions d'activités (Réf. : sous-alinéa 23 b)iii))

A60. Les interruptions peuvent comprendre celles qui peuvent survenir de façon inattendue, ou qui peuvent être planifiées, par exemple dans le cadre d'un programme d'entretien. Dans certains cas, les activités peuvent être de nature intermittente, par exemple lorsqu'une installation n'est utilisée qu'en périodes de pointe.

Objectifs et stratégies en matière de changement climatique (Réf. : alinéa 23 e))

A61. La prise en considération de la stratégie de l'entité en matière de changement climatique, le cas échéant, ainsi que des risques économiques, réglementaires, physiques et réputationnels connexes, peut aider le professionnel en exercice à identifier les risques d'anomalies significatives. Par exemple, si l'entité s'est engagée à devenir carboneutre, elle pourrait être tentée de sous-évaluer ses émissions de manière à donner l'impression que l'objectif a été atteint dans les délais déclarés. Inversement, si l'entité s'attend à être assujettie à un système d'échange des droits d'émission dans l'avenir, elle pourrait être tentée de surévaluer ses émissions entre-temps de manière à accroître ses chances d'obtenir un quota plus élevé au moment de son assujettissement au système.

Procédures pour acquérir une compréhension et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 24)

A62. Le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures décrites au paragraphe 24 pour acquérir le niveau requis de compréhension de l'entité, mais il n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les procédures pour chacun des aspects de cette compréhension.

Procédures analytiques pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 24 b))

A63. Les procédures analytiques mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives peuvent révéler des aspects de l'entité dont le professionnel en exercice n'avait pas connaissance et l'aider à évaluer les risques d'anomalies significatives de manière à disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques. Les procédures analytiques peuvent inclure, par exemple, une comparaison des émissions de GES de diverses installations avec les données sur la production de ces installations.

A64. Les procédures analytiques peuvent faciliter l'identification d'événements inhabituels, ainsi que de montants, de ratios et de tendances susceptibles d'indiquer l'existence d'éléments ayant une incidence sur la mission. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par le professionnel en exercice peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives.

¹⁹ Voir également la norme ISAE 3000 (révisée), alinéa 69 e).

A65. Cependant, lorsque les procédures analytiques reposent sur des données agrégées à un niveau élevé (ce qui peut être le cas lorsqu'elles sont mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives), leurs résultats ne fournissent qu'une première indication générale de l'existence ou non d'une anomalie significative. C'est pourquoi la prise en considération des autres éléments probants réunis lors de l'identification des risques d'anomalies significatives conjointement avec les résultats des procédures analytiques peut aider le professionnel en exercice à comprendre et à évaluer les résultats des procédures analytiques.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 24 c))

A66. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par le professionnel en exercice de l'étalonnage des dispositifs de surveillance par le personnel de l'entité ou de l'exécution des activités de contrôle en est un exemple. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait pour les personnes concernées de se savoir observées peut affecter la manière dont elles exécutent le processus ou la procédure.

A67. L'inspection consiste :

- a) soit à examiner des dossiers ou des documents internes ou externes, sur support papier, électronique ou autre, par exemple les dossiers d'étalonnage d'un dispositif de surveillance. L'inspection des dossiers et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas de dossiers ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles sur leur production ;
- b) soit à procéder à un examen physique, par exemple d'un dispositif d'étalonnage.

A68. Les observations physiques et les inspections peuvent confirmer les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et fournir également des informations sur l'entité et son environnement. Ces observations physiques et inspections peuvent porter notamment sur :

- les activités de l'entité. Il peut se révéler particulièrement utile d'observer les processus et le matériel des installations, y compris le matériel de surveillance, lorsque des émissions importantes du champ d'application 1 sont incluses dans le bilan GES ;
- des documents (tels que les plans et les stratégies d'atténuation des émissions), des dossiers (comme les dossiers d'étalonnage et les résultats des laboratoires d'essais) et des manuels détaillant les procédures de collecte de l'information et le contrôle interne ;
- les rapports préparés à l'intention de la direction ou des responsables de la gouvernance, par exemple les rapports internes ou externes portant sur les systèmes de gestion environnementale de l'entité ;
- les rapports préparés par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration).

Acquisition d'une compréhension du contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 25L à 26R)

- A69. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice n'est pas tenu d'acquérir une compréhension de toutes les composantes du contrôle interne de l'entité portant sur la quantification et la déclaration des émissions comme il doit le faire dans une mission d'assurance raisonnable. En outre, le professionnel en exercice n'est pas tenu d'évaluer la conception des contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en œuvre. Par conséquent, dans une mission d'assurance limitée, il peut souvent être approprié de s'enquérir auprès de l'entité des activités de contrôle et de la surveillance des contrôles portant sur la quantification et la déclaration des émissions, mais, dans la plupart des cas, il n'est pas nécessaire d'acquérir une compréhension détaillée de ces composantes du contrôle interne de l'entité.
- A70. La compréhension des composantes pertinentes du contrôle interne acquise par le professionnel en exercice peut soulever des doutes quant à la question de savoir s'il existe des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre au professionnel en exercice de réaliser la mission. Par exemple (voir également les paragraphes A71, A72, A92, A93 et A96) :
- les préoccupations du professionnel en exercice au sujet de l'intégrité des personnes qui préparent le bilan GES peuvent être graves au point de l'amener à conclure que le risque que le bilan GES contienne des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser la mission ;
 - les préoccupations du professionnel en exercice au sujet de l'état et de la fiabilité de la comptabilité de l'entité peuvent l'amener à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une conclusion non modifiée sur le bilan GES.

Activités de contrôle pertinentes pour la mission (Réf. : alinéa 25R d))

- A71. Le jugement du professionnel en exercice quant à la question de savoir si des activités de contrôle particulières sont pertinentes pour la mission peut dépendre de la documentation et du degré de sophistication et de formalité du système d'information de l'entité (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour la déclaration des émissions. À mesure qu'évolue la déclaration des émissions, on peut s'attendre à ce que la documentation ainsi que le degré de sophistication et de formalité des systèmes d'information et des activités de contrôle connexes pertinents pour la quantification et la déclaration des émissions évoluent également.
- A72. Dans le cas des très petites entités ou des systèmes d'information peu évolués, les activités de contrôle particulières sont susceptibles d'être plus rudimentaires et moins bien documentées, et elles risquent d'être purement informelles. Il est alors moins probable que le professionnel en exercice juge nécessaire d'acquérir une compréhension des activités de contrôle particulières pour évaluer les risques d'anomalies significatives et concevoir des procédures complémentaires en réponse à son évaluation des risques. Dans certains régimes réglementés, toutefois, le système d'information et les activités de contrôle peuvent devoir être documentés en bonne et due forme et leur conception approuvée par l'autorité de réglementation. Cela dit, dans certains de ces cas, les flux de données pertinents et les contrôles connexes ne sont pas tous nécessairement documentés. Par exemple, il est probable que les activités de contrôle portant sur la collecte des données de base dans le cadre d'une surveillance continue sont plus sophistiquées, mieux documentées et plus formelles que les activités de contrôle portant sur le traitement et la déclaration ultérieurs des données (voir également les paragraphes A70, A92, A93 et A96).

Autres missions réalisées auprès de l'entité (Réf. : par. 27)

A73. Les informations obtenues dans le cadre d'autres missions réalisées auprès de l'entité peuvent porter, par exemple, sur certains aspects de l'environnement de contrôle de l'entité.

Mise en œuvre de procédures dans les installations de l'entité (Réf. : par. 31)

A74. L'observation physique et l'inspection, ainsi que la mise en œuvre d'autres procédures, dans des installations (souvent appelées « visites sur place ») peuvent être importantes pour approfondir la compréhension de l'entité qu'acquiert le professionnel en exercice lors de la mise en œuvre des procédures au siège social. Puisqu'on s'attend à ce que la compréhension de l'entité que possède le professionnel en exercice ainsi que l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives soient plus exhaustives pour une mission d'assurance raisonnable que pour une mission d'assurance limitée, le nombre d'installations dans lesquelles des procédures sont mises en œuvre sur place sera généralement plus élevé dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable que dans celui d'une mission d'assurance limitée.

A75. La mise en œuvre de procédures dans des installations (ou la mise en œuvre de telles procédures par un autre professionnel en exercice au nom du professionnel en exercice) peut se faire dans le cadre de la planification, lors de la mise en œuvre des procédures visant à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, ou dans le cadre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Souvent, la mise en œuvre de procédures dans des installations importantes est particulièrement utile dans le cas d'une première mission lorsqu'il faut évaluer l'exhaustivité des sources d'émissions du champ d'application 1 et des pièges inclus dans le bilan GES, et déterminer si les systèmes de collecte et de traitement des données de l'entité, ainsi que ses techniques d'estimation, sont appropriés au regard des processus physiques sous-jacents et des incertitudes connexes.

A76. Comme il est mentionné au paragraphe A74, il peut être important de mettre en œuvre des procédures dans des installations pour approfondir la compréhension de l'entité que le professionnel en exercice acquiert lors de la mise en œuvre des procédures au siège social. Dans de nombreuses missions d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice juge également nécessaire de mettre en œuvre des procédures dans chacune des installations importantes en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, surtout lorsque l'entité a des installations importantes qui produisent des émissions du champ d'application 1. Dans une mission d'assurance limitée, lorsque l'entité a un certain nombre d'installations importantes qui produisent des émissions du champ d'application 1, le professionnel en exercice ne pourra peut-être pas obtenir un niveau d'assurance valable sans mettre en œuvre des procédures sur un échantillon d'installations importantes. Lorsque l'entité a des installations importantes qui produisent des émissions du champ d'application 1 et que le professionnel en exercice détermine qu'il ne peut mettre en œuvre de procédures efficaces et efficientes dans des installations (ou qu'un autre professionnel en exercice ne peut le faire en son nom), une ou plusieurs des procédures de remplacement suivantes peuvent être mises en œuvre :

- l'examen des documents sources, des diagrammes d'acheminement et des diagrammes de circulation des matières ;
- l'analyse des réponses des dirigeants des installations aux questionnaires ;
- l'inspection de l'imagerie satellitaire des installations.

A77. Pour obtenir une couverture adéquate de l'ensemble des émissions, particulièrement dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice peut décider qu'il est approprié de mettre en œuvre des procédures sur un échantillon d'installations qui ne sont pas des installations importantes. Voici des facteurs qui peuvent être pertinents pour une telle décision :

- la nature des émissions aux différentes installations. Par exemple, il est plus probable qu'un professionnel en exercice choisira de visiter une installation qui produit des émissions du champ d'application 1 qu'une installation qui produit des émissions du champ d'application 2. Dans ce dernier cas, l'examen des factures de consommation d'énergie au siège social constituera probablement une source importante d'éléments probants ;
- le nombre et la taille des installations, et leur contribution à l'ensemble des émissions ;
- le fait que les installations utilisent ou non des processus différents, ou des processus qui reposent sur des technologies différentes, auquel cas il peut convenir de mettre en œuvre des procédures sur un échantillon d'installations qui utilisent des processus ou des technologies différents ;
- les méthodes utilisées dans les différentes installations pour recueillir des informations sur les émissions ;
- l'expérience du personnel concerné dans les différentes installations ;
- la modification de l'échantillon d'installations au fil du temps.

Audit interne (Réf. : par. 32)

A78. Il est probable que la fonction d'audit interne de l'entité sera pertinente pour la mission si la nature de ses responsabilités et de ses activités est liée à la quantification et à la déclaration des émissions et que le professionnel en exercice compte utiliser les travaux de cette fonction pour modifier la nature ou le calendrier des procédures à mettre en œuvre ou en réduire l'étendue.

Risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES (Réf. : alinéas 33L a) et 33R a))

A79. Les risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée le bilan GES pris dans son ensemble. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à un type d'émissions ou à un niveau d'information particulier. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter les risques d'anomalies significatives de façon plus générale, par exemple en raison du contournement du contrôle interne par la direction. La prise en compte des risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES peut être particulièrement pertinente lorsque le professionnel en exercice analyse le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A80. Les risques au niveau du bilan GES peuvent notamment découler d'un environnement de contrôle déficient. Par exemple, des déficiences telles qu'un manque de compétence de la direction sont susceptibles d'avoir une incidence généralisée sur le bilan GES et peuvent nécessiter une réponse globale de la part du professionnel en exercice. Les autres risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES peuvent comprendre les suivants :

- les mécanismes de collecte des données, de quantification des émissions et de préparation des bilans GES sont inadéquats, ou alors les contrôles ou la documentation s'y rapportant sont déficients ;
- le manque de compétence du personnel en ce qui concerne la collecte des données, la quantification des émissions et la préparation des bilans GES ;
- le manque de participation de la direction dans la quantification des émissions et la préparation des bilans GES ;
- le défaut d'identifier avec exactitude toutes les sources de GES ;
- le risque de fraude, par exemple en ce qui concerne les marchés d'échange de droits d'émission ;
- la présentation d'informations de périodes antérieures qui ne sont pas préparées de façon uniforme, par exemple en raison d'un changement de périmètre ou de méthodes de mesure ;
- la présentation trompeuse d'informations dans le bilan GES, par exemple le fait d'insister indûment sur des données ou des tendances particulièrement favorables ;
- un manque de cohérence dans les méthodes de quantification et les politiques de déclaration, y compris le recours à des méthodes différentes pour déterminer le périmètre organisationnel dans des installations différentes ;
- des erreurs dans la conversion des unités lors de la consolidation de l'information provenant des installations ;
- des informations inadéquates sur les incertitudes scientifiques et les principales hypothèses liées aux estimations.

Utilisation des assertions (Réf. : alinéas 33L b) et 33 R b))

A81. Le professionnel en exercice se réfère aux assertions dans une mission d'assurance raisonnable et peut s'y référer dans une mission d'assurance limitée, afin d'examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire.

A82. En déclarant que le bilan GES est conforme aux critères applicables, l'entité formule implicitement ou explicitement des assertions concernant la quantification et la présentation des émissions ainsi que les informations connexes. Les assertions entrent dans les catégories qui suivent et peuvent revêtir les formes suivantes :

- a) Assertions concernant la quantification des émissions pour la période visée par la mission d'assurance :
 - i) réalité : les émissions qui ont été enregistrées se sont produites et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les émissions qui auraient dû être enregistrées l'ont bien été (voir les paragraphes A30 à A34 pour plus d'information sur l'exhaustivité en ce qui concerne les divers champs d'application),
 - iii) exactitude : la quantification des émissions a été enregistrée de façon appropriée,

- iv) séparation des périodes : les émissions ont été enregistrées dans la bonne période,
 - v) classement : les émissions ont été enregistrées dans la bonne catégorie ;
- b) Assertions concernant la présentation et les informations fournies :
- i) réalité et responsabilité : les émissions et les autres éléments communiqués se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les informations qui auraient dû être fournies dans le bilan GES l'ont bien été,
 - iii) classement et intelligibilité : les informations sur les émissions sont présentées et décrites de façon appropriée et les informations sont communiquées clairement,
 - iv) exactitude et quantification : la quantification des émissions et les informations connexes incluses dans le bilan GES sont communiquées de façon appropriée,
 - v) concordance : les politiques de quantification concordent avec celles appliquées lors de la période précédente, ou les changements sont justifiés et ont été appliqués de façon appropriée et font l'objet d'informations adéquates ; et les informations comparatives, le cas échéant, sont présentées comme elles l'ont été lors de la période précédente ou ont été retraitées de façon appropriée.

Appui sur le contrôle interne (Réf. : par. 33R)

A83. Si son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures), le professionnel en exercice doit, selon le paragraphe 38R, concevoir et mettre en œuvre des tests de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Causes des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 34)

Fraude (Réf. : par. 28 et alinéa 34 a))

A84. Des anomalies dans le bilan GES peuvent être le résultat de fraudes ou d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte à l'origine de l'anomalie dans le bilan GES.

A85. Il peut y avoir un risque d'anomalie intentionnelle dans le bilan GES si, par exemple, une part importante de la rémunération de ceux qui participent directement au processus de déclaration des émissions ou qui ont la possibilité d'influencer ce processus est conditionnelle à l'atteinte d'objectifs trop ambitieux en matière de GES. Comme il est indiqué au paragraphe A61, la stratégie de l'entité en matière de changement climatique, le cas échéant, ainsi que les risques économiques, réglementaires, physiques et réputationnels connexes peuvent également inciter à sous-évaluer ou à surévaluer les émissions.

A86. Bien que la notion juridique de fraude soit large, aux fins de la présente norme ISAE, le professionnel en exercice ne s'intéresse qu'aux fraudes qui entraînent une anomalie significative dans le bilan GES. Même s'il peut suspecter ou, dans de rares cas, détecter l'existence d'une

fraude, il n'appartient pas au professionnel en exercice de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non commise.

Non-conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : alinéas 34 b) et 78 c))

A87. La présente norme ISAE distingue les responsabilités qui incombent au professionnel en exercice en matière de conformité pour deux catégories différentes de textes légaux et réglementaires :

- a) les dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de quantités et d'informations de nature significative à fournir dans le bilan GES, en ce qu'ils déterminent les quantités et les informations à fournir dans le bilan GES d'une entité. Selon l'alinéa 34 b), le professionnel en exercice doit prendre en compte la probabilité d'une anomalie significative résultant de la non-conformité aux dispositions de tels textes légaux ou réglementaires lorsqu'il met en œuvre les procédures exigées par les paragraphes 33L ou 33R ;
- b) les autres textes légaux ou réglementaires n'ayant pas d'incidence directe sur la détermination des quantités et des informations à fournir dans le bilan GES, mais dont le respect peut être fondamental pour les aspects opérationnels de l'entreprise, pour la capacité de l'entité de poursuivre ses activités ou pour éviter d'encourir des sanctions significatives (par exemple, le respect des conditions rattachées à un permis d'exploitation, ou la conformité à la réglementation environnementale). Faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et la réalisation de la mission, comme l'exige la norme ISAE 3000 (révisée)²⁰, est important dans un contexte où le professionnel en exercice doit demeurer attentif à la possibilité que les procédures qu'il met en œuvre dans le but de tirer une conclusion sur le bilan GES puissent l'amener à identifier ou à suspecter des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires.

Autres causes des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 34)

A88. Les facteurs dont il est fait mention aux alinéas 34 c) à k) peuvent comprendre les suivants :

- a) L'omission d'une ou de plusieurs sources d'émissions est plus probable pour les sources qui sont moins évidentes et qui peuvent passer inaperçues, comme les émissions fugitives.
- b) Les changements économiques ou réglementaires importants peuvent comprendre, par exemple, une hausse de cibles en matière d'énergie renouvelable ou des changements de prix importants pour les quotas dans le cadre d'un système d'échange des droits d'émission, qui peuvent entraîner, par exemple, un accroissement du risque d'erreur dans le classement des sources chez un producteur d'électricité.
- c) Les activités de l'entité peuvent de par leur nature être complexes (par exemple, elles peuvent impliquer plusieurs installations et processus disparates) ou intermittentes (par exemple, production d'électricité en périodes de pointe) ou encore donner lieu à des liens peu nombreux ou ténus entre les émissions de l'entité et d'autres niveaux d'activité mesurables (par exemple, une usine de nickel-cobalt). En pareils cas, la possibilité de mettre en œuvre des procédures analytiques valables peut être grandement réduite.

²⁰ Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 37.

Des changements touchant les activités ou le périmètre (par exemple, la mise en œuvre de nouveaux processus ou la vente, l'acquisition ou l'externalisation de sources d'émissions ou de pièges d'absorption) peuvent également entraîner des risques d'anomalies significatives (par exemple, en raison d'une méconnaissance des procédures de quantification et de déclaration). En outre, il peut y avoir double comptage d'une source d'émissions ou d'un piège d'absorption en raison d'une coordination inadéquate de l'identification des sources et des pièges dans une installation complexe.

- d) Le choix d'une méthode de quantification peut être inapproprié (par exemple, le fait de calculer les émissions du champ d'application 1 au moyen d'un facteur d'émissions alors qu'une méthode de mesure directe plus précise aurait pu être utilisée). Ainsi, le choix d'une méthode de quantification appropriée est particulièrement important lorsqu'on change de méthode. En effet, les utilisateurs visés s'intéressent souvent aux tendances des émissions au fil du temps, ou par rapport à une année de référence. Certains critères peuvent exiger que les méthodes de quantification ne soient changées que lorsqu'une méthode plus précise est utilisée. Voici d'autres éléments ayant trait à la nature des méthodes de quantification :
- l'application incorrecte d'une méthode de quantification, comme le fait de ne pas étalonner les compteurs ou de ne pas en prendre une lecture assez fréquemment, ou encore d'utiliser un facteur d'émissions inapproprié dans les circonstances. Ainsi, un facteur d'émissions peut reposer sur l'hypothèse d'une utilisation continue et ne plus être approprié après une interruption ;
 - le degré de complexité des méthodes de quantification, lesquelles comporteront probablement un risque accru d'anomalies significatives, par exemple : manipulation mathématique poussée ou complexe de données de base (comme l'utilisation de modèles mathématiques complexes) ; large utilisation de facteurs de conversion d'état (par exemple, pour convertir les mesures de liquides en mesures de gaz) ; ou large utilisation de facteurs de conversion d'unités (comme les facteurs de conversion du système impérial au système métrique) ;
 - les changements touchant les méthodes de quantification ou les variables utilisées dans ces méthodes (par exemple, si la méthode de quantification utilisée se fonde sur le contenu en carbone de la biomasse, et que la composition de la biomasse utilisée change au cours de la période).
- e) Les émissions importantes non courantes ou les questions importantes nécessitant l'exercice du jugement sont une source de risque plus élevé d'anomalies significatives que les sources courantes et non complexes qui font l'objet d'une quantification et d'une déclaration systématiques. Les émissions non courantes sont des émissions qui, en raison de leur ampleur ou de leur nature, sont inhabituelles et donc peu fréquentes (par exemple, des événements ponctuels, comme le mal fonctionnement d'une usine ou une fuite majeure). Les questions nécessitant l'exercice du jugement peuvent comprendre la détermination d'estimations subjectives. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés du fait, par exemple :
- d'une plus grande intervention de la direction dans la détermination des méthodes de quantification et du traitement à appliquer aux fins de la déclaration ;

- d'une plus grande intervention manuelle dans la collecte et le traitement des données ;
 - de calculs ou de méthodes de quantification et principes de déclaration complexes ;
 - de la nature des émissions non courantes, ce qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en place de contrôles efficaces sur les risques ;
 - de méthodes de quantification et de principes de déclaration pour les estimations qui peuvent faire l'objet d'interprétations différentes ;
 - du recours à des jugements qui peuvent être subjectifs ou complexes.
- f) L'inclusion d'émissions du champ d'application 3 lorsque les données de base utilisées aux fins de la quantification ne sont pas tenues à jour par l'entité, ou lorsque les méthodes de quantification couramment utilisées sont imprécises ou donnent lieu à des variations importantes des émissions déclarées (voir les paragraphes A31 à A34).
- g) Les éléments que le professionnel en exercice peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de la manière dont l'entité procède aux estimations importantes, et les données sur lesquelles elles sont fondées, par exemple :
- une compréhension des données sur lesquelles les estimations sont fondées ;
 - la méthode et, le cas échéant, le modèle utilisés pour établir les estimations ;
 - les aspects pertinents de l'environnement de contrôle et du système d'information ;
 - si l'entité a eu recours aux services d'un expert ;
 - les hypothèses qui sous-tendent les estimations ;
 - s'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi ;
 - si l'entité a évalué l'incidence de l'incertitude d'estimation sur le bilan GES et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation, y compris les éléments suivants :
 - o si et, le cas échéant, comment l'entité a pris en compte les différents dénouements ou différentes hypothèses possibles, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses sur une estimation,
 - o comment l'entité détermine l'estimation lorsqu'une analyse indique plusieurs scénarios de dénouement possibles,
 - o si l'entité fait un suivi du dénouement des estimations effectuées au cours de la période précédente et si elle a répondu de manière appropriée aux résultats de ce suivi.

A89. D'autres facteurs peuvent entraîner des risques d'anomalies significatives, par exemple :

- des erreurs humaines dans la quantification des émissions, qui sont plus susceptibles de se produire si le personnel ne connaît pas bien les processus liés aux émissions ou l'enregistrement des données, ou n'a pas reçu la formation nécessaire à ces égards ;
- le fait de se fier indûment à un système d'information mal conçu, qui comporte peu de contrôles efficaces, par exemple l'utilisation de tableurs dépourvus de contrôles adéquats ;
- l'ajustement manuel de niveaux d'activité qui, autrement, sont enregistrés automatiquement, par exemple lorsqu'une saisie manuelle est requise en cas de surcharge d'un compteur de gaz brûlé ;
- des faits nouveaux externes importants, comme l'attention accrue portée par le public à une installation particulière.

Réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et procédures complémentaires

Missions d'assurance limitée et missions d'assurance raisonnable (Réf. : par. 8, 35 à 41R, 42L à 43R et 46)

A90. Le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée étant moins élevé que celui obtenu dans une mission d'assurance raisonnable, les procédures que le professionnel en exercice met en œuvre lorsqu'il réalise une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre. Pour ce qui concerne les réponses globales du professionnel en exercice à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et les procédures complémentaires, les principales différences entre une mission d'assurance raisonnable et une mission d'assurance limitée à l'égard d'un bilan GES sont les suivantes :

- a) L'importance accordée à la nature des diverses procédures en tant que sources d'éléments probants est susceptible de varier selon les circonstances de la mission. Par exemple :
 - le professionnel en exercice peut juger approprié dans une mission d'assurance limitée d'accorder relativement plus d'importance aux demandes d'informations auprès du personnel de l'entité et aux procédures analytiques, et relativement moins — sinon pas du tout — d'importance aux tests des contrôles et à l'obtention d'éléments probants de sources externes que dans une mission d'assurance raisonnable,
 - lorsque l'entité utilise du matériel de mesure continue pour quantifier les flux d'émissions, le professionnel en exercice peut décider dans le cadre d'une mission d'assurance limitée de répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives en procédant à des demandes d'informations sur la fréquence de l'étalonnage du matériel. Dans les mêmes circonstances, lors d'une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice peut décider d'examiner les documents de l'entité relatifs à l'étalonnage du matériel ou encore de tester de façon indépendante l'étalonnage du matériel,
 - lorsque l'entité est alimentée au charbon, le professionnel en exercice peut décider dans une mission d'assurance raisonnable d'analyser de façon indépendante les caractéristiques du charbon mais, dans une mission d'assurance visant à offrir une assurance limitée, il peut considérer que l'examen des documents de l'entité relatifs aux

résultats des tests de laboratoire constitue une réponse adéquate à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

- b) Les procédures complémentaires mises en œuvre sont moindres dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable. Il peut donc être nécessaire de :
- soit réduire le nombre d'éléments sélectionnés pour examen,
 - soit réduire le nombre de procédures mises en œuvre (par exemple, ne mettre en œuvre que des procédures analytiques dans les cas où, dans une mission d'assurance raisonnable, on mettrait en œuvre des procédures analytiques et des tests de détail),
 - soit réduire le nombre d'installations où des procédures sur place sont mises en œuvre ;
- c) Dans une mission d'assurance raisonnable, les procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives impliquent l'établissement d'attentes quant aux quantités ou aux ratios qui soient suffisamment précises pour permettre de déceler les anomalies significatives. En revanche, dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques peuvent être conçues en vue d'étayer les attentes en ce qui concerne la direction des tendances, les corrélations et les ratios plutôt que pour déceler les anomalies avec le degré de précision attendu dans une mission d'assurance raisonnable²¹.

En outre, dans une mission d'assurance limitée, lorsque des variations, des corrélations ou des écarts importants sont identifiés, des éléments probants appropriés peuvent souvent être obtenus en faisant des demandes d'informations auprès de l'entité et en examinant les réponses obtenues à la lumière des circonstances connues de la mission, sans obtenir d'éléments probants additionnels comme il est exigé à l'alinéa 43R a) dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable.

De plus, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut, par exemple :

- utiliser des données plus agrégées, par exemple des données au niveau régional plutôt qu'au niveau d'une installation, ou des données mensuelles plutôt qu'hebdomadaires,
- utiliser des données qui n'ont pas fait l'objet de procédures distinctes aussi étendues que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable pour en tester la fiabilité.

Réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 35)

A91. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES, le professionnel en exercice peut notamment :

- insister auprès du personnel de la mission d'assurance sur la nécessité de garder un esprit critique ;

²¹ Ce n'est pas toujours le cas ; par exemple, dans certaines circonstances, le professionnel en exercice peut établir une attente précise fondée sur des relations physiques ou chimiques à caractère fixe, même dans une mission d'assurance limitée.

- affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts ;
- renforcer la supervision ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures complémentaires à mettre en œuvre ;
- modifier globalement la nature, le calendrier et l'étendue des procédures, notamment en mettant en œuvre des procédures à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.

A92. La compréhension qu'a le professionnel en exercice de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre au professionnel en exercice de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse ; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, le professionnel en exercice peut :

- concentrer davantage les procédures à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
- chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures autres que des tests des contrôles ;
- accroître la taille des échantillons et l'étendue des procédures, par exemple augmenter le nombre d'installations où des procédures sont mises en œuvre.

A93. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par le professionnel en exercice, qui peut par exemple privilégier les tests des contrôles par rapport à d'autres procédures (voir également les paragraphes A70 à A72 et A96).

Exemples de procédures complémentaires (Réf. : par. 37L à 37R et 40R)

A94. Les procédures complémentaires peuvent comprendre les suivantes :

- tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard de la collecte et de l'enregistrement des données sur les activités, comme le nombre de kilowattheures d'électricité acheté ;
- vérifier la concordance des facteurs d'émissions avec les sources appropriées (par exemple, les publications du gouvernement), et déterminer s'ils conviennent dans les circonstances ;
- examiner les accords de coentreprise et les autres contrats pertinents pour déterminer le périmètre organisationnel de l'entité ;
- procéder au rapprochement des données enregistrées avec, par exemple, les odomètres des véhicules appartenant à l'entité ;
- reprendre les calculs (par exemple, les calculs du bilan de masse et du bilan énergétique), et procéder au rapprochement des différences relevées ;

- effectuer des lectures du matériel de surveillance continue ;
- observer ou reprendre les évaluations physiques, par exemple jauger les réservoirs d'huile ;
- analyser la rigueur et l'adéquation des techniques de mesure ou de quantification particulières, surtout les méthodes complexes qui peuvent concerner, par exemple, des boucles de circulation ou d'asservissement ;
- contrôler par sondages et analyser de façon indépendante les caractéristiques de matières comme le charbon, ou observer les techniques d'échantillonnage et examiner les documents de l'entité relatifs aux résultats des tests de laboratoire ;
- vérifier l'exactitude des calculs et la pertinence des méthodes de calcul utilisées (par exemple, la conversion et le regroupement des mesures des intrants) ;
- rapprocher les données enregistrées avec les documents sources, comme les documents sur la production ou sur la consommation de combustible et les factures d'achat d'énergie.

Facteurs pouvant influencer sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéas 37L a) et 37R a))

A95. Certains facteurs peuvent influencer sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives, par exemple :

- les limites inhérentes à la capacité des instruments de mesure et la fréquence de l'étalonnage de ces instruments ;
- le nombre, la nature, la répartition géographique et la structure de propriété des installations d'où proviennent les données recueillies ;
- le nombre et la nature des divers gaz et sources d'émissions inclus dans le bilan GES ;
- si les processus auxquels les émissions se rattachent sont continus ou intermittents, et le risque de perturbation de ces processus ;
- la complexité des méthodes de mesure des activités et de calcul des émissions, par exemple certains processus exigent le recours à des méthodes de mesure et de calcul particulières ;
- le risque que des émissions fugitives ne soient pas identifiées ;
- la mesure dans laquelle la quantité des émissions concorde avec les données d'entrée aisément accessibles ;
- si le personnel chargé de la collecte des données a reçu une formation sur les méthodes pertinentes, et le taux de roulement de ce personnel ;
- la nature et le niveau d'automatisation servant à la collecte et au traitement des données ;
- les politiques et procédures de contrôle qualité mises en place dans les laboratoires d'essais, aussi bien internes qu'externes ;
- la complexité des critères et des politiques de quantification et de déclaration, y compris la façon dont le périmètre organisationnel est déterminé.

Efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : sous-alinéa 37R a)ii) et alinéa 38R a))

A96. Dans le cas des très petites entités ou des systèmes d'information peu évolués, il peut arriver que les activités de contrôle identifiables par le professionnel en exercice soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficient pour le professionnel en exercice de privilégier des procédures autres que les tests des contrôles dans le choix de ses procédures complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence d'activités ou d'autres éléments de contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (voir également les paragraphes A70 à A72, A92 et A93).

Caractère convaincant des éléments probants (Réf. : alinéas 37L b) et 37 R b))

A97. Lorsque, par suite de son évaluation, le professionnel en exercice considère que le risque d'anomalies significatives est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en obtenant des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Risques pour lesquels des tests des contrôles sont nécessaires pour fournir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : alinéa 38R b))

A98. La quantification des émissions peut viser des processus hautement automatisés nécessitant peu ou pas d'interventions manuelles, par exemple lorsque les informations pertinentes sont enregistrées, traitées ou déclarées sous forme électronique seulement, comme dans un système de surveillance continue, ou lorsque le traitement des données sur les activités est intégré dans un système informatisé d'information opérationnelle ou financière. Dans de tels cas :

- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité ;
- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

Procédures de confirmation (Réf. : par. 41R)

A99. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants sur des informations comme :

- les données sur des activités recueillies par un tiers, comme les données sur les voyages aériens des employés provenant d'un agent de voyages, le débit entrant d'énergie d'une installation compté par un fournisseur, ou le nombre de kilomètres parcourus par les véhicules de l'entité enregistré par un gestionnaire de parc externe ;
- les données de référence sectorielles utilisées pour calculer les facteurs d'émissions ;
- les conditions des accords, des contrats et des transactions entre l'entité et d'autres parties, ou des informations sur la question de savoir si les autres parties incluent ou non des émissions particulières dans leur bilan GES, lorsqu'on considère le périmètre organisationnel de l'entité ;

- les résultats des analyses de laboratoire des échantillons (par exemple, la valeur calorifique des échantillons soumis).

Procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 42L et 42R)

- A100. Bien souvent, le caractère fixe des relations physiques ou chimiques entre des émissions particulières et d'autres phénomènes mesurables permet la conception de procédures analytiques efficaces (par exemple, la relation entre la consommation de combustible et les émissions de dioxyde de carbone et d'oxyde nitreux).
- A101. De même, il peut exister une relation raisonnablement prévisible entre les émissions et l'information financière ou opérationnelle (par exemple, la relation entre les émissions du champ d'application 2 provenant de l'électricité et le solde du grand livre général portant sur les achats d'électricité ou les heures d'activité). D'autres procédures analytiques peuvent impliquer des comparaisons entre les informations sur les émissions de l'entité et des données externes, comme les moyennes sectorielles, ou encore l'analyse des tendances au cours de la période en vue de déceler les anomalies à soumettre à une investigation plus poussée, ainsi que des tendances d'une période à l'autre pour vérifier si elles concordent avec d'autres circonstances, comme l'acquisition ou la sortie d'installations.
- A102. Les procédures analytiques peuvent s'avérer particulièrement efficaces lorsque des données désagrégées sont aisément disponibles, ou lorsque le professionnel en exercice a des raisons de considérer que les données à utiliser sont fiables, par exemple lorsque ces données sont extraites d'une source bien contrôlée. Dans certains cas, les données à utiliser peuvent être captées par le système d'information financière ou être saisies dans un autre système d'information en parallèle avec la saisie des données financières connexes, et certains contrôles courants peuvent être appliqués à la saisie. Par exemple, la quantité de combustible acheté inscrite sur les factures des fournisseurs peut être saisie dans les mêmes conditions que les factures pertinentes dans le système des comptes fournisseurs. Parfois, les données à utiliser peuvent être partie intégrante des décisions opérationnelles et, donc, faire l'objet d'une attention accrue de la part du personnel opérationnel ou être soumises à des procédures d'audit externe distinctes (par exemple, dans le cadre d'un accord de coentreprise ou de la surveillance exercée par une autorité de réglementation).

Procédures relatives aux estimations (Réf. : par. 44L à 45R)

- A103. Dans certains cas, il peut être approprié pour le professionnel en exercice d'évaluer dans quelle mesure l'entité a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus.
- A104. Dans certaines missions d'assurance limitée, il peut s'avérer approprié pour le professionnel en exercice de mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures mentionnées au paragraphe 45R.

Sondages (Réf. : par. 46)

- A105. Les sondages impliquent ce qui suit :
- a) construire un échantillon de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible. Étant donné que le niveau de risque de mission acceptable est plus faible pour une mission d'assurance raisonnable que pour une mission d'assurance

limitée, le niveau de risque d'échantillonnage acceptable peut également être plus faible dans le cas des tests de détail. Par conséquent, lorsqu'on a recours à un sondage pour les tests de détail dans une mission d'assurance raisonnable, la taille de l'échantillon peut être plus grande que lorsqu'on y a recours dans des circonstances similaires dans une mission d'assurance limitée ;

- b) sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée, et soumettre chacun des éléments sélectionnés à des procédures adaptées au but visé. Si le professionnel en exercice est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures prévues, ou des procédures de remplacement adaptées, il doit traiter l'élément en question comme un écart par rapport au contrôle prescrit dans le cas des tests des contrôles, ou comme une anomalie dans le cas des tests de détail ;
- c) procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure et sur d'autres aspects de la mission ;
- d) évaluer :
 - i) les résultats du sondage, y compris pour les tests de détail, en extrapolant les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population,
 - ii) si le recours au sondage a fourni une base appropriée pour tirer des conclusions sur la population testée.

Fraudes et textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 47)

A106. Pour répondre aux cas avérés ou suspectés de fraudes identifiés au cours de la mission, le professionnel en exercice peut juger approprié, par exemple :

- de s'entretenir de la question avec l'entité ;
- de demander à l'entité de consulter un tiers possédant les compétences appropriées, comme le conseiller juridique de l'entité ou une autorité de réglementation ;
- d'examiner les incidences de la question par rapport à d'autres aspects de la mission, notamment l'évaluation des risques par le professionnel en exercice et la fiabilité des déclarations écrites de l'entité ;
- d'obtenir un avis juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite ;
- de communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de réglementation) ;
- de ne pas délivrer de rapport d'assurance ;
- de démissionner.

A107. Les mesures mentionnées au paragraphe A106 peuvent être appropriées pour répondre aux cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires relevés au cours de la mission. Il peut également être approprié de décrire la question dans un paragraphe sur d'autres points dans le rapport d'assurance, conformément au paragraphe 77 de la présente norme ISAE, sauf si le professionnel en exercice :

- a) soit conclut que le cas de non-conformité a une incidence significative sur le bilan GES, et qu'il n'a pas été correctement reflété dans celui-ci ;
- b) soit est empêché par l'entité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'apprécier si un cas de non-conformité qui pourrait avoir une incidence significative sur le bilan GES est survenu, ou probablement survenu, auquel cas le paragraphe 66 de la norme ISAE 3000 (révisée) s'applique.

Procédures visant le processus de regroupement des éléments du bilan GES (Réf. : par. 48L et 48R)

A108. Comme il est mentionné au paragraphe A71, à mesure que la déclaration des émissions évolue, on peut s'attendre à ce que la documentation ainsi que le degré de sophistication et de formalité des systèmes d'information pertinents pour la quantification et la déclaration des émissions évoluent également. Dans le cas des systèmes d'information peu évolués, le processus de regroupement peut être très informel, alors que pour les systèmes plus sophistiqués, il peut être plus systématique et devoir être documenté en bonne et due forme. La nature, mais aussi l'étendue, des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice en ce qui a trait aux ajustements et la façon dont le professionnel en exercice procède à la vérification de la concordance ou au rapprochement du bilan GES avec les documents sous-jacents dépendent de la nature et du degré de complexité du processus de quantification et de déclaration de l'entité et des risques connexes d'anomalies significatives.

Procédures supplémentaires (Réf. : par. 49L et 49R)

A109. Une mission d'assurance est un processus itératif, et il peut arriver que le professionnel en exercice prenne connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour déterminer les procédures à mettre en œuvre. Lorsque le professionnel en exercice met en œuvre les procédures qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent l'amener à mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Par exemple, il peut demander à l'entité d'examiner le ou les éléments qu'il a relevés et d'apporter des ajustements au bilan GES, le cas échéant.

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée (Réf. : par. 49L et alinéa 49L b))

A110. Le professionnel en exercice peut prendre connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui l'amènent à croire que le bilan GES peut comporter des anomalies significatives. Par exemple, lorsqu'il procède à des visites sur place, le professionnel en exercice peut identifier une source potentielle d'émissions qui ne semble pas avoir été incluse dans le bilan GES. Dans ce cas, il procède à des demandes d'informations supplémentaires pour déterminer si cette source potentielle a été incluse dans le bilan GES. L'étendue des procédures supplémentaires mises en œuvre, conformément au paragraphe 49 L, relève du jugement professionnel. Plus la probabilité de l'existence d'une anomalie significative est élevée, plus les éléments probants que le professionnel en exercice recueille doivent être convaincants.

A111. Si, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui l'amènent à croire que le bilan GES peut comporter des anomalies significatives, il est tenu selon le paragraphe 49L de concevoir et de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Lorsque, ce faisant, le professionnel en exercice n'est toutefois pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de conclure

qu'il est peu probable que le ou les éléments donnent lieu à une anomalie significative dans le bilan GES ou de déterminer que le ou les éléments donnent lieu à une anomalie significative dans le bilan GES, il y a limitation de l'étendue des travaux.

Cumul des anomalies détectées (Réf. : par. 50)

A112. Le professionnel en exercice peut déterminer une quantité en deçà de laquelle les anomalies seront tenues pour manifestement négligeables et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur le bilan GES. L'expression « manifestement négligeable » n'est pas synonyme de « non significatif ». Les éléments manifestement négligeables seront d'un tout autre ordre de grandeur (moindre) que le seuil de signification déterminé conformément à la présente norme ISAE et seront manifestement sans conséquence, qu'ils soient pris individuellement ou collectivement et qu'ils soient jugés selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'un ou de plusieurs éléments, on considère qu'ils ne sont pas manifestement négligeables.

Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice

Communications destinées à un autre professionnel en exercice (Réf. : alinéa 57 a))

A113. Les éléments pertinents que l'équipe de mission peut communiquer à un autre professionnel en exercice en ce qui concerne les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'autre professionnel en exercice à l'intention de l'équipe de mission peuvent comprendre ce qui suit :

- une demande faite à l'autre professionnel en exercice de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe de mission, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il réalisera ;
- le seuil de signification pour les travaux de l'autre professionnel en exercice, qui peut être inférieur au seuil de signification pour les travaux concernant le bilan GES (et, s'il y a lieu, le ou les seuils de signification pour certains types d'émissions ou d'informations à fournir) ainsi que le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport au bilan GES ;
- les risques d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde le bilan GES qui sont à prendre en compte par l'autre professionnel en exercice dans la réalisation de ses travaux ; une demande faite à l'autre professionnel en exercice de lui faire part en temps opportun des autres risques identifiés au cours de la mission qui peuvent être significatifs par rapport au bilan GES, et les réponses de l'autre professionnel en exercice à ces risques.

Communications en provenance d'un autre professionnel en exercice (Réf. : alinéa 57 a))

A114. L'équipe de mission peut demander à un autre professionnel en exercice de lui donner communication des questions suivantes à prendre en considération :

- si l'autre professionnel en exercice s'est conformé aux règles de déontologie qui s'appliquent à la mission réalisée auprès du groupe, y compris en ce qui a trait à l'indépendance et à la compétence professionnelle ;

- si l'autre professionnel en exercice s'est conformé aux exigences de l'équipe affectée à la mission réalisée auprès du groupe ;
- les informations sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient entraîner une anomalie significative dans le bilan GES ;
- une liste des anomalies non corrigées relevées par l'autre professionnel en exercice au cours de la mission qui ne sont pas manifestement négligeables ;
- les indices d'un parti pris possible dans la préparation de l'information pertinente ;
- une description de toute déficience importante dans le contrôle interne relevée par l'autre professionnel en exercice au cours de la mission ;
- les autres questions importantes que l'autre professionnel en exercice a communiquées ou prévoit de communiquer à l'entité, y compris toute fraude avérée ou suspectée ;
- toute autre question pouvant présenter un intérêt pour le bilan GES ou que l'autre professionnel en exercice souhaite porter à l'attention de l'équipe de mission, y compris toute exception dans les déclarations écrites que l'autre professionnel en exercice a demandées à l'entité ;
- les constatations générales, la conclusion ou l'opinion de l'autre professionnel en exercice.

Éléments probants (Réf. : alinéa 57 b))

A115. Pour obtenir des éléments probants en ce qui concerne les travaux d'un autre professionnel en exercice, il peut y avoir lieu de :

- s'entretenir avec l'autre professionnel en exercice sur les activités pertinentes pour ses travaux qui sont importantes par rapport au bilan GES ;
- s'entretenir avec l'autre professionnel en exercice des possibilités que les informations pertinentes comportent des anomalies significatives ;
- examiner la documentation de l'autre professionnel en exercice sur les risques d'anomalies significatives qui ont été identifiés, les réponses à ces risques et les conclusions dégagées. Cette documentation peut se présenter sous la forme d'un memorandum reflétant la conclusion de l'autre professionnel en exercice au sujet des risques identifiés.

Déclarations écrites (Réf. : par. 58)

A116. Le professionnel en exercice peut juger nécessaire de demander d'autres déclarations écrites en plus de celles exigées au paragraphe 58. Généralement, les personnes auxquelles le professionnel en exercice demande des déclarations écrites sont des membres de la haute direction ou des responsables de la gouvernance. Cependant, comme les structures de direction et de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et la structure de propriété de l'entité, la présente norme ISAE ne peut faire mention, pour toutes les missions, de la ou des personnes appropriées auxquelles demander des déclarations écrites. Par exemple, l'entité peut être une installation qui ne constitue pas une entité juridique distincte comme telle. Dans ce cas, l'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire pour identifier les membres du personnel

de direction ou les responsables de la gouvernance appropriés auxquels demander des déclarations écrites.

Événements postérieurs (Réf. : par. 61)

A117. Les événements postérieurs peuvent inclure, par exemple, la publication de facteurs d'émissions révisés par un organe tel qu'un organisme gouvernemental, des changements apportés aux textes légaux ou réglementaires pertinents, une amélioration des connaissances scientifiques, des changements structurels importants au sein de l'entité, la disponibilité de méthodes de quantification plus précises ou la découverte d'une erreur importante.

Informations comparatives (Réf. : par. 62 et 63, et alinéa 76 c))

A118. Les textes légaux ou réglementaires, ou les conditions de la mission, peuvent préciser les exigences relatives à la présentation et à la communication des informations comparatives dans le bilan GES, ainsi qu'à la fourniture d'une assurance sur ces informations. L'une des principales différences entre les états financiers et un bilan GES réside dans le fait que les chiffres présentés dans un bilan GES mesurent les émissions pour une période distincte et ne sont pas fondés sur des chiffres cumulés au fil du temps. Par conséquent, les informations comparatives présentées n'ont pas d'incidence sur les informations de l'exercice considéré, sauf si les émissions ont été inscrites dans la mauvaise période et que, de ce fait, les chiffres présentés risquent de ne pas être mesurés à partir de la bonne date.

A119. Lorsqu'un bilan GES fait mention de réductions du pourcentage des émissions, ou d'une comparaison similaire entre les informations de deux périodes, il importe que le professionnel en exercice détermine si les comparaisons sont appropriées. Ces comparaisons peuvent être inappropriées en raison de l'un ou l'autre des facteurs suivants :

- a) des changements importants dans les activités par rapport à la période précédente ;
- b) des changements importants dans les facteurs de conversion ;
- c) un manque de cohérence des sources ou des méthodes de mesure.

A120. Lorsque des informations comparatives accompagnent les informations sur les émissions de la période considérée mais qu'une partie ou la totalité des informations comparatives n'est pas couverte par la conclusion du professionnel en exercice, il est important que ce fait soit clairement indiqué dans le bilan GES et le rapport d'assurance.

Retraitements (Réf. : alinéa 62 a))

A121. Il peut être nécessaire de retraiter les quantités de GES présentées dans une période antérieure en conformité avec des textes légaux ou réglementaires ou avec les critères applicables en raison, par exemple, d'une amélioration des connaissances scientifiques, de changements structurels importants au sein de l'entité, de la disponibilité de méthodes de quantification plus précises ou de la découverte d'une erreur importante.

Mise en œuvre de procédures à l'égard des informations comparatives (Réf. : alinéa 63 a))

A122. Dans une mission d'assurance limitée qui couvre les informations comparatives, si le professionnel en exercice se rend compte qu'il peut y avoir une anomalie significative dans les informations comparatives présentées, les procédures à mettre en œuvre doivent être conformes aux exigences

du paragraphe 49L. Dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, les procédures à mettre en œuvre doivent être suffisantes pour permettre l'expression d'une opinion sur les informations comparatives.

A123. Si la mission ne vise pas à fournir une assurance à l'égard des informations comparatives, l'exigence de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances dont il est question à l'alinéa 63 a) consiste pour le professionnel en exercice à se conformer à la règle de déontologie suivant laquelle il est tenu de ne pas s'associer sciemment à des informations significativement fausses ou trompeuses.

Autres informations (Réf. : par. 64)

A124. Un bilan GES peut être publié avec d'autres informations qui ne sont pas couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, par exemple un bilan GES peut être inclus dans le rapport annuel ou le rapport sur le développement durable d'une entité, ou encore être inclus avec d'autres informations portant expressément sur le changement climatique, comme :

- une analyse stratégique, y compris une déclaration au sujet de l'incidence du changement climatique sur les objectifs stratégiques de l'entité ;
- une explication et une évaluation qualitative des risques et occasions importants existants et prévus associés au changement climatique ;
- des informations sur les mesures prises par l'entité, y compris ses plans à long terme et à court terme en ce qui concerne les risques, les occasions et les conséquences liés au changement climatique ;
- des informations sur les perspectives d'avenir, y compris les tendances et les facteurs liés au changement climatique qui sont susceptibles d'influer sur la stratégie de l'entité ou l'échéancier prévu de la réalisation de la stratégie ;
- une description des processus de gouvernance et des ressources de l'entité qui ont été affectées à l'identification, à la gestion et à la surveillance des questions liées au changement climatique.

A125. Dans certains cas, il peut arriver que l'entité publie des informations sur ses émissions qui sont calculées sur une base différente de celle utilisée pour préparer le bilan GES, par exemple les autres informations peuvent être préparées sur une base comparable selon laquelle les émissions sont recalculées de manière à omettre l'incidence des événements non récurrents, comme la mise en service d'une nouvelle usine ou la fermeture d'une installation. Le professionnel en exercice peut chercher à faire en sorte que cette information soit supprimée si les méthodes utilisées pour la préparer ne sont pas permises selon les critères utilisés pour préparer le bilan GES. Il peut également chercher à faire en sorte que toute information narrative qui ne cadre pas avec les données quantitatives incluses dans le bilan GES ou qui ne peut être corroborée soit supprimée (par exemple, des projections spéculatives ou des affirmations quant à des actions futures).

A126. D'autres mesures peuvent se révéler appropriées lorsque d'autres informations pourraient compromettre la crédibilité du bilan GES et du rapport d'assurance, par exemple :

- demander à l'entité de consulter un tiers possédant les compétences appropriées, comme le conseiller juridique de l'entité ;

- obtenir un avis juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite possibles ;
- communiquer avec des tiers, par exemple une autorité de réglementation ;
- ne pas délivrer de rapport d'assurance ;
- démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;
- décrire la question dans le rapport d'assurance.

Documentation

Documentation des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus (Réf. : par. 15, 65 et 66)

A127. La norme ISAE 3000 (révisée) exige du professionnel en exercice qu'il constitue sans délai indu la documentation de la mission afin de disposer d'un dossier pour étayer son rapport d'assurance²². Voici des exemples d'éléments qu'il peut être approprié de consigner dans la documentation relative à la mission :

- Fraude : Les risques d'anomalies significatives ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures relatives à la fraude ; et les communications en matière de fraude faites à l'entité, aux autorités de réglementation et à d'autres tiers.
- Textes légaux ou réglementaires : Les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, ainsi que les résultats des entretiens avec l'entité et avec des tiers à l'entité.
- Planification : La stratégie générale de la mission, le plan de mission et les modifications importantes apportées au cours de la mission, ainsi que les raisons de ces modifications.
- Caractère significatif : Les valeurs suivantes ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer : le seuil de signification pour le bilan GES ; le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certains types d'émissions ou d'informations ; le seuil de signification pour les travaux ; et toute révision au cours de la mission du seuil de signification.
- Risques d'anomalies significatives : Les entretiens menés conformément au paragraphe 29, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens, les éléments clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 23, et les risques d'anomalies significatives qui, selon le jugement professionnel du professionnel en exercice, doivent faire l'objet de procédures complémentaires.
- Procédures complémentaires : La nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires mises en œuvre, et le lien entre ces procédures et les risques d'anomalies significatives, ainsi que les résultats des procédures.

²² Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 79.

- Évaluation des anomalies : La quantité en deçà de laquelle les anomalies sont considérées comme manifestation négligeables, les anomalies dont le professionnel en exercice a fait le cumul au cours de la mission, en indiquant si elles ont été corrigées ou non, et la conclusion du professionnel en exercice sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion.

Questions relevées après la date du rapport d'assurance (Réf. : par. 68)

A128. Au nombre des circonstances exceptionnelles, il y a les cas où, après la date de son rapport d'assurance, le professionnel en exercice prend connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, auraient pu entraîner une correction du bilan GES ou l'expression d'une conclusion modifiée dans son rapport d'assurance, par exemple, la découverte d'une erreur importante non corrigée. Les modifications corrélatives de la documentation sont passées en revue conformément aux politiques ou procédures du cabinet concernant la nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux des membres de l'équipe de mission, comme l'exige la ISMQ 1²³, l'associé responsable de la mission assumant la responsabilité ultime de ces modifications.

Constitution du dossier de mission définitif (Réf. : par. 69)

A129. Selon la norme ISQM 1 (ou les autres exigences professionnelles ou exigences légales ou réglementaires qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1), les cabinets sont tenus de se fixer un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit constituée sans délai indu après la date du rapport de mission²⁴. Un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport d'assurance est normalement considéré comme un délai approprié pour la constitution du dossier de mission définitif²⁵.

Conclusion de la mission d'assurance

Description des critères applicables (Réf. : alinéa 73 d) et sous-alinéa 75 g)iv))

A130. La préparation du bilan GES par l'entité requiert que soit fournie dans les notes explicatives du bilan GES une description adéquate des critères applicables. Cette description indique aux utilisateurs visés le référentiel sur la base duquel le bilan GES a été préparé, et elle est particulièrement importante lorsqu'il existe des différences importantes entre les divers critères portant sur le traitement d'éléments particuliers dans le bilan GES, par exemple, quelles déductions d'émissions sont incluses, le cas échéant, la façon dont elles ont été quantifiées et ce qu'elles représentent, ainsi que la base de sélection des émissions du champ d'application 3 incluses et la façon dont ces émissions ont été quantifiées.

A131. Une description indiquant que le bilan GES a été préparé conformément à des critères donnés n'est appropriée que si le bilan GES en respecte toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par le bilan GES.

A132. Une description des critères applicables dont le libellé comporte des énoncés restrictifs ou limitatifs imprécis (par exemple, « le bilan GES est pour l'essentiel conforme aux exigences de XYZ ») ne

²³. Norme ISQM 1, alinéa 31 b).

²⁴. Norme ISQM 1, alinéa 31 f).

²⁵. Norme ISQM 1, paragraphe A83.

constitue pas une description adéquate, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs du bilan GES.

Contenu du rapport d'assurance

Exemples de rapports d'assurance (Réf. : par. 76)

A133. L'Annexe 2 fournit des exemples de rapports d'assurance portant sur des bilans GES, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés au paragraphe 76.

Informations non couvertes par la conclusion du professionnel en exercice (Réf. : alinéa 75 d))

A134. Afin d'éviter que les utilisateurs ne se méprennent et ne s'appuient indûment sur des informations qui n'ont pas donné lieu à l'expression d'une assurance, lorsque le bilan GES comprend des informations, comme des informations comparatives, qui ne sont pas couvertes par la conclusion du professionnel en exercice, cette information est habituellement identifiée comme telle dans le bilan GES et dans le rapport d'assurance du professionnel en exercice.

Déductions d'émissions (Réf. : alinéa 75 g))

A135. Le libellé de l'énoncé à inclure dans le rapport d'assurance lorsque le bilan GES comprend des déductions d'émissions peut varier grandement selon les circonstances.

A136. La disponibilité d'informations pertinentes et fiables sur les crédits de compensation d'émissions et autres déductions d'émissions varie grandement et, par conséquent, il en est de même des éléments probants pouvant être obtenus par le professionnel en exercice pour étayer les déductions d'émissions demandées par les entités.

A137. Compte tenu de la diversité des déductions d'émissions et du nombre souvent réduit et de la nature des procédures qui peuvent être mises en œuvre à l'égard des déductions d'émissions par le professionnel en exercice, la présente norme ISAE exige que soient mentionnées dans le rapport d'assurance les déductions d'émissions, le cas échéant, qui sont couvertes par la conclusion du professionnel en exercice et que soit inclus un énoncé de la responsabilité du professionnel en exercice à leur égard.

A138. L'énoncé de la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard des déductions d'émissions peut être libellé de la façon suivante lorsque les déductions d'émissions comprennent des crédits de compensation d'émissions : « Le bilan GES comprend une déduction de yyy tonnes de CO₂-e qui a été défalquée des émissions d'ABC pour l'exercice au titre de crédits de compensation d'émissions. Nous avons mis en œuvre des procédures pour déterminer si ces crédits de compensation d'émissions ont été acquis au cours de l'exercice et si leur description dans le bilan GES constitue un sommaire raisonnable des contrats pertinents et de la documentation connexe. Nous n'avons toutefois pas mis en œuvre de procédures à l'égard des fournisseurs externes de ces crédits et n'exprimons pas de conclusion quant à la question de savoir si les crédits ont donné lieu ou donneront lieu à une réduction de yyy tonnes de CO₂-e. »

Utilisation du rapport d'assurance (Réf. : sous-alinéa 75 h)ii))

A139. En plus d'identifier le destinataire du rapport d'assurance, le professionnel en exercice peut juger approprié d'inclure dans le corps du rapport d'assurance un libellé précisant la fin à laquelle ou les utilisateurs visés pour lesquels le rapport a été préparé. Par exemple, lorsque le bilan GES est

destiné à être rendu public, il peut être approprié d'inclure dans les notes explicatives du bilan GES et le rapport d'assurance un énoncé indiquant que le rapport est destiné aux utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des activités liées aux GES et qui ont analysé les informations contenues dans le bilan GES avec une diligence raisonnable et comprennent que la préparation du bilan GES et la mission d'assurance y afférente se font en fonction de seuils de signification appropriés.

A140. En outre, le professionnel en exercice peut juger approprié d'inclure un libellé qui indique expressément que son rapport d'assurance est destiné exclusivement aux utilisateurs visés, et qu'il ne doit pas être utilisé par des tiers ni être utilisé à d'autres fins.

Résumé des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice (Réf. : sous-alinéa 75 k)ii))

A141. Le rapport d'assurance délivré au terme d'une mission d'assurance raisonnable est généralement rédigé selon un libellé standard et ne fournit qu'une brève description des procédures mises en œuvre. Il en est ainsi car, dans une mission d'assurance raisonnable, une description, quel qu'en soit le détail, des procédures spécifiques mises en œuvre n'aiderait pas les utilisateurs à comprendre que, dans tous les cas où un rapport non modifié est délivré, des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour permettre au professionnel en exercice d'exprimer une opinion.

A142. Dans une mission d'assurance limitée, l'appréciation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre est essentielle pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre la conclusion exprimée dans le rapport délivré. La description des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice est donc habituellement plus détaillée dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable. Il peut également être approprié d'inclure une description des procédures qui n'ont pas été mises en œuvre et qui, normalement, le seraient dans une mission d'assurance raisonnable. Toutefois, il n'est pas toujours possible d'identifier toutes ces procédures de façon exhaustive, car la compréhension et l'évaluation des risques d'anomalies significatives exigées du professionnel en exercice sont moindres que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable.

Divers facteurs doivent être pris en considération à cet égard et pour déterminer le degré de détail à fournir, notamment :

- les circonstances propres à l'entité (par exemple, le fait que les activités de l'entité soient de nature différente des activités typiques du secteur) ;
- les circonstances propres à la mission qui influent sur la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- les attentes des utilisateurs visés quant au niveau de détail à fournir dans le rapport, compte tenu des pratiques du marché ou des textes légaux ou réglementaires applicables.

A143. Dans le rapport d'assurance limitée, il est important que les procédures mises en œuvre soient décrites de façon objective et ne soient pas résumées au point où elles deviennent ambiguës, et qu'elles ne soient pas non plus rédigées de manière à surévaluer ou à embellir la situation ou à laisser supposer qu'un niveau d'assurance raisonnable a été obtenu. Il importe également que la description des procédures ne donne pas l'impression qu'une mission de procédures convenues a été réalisée. Dans la plupart des cas, la description ne décrit pas en détail le plan de travail.

Signature du professionnel en exercice (Réf. : alinéa 75 m))

A144. La signature du professionnel en exercice est donnée soit au nom du cabinet du professionnel en exercice, soit au nom personnel de ce dernier, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, le professionnel en exercice peut être tenu d'indiquer dans son rapport d'assurance son titre professionnel ou le fait que lui-même ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, est autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points (Réf. : par. 76)

A145. Une trop grande utilisation des paragraphes d'observations et des paragraphes sur d'autres points diminue l'efficacité des observations communiquées par le professionnel en exercice.

A146. Un paragraphe d'observations peut être approprié lorsque, par exemple, des critères différents ont été utilisés ou que les critères ont été modifiés, mis à jour ou interprétés différemment qu'au cours des périodes antérieures et que cela a eu une incidence fondamentale sur les émissions déclarées, ou lorsqu'il y a eu une défaillance du système au cours d'une partie de la période considérée et qu'il a fallu avoir recours à des extrapolations afin d'estimer les émissions pour cette partie de la période, et que ce fait est indiqué dans le bilan GES.

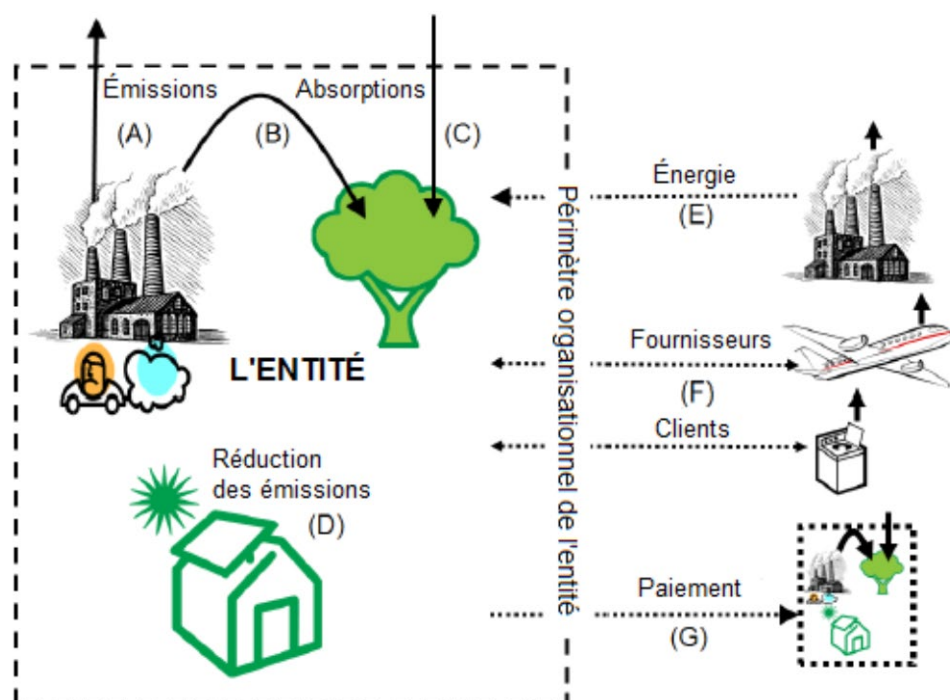
A147. Un paragraphe sur d'autres points peut être approprié lorsque, par exemple, l'étendue de la mission a été modifiée de façon importante par rapport à la période précédente, et que ce fait n'est pas indiqué dans le bilan GES.

A148. Un paragraphe d'observations mentionne clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans le bilan GES les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question. Il indique également que la conclusion du professionnel en exercice n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (Voir également le paragraphe A125.)

A149. Le contenu des paragraphes sur d'autres points fait ressortir clairement le fait que les points dont il est question n'ont pas à être présentés ni à faire l'objet d'informations dans le bilan GES. Le paragraphe 76 limite l'utilisation des paragraphes sur d'autres points aux questions pertinentes pour la compréhension de la mission, des responsabilités du professionnel en exercice ou du rapport d'assurance par les utilisateurs que le professionnel en exercice juge nécessaire de communiquer dans le rapport d'assurance. (Voir également le paragraphe A124.)

A150. L'inclusion dans le rapport d'assurance de recommandations du professionnel en exercice sur des questions comme les améliorations à apporter au système d'information de l'entité peut laisser supposer que ces questions n'ont pas été traitées de façon appropriée lors de la préparation du bilan GES. De telles recommandations peuvent être communiquées, par exemple, dans une lettre de recommandations adressée à la direction ou dans le cadre des entretiens avec les responsables de la gouvernance. La question de savoir si, de par leur nature, les recommandations sont pertinentes eu égard aux besoins d'information des utilisateurs visés et si elles sont libellées de façon à éviter qu'elles ne soient interprétées, à tort, comme une conclusion avec réserve du professionnel en exercice à l'égard du bilan GES compte au nombre des éléments à considérer pour déterminer si ces recommandations devraient être incluses dans le rapport d'assurance.

A151. Un paragraphe sur d'autres points ne contient pas d'informations que des textes légaux ou réglementaires ou que d'autres normes professionnelles, par exemple les normes de déontologie sur la confidentialité des renseignements, interdisent au professionnel en exercice de communiquer. Il ne contient pas non plus d'informations que la direction est tenue de fournir.

Émissions, absorptions et déductions d'émissions


- A = Émissions directes, ou émissions du champ d'application 1 (voir le paragraphe A8).
- B = Absorptions (émissions qui sont générées à l'intérieur du périmètre de l'entité, mais qui sont captées et stockées dans ce périmètre au lieu d'être libérées dans l'atmosphère. Elles sont généralement comptabilisées sur une base brute, c'est-à-dire comme une émission du champ d'application 1 et une absorption) (voir le paragraphe A14).
- C = Absorptions (GES que l'entité a éliminés de l'atmosphère) (voir le paragraphe A14).
- D = Mesures prises par l'entité pour réduire ses émissions. Il peut s'agir de mesures visant à réduire les émissions du champ d'application 1 (par exemple, utilisation de véhicules plus économes en combustible), les émissions du champ d'application 2 (par exemple, installation de panneaux solaires pour réduire la quantité d'électricité achetée) ou les émissions du champ d'application 3 (par exemple, réduction des voyages d'affaires ou vente de produits moins énergivores). L'entité peut discuter de ces mesures dans les notes explicatives du bilan GES, mais elles n'influent sur la quantification des émissions dans le corps du bilan GES de l'entité que dans la mesure où les émissions déclarées sont inférieures à ce qu'elles auraient été autrement ou constituent une déduction d'émissions conformément aux critères applicables (voir le paragraphe A11).
- E = Émissions du champ d'application 2 (voir le paragraphe A9).
- F = Émissions du champ d'application 3 (voir le paragraphe A10).
- G = Déductions d'émissions, y compris les crédits de compensation d'émissions achetés (voir les paragraphes A11 à A13).

Exemples de rapports d'assurance sur les bilans GES

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- Mission d'assurance raisonnable.
- Le bilan GES de l'entité ne contient pas d'émissions du champ d'application 3.
- Le bilan GES de l'entité ne contient pas de déductions d'émissions.
- Le bilan GES ne contient pas d'informations comparatives.

L'exemple de rapport qui suit n'est fourni qu'à titre indicatif et il ne se veut ni exhaustif ni applicable à toutes les situations.

RAPPORT D'ASSURANCE RAISONNABLE DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE INDÉPENDANT SUR LE BILAN DES GAZ À EFFET DE SERRE (GES) D'ABC

[Destinataire approprié]

Rapport sur le bilan GES (ce sous-titre n'est pas nécessaire s'il s'agit de la seule section)

Nous avons réalisé une mission d'assurance raisonnable à l'égard du bilan GES ci-joint d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, qui comprend l'inventaire des émissions et les notes explicatives figurant aux pages xx à yy. [Cette mission a été réalisée par une équipe multidisciplinaire comprenant des professionnels des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement¹.]

Responsabilité d'ABC pour le bilan GES

ABC est responsable de la préparation du bilan GES conformément aux [critères applicables²], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le maintien du contrôle interne portant sur la préparation d'un bilan GES exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

[Comme l'explique la note 1 du bilan GES³,] la quantification des GES comporte une incertitude inhérente en raison des connaissances scientifiques incomplètes utilisées pour déterminer les facteurs d'émissions et les valeurs nécessaires pour combiner les émissions de divers gaz.

Notre indépendance et notre gestion de la qualité

¹ Cette phrase doit être supprimée si elle ne s'applique pas à la mission (par exemple, si la mission visait à faire rapport uniquement sur les émissions du champ d'application 2 et qu'on n'a pas eu recours à d'autres experts).

² Les [critères applicables] peuvent être téléchargés sans frais à l'adresse www.#####.org.

³ À supprimer s'il n'est pas question de l'incertitude inhérente à la quantification à la note 1 du bilan GES.

Nous nous sommes conformés à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), qui contient des exigences en matière d'indépendance et d'autres exigences reposant sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Le cabinet applique la Norme internationale de gestion de la qualité ¹⁴. Cette norme exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques ou des procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Notre responsabilité

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le bilan GES, sur la base des éléments probants que nous avons obtenus. Nous avons effectué notre mission d'assurance raisonnable conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, publiée par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance. Cette norme requiert que nous planifions et réalisons la mission de façon à avoir une assurance raisonnable que le bilan GES ne comporte pas d'anomalies significatives.

Une mission d'assurance raisonnable réalisée conformément à la norme ISAE 3410 implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant la quantification des émissions et les informations connexes fournies dans le bilan GES. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures choisies relèvent du jugement du professionnel en exercice, et notamment de son évaluation des risques que le bilan GES comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, nous avons pris en considération le contrôle interne portant sur la préparation par ABC du bilan GES. Une mission d'assurance raisonnable comporte également :

- l'appréciation de la pertinence dans les circonstances de l'utilisation par ABC des [critères applicables], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES, aux fins de la préparation du bilan GES ;
- l'appréciation du caractère approprié des méthodes de quantification et des politiques de déclaration utilisées, et du caractère raisonnable des estimations faites par ABC ;
- l'appréciation de la présentation d'ensemble du bilan GES.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

⁴ Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

Opinion

À notre avis, le bilan GES de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [critères applicables], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires (*applicable à certaines missions seulement*)

[La forme et le contenu de cette section du rapport d'assurance varieront selon la nature des autres obligations du professionnel en exercice en matière de rapport.]

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport d'assurance]

[Adresse du professionnel en exercice]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Mission d'assurance limitée.**
- **Le bilan GES de l'entité ne contient pas d'émissions du champ d'application 3.**
- **Le bilan GES de l'entité ne contient pas de déductions d'émissions.**
- **Le bilan GES ne contient pas d'informations comparatives.**

L'exemple de rapport qui suit n'est fourni qu'à titre indicatif et il ne se veut ni exhaustif ni applicable à toutes les situations.

RAPPORT D'ASSURANCE LIMITÉE DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE INDÉPENDANT SUR LE BILAN DES GAZ À EFFET DE SERRE (GES) D'ABC

[Destinataire approprié]

Rapport sur le bilan GES (*ce sous-titre n'est pas nécessaire s'il s'agit de la seule section*)

Nous avons réalisé une mission d'assurance limitée à l'égard du bilan GES ci-joint d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, qui comprend l'inventaire des émissions [et les notes explicatives figurant aux pages xx à yy]. [Cette mission a été réalisée par une équipe multidisciplinaire comprenant des professionnels des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement⁵.]

⁵ Cette phrase doit être supprimée si elle ne s'applique pas à la mission (par exemple, si la mission visait à faire rapport uniquement sur les émissions du champ d'application 2 et qu'on n'a pas eu recours à d'autres experts).

Responsabilité d'ABC pour le bilan GES

ABC est responsable de la préparation du bilan GES conformément aux [critères applicables⁶], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le maintien du contrôle interne portant sur la préparation d'un bilan GES exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

[Comme l'explique la note 1 du bilan GES⁷,] la quantification des GES comporte une incertitude inhérente en raison des connaissances scientifiques incomplètes utilisées pour déterminer les facteurs d'émissions et les valeurs nécessaires pour combiner les émissions de divers gaz.

Notre indépendance et notre gestion de la qualité

Nous nous sommes conformés à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), qui contient des exigences en matière d'indépendance et d'autres exigences reposant sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Le cabinet applique la Norme internationale de gestion de la qualité 1⁸. Cette norme exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques ou des procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Notre responsabilité

Notre responsabilité consiste à exprimer une conclusion fournissant une assurance limitée sur le bilan GES sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus. Nous avons réalisé notre mission d'assurance limitée conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, publiée par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance. Cette norme requiert que nous planifions et réalisons la mission de façon à avoir une assurance limitée que le bilan GES ne comporte pas d'anomalies significatives.

Une mission d'assurance limitée réalisée conformément à la norme ISAE 3410 comporte l'appréciation de la pertinence dans les circonstances de l'utilisation par ABC des [critères applicables] aux fins de la préparation du bilan GES, l'évaluation des risques que le bilan GES comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, l'adoption de réponses à l'évaluation des risques, adaptées aux circonstances dans la mesure nécessaire, et l'appréciation de la présentation d'ensemble du bilan GES. L'étendue d'une mission d'assurance limitée est nettement moindre que celle d'une mission d'assurance raisonnable tant en ce qui concerne les procédures d'évaluation des risques, y compris l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne, que les procédures mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques.

⁶ Les [critères applicables] peuvent être téléchargés sans frais à l'adresse www.#####.org.

⁷ À supprimer s'il n'est pas question de l'incertitude inhérente à la quantification à la note 1 du bilan GES.

⁸ Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

Les procédures que nous avons mises en œuvre reposaient sur notre jugement professionnel et comprenaient des demandes d'informations, l'observation des processus suivis, l'inspection de documents, des procédures analytiques, l'évaluation du caractère approprié des méthodes de quantification et des politiques de déclaration, et la vérification de la concordance ou le rapprochement avec les documents sous-jacents.

[Le professionnel en exercice peut inclure un résumé de la nature et de l'étendue des procédures mises en œuvre qui, selon son jugement, fournit des informations supplémentaires susceptibles d'être pertinentes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les fondements de sa conclusion⁹. La section qui suit a été fournie à titre indicatif, et les exemples de procédures fournis ne constituent pas une liste exhaustive du type ou de l'étendue des procédures susceptibles d'être importantes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les travaux effectués¹⁰.]

Compte tenu des circonstances de la mission, dans le cadre de la mise en œuvre des procédures énumérées ci-dessus, nous avons :

- au moyen de demandes d'informations, acquis une compréhension de l'environnement de contrôle d'ABC et des systèmes d'information pertinents pour la quantification et la déclaration des émissions, mais n'avons pas évalué la conception d'activités de contrôle particulières, ni obtenu d'éléments probants quant à leur mise en œuvre ou testé l'efficacité de leur fonctionnement ;
- évalué si les méthodes utilisées par ABC pour établir des estimations sont appropriées et si elles ont été appliquées de façon uniforme. Cependant, nous n'avons pas testé les données sur lesquelles les estimations sont fondées ni établi nos propres estimations au regard desquelles évaluer les estimations d'ABC ;
- procédé à des visites sur place [de trois emplacements] pour évaluer l'exhaustivité des sources d'émissions, les méthodes de collecte des données, les données de base et les hypothèses pertinentes applicables aux emplacements. Les emplacements sélectionnés aux fins des tests ont été choisis en tenant compte de leurs émissions par rapport au total des émissions, des sources d'émissions et des emplacements sélectionnés lors des périodes antérieures. Nos procédures comprenaient des [ne comprenaient pas de] tests à l'égard des systèmes d'information servant à la collecte et au regroupement des données des installations, ou des contrôles exercés dans ces emplacements¹¹.

Les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont de nature différente et d'étendue moindre que celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, et elles suivent un calendrier différent. De ce fait, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est nettement moindre que l'assurance qui aurait été obtenue s'il s'était agi d'une mission d'assurance raisonnable. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion sous forme d'assurance

⁹ *Les procédures doivent être résumées, mais pas au point où elles deviennent ambiguës, et elles ne doivent pas non plus être décrites de manière à surévaluer ou à embellir la situation ou à laisser supposer qu'une assurance raisonnable a été obtenue. Il importe que la description des procédures ne donne pas l'impression qu'une mission de mise en œuvre de procédures convenues a été réalisée et, dans la plupart des cas, elle ne décrit pas en détail le plan de travail.*

¹⁰ Dans le rapport définitif, ce paragraphe explicatif sera supprimé.

¹¹ Cette section doit être supprimée si le professionnel en exercice conclut que les informations étoffées sur les procédures mises en œuvre ne sont pas nécessaires dans les circonstances propres à la mission.

raisonnable sur la question de savoir si le bilan GES d'ABC a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [critères applicables], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES.

Conclusion exprimant une assurance limitée

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que le bilan GES d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 n'a pas été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [critères applicables], qui ont été appliqués comme il est expliqué à la note 1 du bilan GES.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires (*applicable à certaines missions seulement*)

[La forme et le contenu de cette section du rapport d'assurance varieront selon la nature des autres obligations du professionnel en exercice en matière de rapport.]

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport d'assurance]

[Adresse du professionnel en exercice]

NORME INTERNATIONALE DE SERVICES CONNEXES 4400 (RÉVISÉE)

MISSIONS DE PROCÉDURES CONVENUES

(En vigueur pour les missions de procédures convenues
dont les conditions sont convenues à compter du 1^{er} janvier 2022)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISRS.....	1-3
Mission de procédures convenues	4-6
Autorité de la présente norme ISRS	7-10
Date d'entrée en vigueur.....	11
Objectifs	12
Définitions	13
Exigences	
Réalisation d'une mission de procédures convenues conforme à la présente norme ISRS.....	14-16
Règles de déontologie pertinentes	17
Jugement professionnel.....	18
Gestion de la qualité au niveau de la mission	19-20
Acceptation et maintien de la mission	21-23
Accord sur les conditions de la mission.....	24-26
Mise en œuvre des procédures convenues.....	27-28
Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice	29
Rapport de mission de procédures convenues	30-33
Réalisation d'une mission de procédures convenues combinée à une autre mission	34
Documentation.....	35
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application de la présente norme ISRS.....	A1-A8
Date d'entrée en vigueur.....	A9
Définitions	A10-A13
Règles de déontologie pertinentes	A14-A20
Jugement professionnel.....	A21-A23

MISSIONS DE PROCÉDURES CONVENUES

Gestion de la qualité au niveau de la mission	A24-A27
Acceptation et maintien de la mission	A28-A38
Accord sur les conditions de la mission.....	A39-A44
Mise en œuvre des procédures convenues.....	A45
Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice	A46-A50
Rapport de mission de procédures convenues	A51-A58
Réalisation d'une mission de procédures convenues combinée à une autre mission	A59
Documentation	A60

Annexe 1 : Exemple de lettre de mission de procédures convenues

Annexe 2 : Exemples de rapports de mission de procédures convenues

La Norme internationale de services connexes (ISRS) 4400 (révisée), *Missions de procédures convenues*, doit être lue à la lumière de la *Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISRS

1. La présente Norme internationale de services connexes (ISRS) porte sur :
 - a) les responsabilités du professionnel en exercice chargé de réaliser une mission de procédures convenues ;
 - b) la forme et le contenu du rapport de mission de procédures convenues.
2. La présente norme ISRS s'applique à la réalisation de missions de procédures convenues dont les objets considérés sont de nature financière ou non financière. (Réf. : par. A1 et A2)

Lien avec la norme ISQM 1¹

3. La responsabilité du système de gestion de la qualité et des politiques ou procédures incombe au cabinet. La norme ISQM 1 s'applique aux missions de procédures convenues réalisées par les cabinets². Les dispositions de la présente norme ISRS concernant la gestion de la qualité au niveau de chaque mission de procédures convenues reposent sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences de la norme ISQM 1 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A3 à A8)

Mission de procédures convenues

4. Dans une mission de procédures convenues, le professionnel en exercice met en œuvre les procédures sur lesquelles il s'est entendu avec le donneur de mission, et ce dernier a confirmé que les procédures mises en œuvre sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission. Le professionnel en exercice communique dans un rapport les procédures convenues mises en œuvre et les constatations qui en découlent. Le donneur de mission et les autres utilisateurs visés font leur propre évaluation des procédures convenues et des constatations communiquées par le professionnel en exercice et tirent leurs propres conclusions des travaux que ce dernier a effectués.
5. La valeur d'une mission de procédures convenues réalisée conformément à la présente norme ISRS tient à :
 - a) la conformité du professionnel en exercice aux normes professionnelles, y compris les règles de déontologie pertinentes ;
 - b) la communication claire des procédures mises en œuvre et des constatations qui en découlent.
6. Une mission de procédures convenues n'est ni une mission d'audit ou d'examen limité, ni une autre mission d'assurance, et n'implique pas l'obtention d'éléments probants en vue de l'expression par le professionnel en exercice d'une opinion ou d'une conclusion fournissant une assurance de quelque forme que ce soit.

¹ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

² Norme ISQM 1, paragraphe 5.

Autorité de la présente norme ISRS

7. La présente norme ISRS précise les objectifs du professionnel en exercice qui l'applique, ce qui permet de situer les exigences de cette norme ISRS et d'aider le professionnel en exercice à comprendre ce qu'il lui faut accomplir dans une mission de procédures convenues.
8. La présente norme ISRS contient des exigences, marquées par l'emploi du verbe « devoir », qui sont destinées à permettre au professionnel en exercice d'atteindre les objectifs définis.
9. La présente norme ISRS contient en outre des paragraphes d'introduction, des définitions et des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui fournissent la mise en situation permettant de bien la comprendre.
10. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent plus de détails sur les exigences et des indications sur la façon de s'y conformer. Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs peuvent aussi fournir, au sujet des questions traitées dans la présente norme ISRS, des informations générales qui facilitent l'application des exigences.

Date d'entrée en vigueur

11. La présente norme ISRS s'applique aux missions de procédures convenues dont les conditions sont convenues à compter du 1^{er} janvier 2022. (Réf. : par. A9)

Objectifs

12. Les objectifs du professionnel en exercice dans la réalisation d'une mission de procédures convenues selon la présente norme ISRS sont les suivants :
 - a) convenir avec le donneur de mission des procédures à mettre en œuvre ;
 - b) mettre en œuvre les procédures convenues ;
 - c) communiquer les procédures mises en œuvre et les constatations qui en découlent conformément aux exigences de la présente norme ISRS.

Définitions

13. Dans la présente norme ISRS, on entend par :
 - a) « procédures convenues », les procédures dont le professionnel en exercice et le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) ont convenu ; (Réf. : par. A10)
 - b) « mission de procédures convenues », une mission dans laquelle le professionnel en exercice est chargé de mettre en œuvre les procédures dont il a convenu avec le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) et de communiquer dans un rapport de mission de procédures convenues les procédures mises en œuvre et les constatations qui en découlent ; (Réf. : par. A10)
 - c) « associé responsable de la mission », l'associé, ou une autre personne, désigné par le cabinet comme responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport de mission de procédures convenues délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;

- d) « donneur de mission », la partie ou les parties qui font appel au professionnel en exercice pour réaliser la mission de procédures convenues ; (Réf. : par. A11)
- e) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant la mission de procédures convenues, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par le professionnel en exercice et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition ;
- f) « constatations », les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues. Les constatations peuvent être vérifiées objectivement. Toute mention du terme « constatations » dans la présente norme ISRS exclut les opinions et les conclusions, sous quelque forme que ce soit, ainsi que toute recommandation que le professionnel en exercice pourrait formuler ; (Réf. : par. A12 et A13)
- g) « utilisateurs visés », les personne(s), organisation(s) ou groupe(s) qui, selon le professionnel en exercice, utiliseront le rapport de mission de procédures convenues. Dans certains cas, il peut y avoir des utilisateurs visés autres que ceux auxquels le rapport de mission de procédures convenues est adressé ; (Réf. : par. A10)
- h) « professionnel en exercice », la personne ou les personnes réalisant la mission (généralement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission ou encore, le cas échéant, le cabinet). Lorsque la présente norme ISRS vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, on utilise le terme « associé responsable de la mission » et non celui de « professionnel en exercice » ;
- i) « expert choisi par le professionnel en exercice », une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que l'assurance et les services connexes et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par le professionnel en exercice pour l'aider à s'acquitter des responsabilités qui lui incombent à l'égard de la mission de procédures convenues. Il peut s'agir d'un expert interne (soit un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet du professionnel en exercice ou d'un autre cabinet membre du réseau), ou d'un expert externe ;
- j) « jugement professionnel », la mise en œuvre par le professionnel en exercice des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par la présente norme ISRS et les règles de déontologie pertinentes, pour prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite à adopter dans les circonstances de la mission de procédures convenues en cours ;
- k) « règles de déontologie pertinentes », les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission est soumise lors de la réalisation de missions de procédures convenues. Elles comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays.
- l) « partie responsable », la partie ou les parties qui sont responsables des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre.

Exigences

Réalisation d'une mission de procédures convenues conforme à la présente norme ISRS

14. Le professionnel en exercice doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la présente norme ISRS, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences.

Conformité aux exigences pertinentes

15. Le professionnel en exercice doit se conformer à chacune des exigences de la présente norme ISRS, à moins qu'une exigence particulière ne soit pas pertinente au regard de la mission de procédures convenues, par exemple dans le cas où la situation visée par l'exigence n'existe pas dans le contexte de la mission.
16. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente norme ISRS, le professionnel en exercice doit s'être conformé à toutes les exigences de celle-ci qui sont pertinentes au regard de la mission de procédures convenues.

Règles de déontologie pertinentes

17. Le professionnel en exercice doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A14 à A20)

Jugement professionnel

18. Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il accepte et réalise une mission de procédures convenues et qu'il fait rapport sur celle-ci, en tenant compte des circonstances de la mission. (Réf. : par. A21 à A23)

Gestion de la qualité au niveau de la mission

19. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale à l'égard :
- a) de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission de procédures convenues, y compris, le cas échéant, des travaux effectués par un expert choisi par le professionnel en exercice, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission; (Réf. : par. A24)
 - b) la conformité de la mission aux politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet :
 - i) en s'assurant que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions de procédures convenues ont été suivies, (Réf. : par. A25)
 - ii) en déterminant que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de la mission,
 - iii) en s'assurant que l'équipe de mission ainsi que les experts choisis par le professionnel en exercice qui n'en font pas partie ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission de procédures convenues,

- iv) en étant attentif aux signes de manquement des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes, et en déterminant les mesures qui s'imposent si jamais il prend connaissance de faits qui indiquent que des membres de l'équipe de mission ont manqué aux règles de déontologie pertinentes, (Réf. : par. A26)
 - v) en assurant la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission, en procédant à la revue de leurs travaux et en réalisant la mission dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables,
 - vi) en veillant à ce qu'une documentation de mission adéquate soit constituée, et conservée et maintenue de façon appropriée,
 - vii) en ne datant pas le rapport de mission avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission, lorsqu'une telle revue est requise selon la norme ISQM 1 ou les politiques ou procédures du cabinet ³.
20. Advenant l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que le professionnel en exercice sera à même d'intervenir dans les travaux de l'expert dans la mesure nécessaire pour assumer la responsabilité des constatations incluses dans le rapport de mission de procédures convenues. (Réf. : par. A27)

Acceptation et maintien de la mission

21. Avant de décider d'accepter ou de maintenir une mission de procédures convenues, le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension de l'objectif de la mission. Il ne doit pas accepter ou maintenir la mission de procédures convenues si, à sa connaissance, des faits ou des circonstances indiquent que les procédures qu'on lui demande de mettre en œuvre sont inappropriées par rapport à cet objectif. (Réf. : par. A28 à A31)
22. Le professionnel en exercice ne doit accepter ou maintenir la mission de procédures convenues que lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A28 à A31)
- a) le donneur de mission confirme que les procédures que le professionnel en exercice est censé mettre en œuvre sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission ;
 - b) le professionnel en exercice s'attend à pouvoir obtenir les informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures convenues ;
 - c) les procédures convenues et les constatations qui en découlent peuvent être décrites objectivement et en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ; (Réf. : par. A32 à A36)
 - d) le professionnel en exercice n'a aucun motif de croire que les règles de déontologie pertinentes ne seront pas respectées ;
 - e) si le professionnel en exercice est tenu de se conformer à des règles d'indépendance, il n'a aucun motif de croire que celles-ci ne seront pas respectées. (Réf. : par. A37 et A38)
23. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait pu conduire le cabinet à refuser la mission si cette information avait été connue avant la décision d'accepter ou de maintenir la mission, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires.

³ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

Accord sur les conditions de la mission

24. Le professionnel en exercice et le donneur de mission doivent s'entendre sur les conditions de la mission de procédures convenues et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. Ces conditions doivent comprendre les suivantes : (Réf. : par. A39 et A40)
- a) la détermination des objets considérés visés par les procédures convenues à mettre en œuvre ;
 - b) l'objectif de la mission et les utilisateurs visés du rapport de mission de procédures convenues, tels qu'ils sont définis par le donneur de mission ;
 - c) s'il y a lieu, la partie responsable, identifiée par le donneur de mission, et un énoncé précisant que la mission de procédures convenues est réalisée en partant du principe que cette partie est responsable des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre ;
 - d) la confirmation des règles de déontologie pertinentes auxquelles le professionnel en exercice se conformera dans le cadre de la réalisation de la mission de procédures convenues ;
 - e) un énoncé précisant si le professionnel en exercice est tenu de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, les règles d'indépendance applicables ; (Réf. : par. A37 et A38)
 - f) la nature de la mission de procédures convenues, y compris des énoncés précisant ce qui suit :
 - i) une mission de procédures convenues implique, pour le professionnel en exercice, la mise en œuvre des procédures convenues avec le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) et la communication des constatations dans un rapport, (Réf. : par. A10)
 - ii) les constatations sont les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues,
 - iii) une mission de procédures convenues ne constitue pas une mission d'assurance et, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime aucune opinion ou conclusion fournissant une assurance ;
 - g) la confirmation par le donneur de mission (et, le cas échéant, les autres parties) que les procédures convenues sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission ; (Réf. : par. A10)
 - h) l'identification du destinataire du rapport de mission de procédures convenues ;
 - i) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, décrits en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ; (Réf. : par. A41 et A42)
 - j) la forme et le contenu prévus du rapport de mission de procédures convenues.
25. Si les procédures convenues sont modifiées au cours de la mission, le professionnel en exercice doit s'entendre, avec le donneur de mission, sur de nouvelles conditions de mission reflétant ces procédures modifiées. (Réf. : par. A43)

Missions de procédures convenues récurrentes

26. Dans le cas de missions de procédures convenues récurrentes, le professionnel en exercice doit apprécier si les circonstances, y compris les changements touchant les jugements que porte le cabinet pour déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter ou de maintenir la mission, exigent une révision des conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler au donneur de mission les conditions déjà convenues. (Réf. : par. A44)

Mise en œuvre des procédures convenues

27. Le professionnel en exercice doit mettre en œuvre les procédures telles qu'elles ont été convenues dans les conditions de la mission.
28. Le professionnel en exercice doit déterminer s'il convient de demander des déclarations écrites. (Réf. : par. A45)

Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice

29. Si le professionnel en exercice utilise les travaux d'un expert qu'il a choisi, il doit : (Réf. : par. A46, A47 et A50)
- a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert ;
 - b) s'entendre avec l'expert sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier ; (Réf. : par. A48 et A49) ;
 - c) déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués par l'expert sont conformes à ce qui a été convenu avec celui-ci ;
 - d) déterminer si, compte tenu des travaux effectués par l'expert, les constatations donnent une description adéquate des résultats des travaux effectués.

Rapport de mission de procédures convenues

30. Le rapport de mission de procédures convenues doit être sous forme écrite et comporter les éléments suivants : (Réf. : par. A51)
- a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit d'un rapport de mission de procédures convenues ;
 - b) un destinataire, tel qu'il est indiqué dans les conditions de la mission ;
 - c) la mention des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre ; (Réf. : par. A52)
 - d) la mention de l'objectif du rapport de mission de procédures convenues et un énoncé indiquant qu'il est possible qu'un tel rapport ne puisse se prêter à un usage autre ; (Réf. : par. A53 et A54)
 - e) une description de la mission de procédures convenues indiquant ce qui suit :
 - i) une mission de procédures convenues implique, pour le professionnel en exercice, la mise en œuvre des procédures convenues avec le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) et la communication des constatations dans un rapport, (Réf. : par. A10)

- ii) les constatations sont les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues,
 - iii) le donneur de mission (et, le cas échéant, les autres parties) a confirmé que les procédures convenues sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission ; (Réf. : par. A10)
- f) s'il y a lieu, la mention de la partie responsable, identifiée par le donneur de mission, et un énoncé précisant que cette partie est responsable des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre ;
 - g) un énoncé indiquant que la mission a été réalisée conformément à la norme ISRS 4400 (révisée) ;
 - h) un énoncé indiquant que le professionnel en exercice ne fait aucune déclaration quant au caractère approprié des procédures convenues ;
 - i) un énoncé indiquant que la mission de procédures convenues ne constitue pas une mission d'assurance et que, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime aucune opinion ou conclusion fournissant une assurance ;
 - j) un énoncé indiquant que si le professionnel en exercice avait mis en œuvre des procédures supplémentaires, il aurait pu prendre connaissance d'autres éléments qu'il aurait communiqués ;
 - k) un énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles de déontologie définies dans le Code de l'IESBA ou à d'autres exigences professionnelles (ou à des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses ;
 - l) en ce qui concerne l'indépendance :
 - i) si le professionnel en exercice n'est pas tenu d'être indépendant et qu'il n'a pas convenu, dans les conditions de la mission, de se conformer à des règles d'indépendance, un énoncé indiquant que, pour les besoins de la mission, le professionnel en exercice n'est pas tenu de se conformer à des règles d'indépendance,
 - ii) si le professionnel en exercice est tenu d'être indépendant ou qu'il a convenu, dans les conditions de la mission, de se conformer à des règles d'indépendance, un énoncé indiquant que le professionnel en exercice s'est conformé aux règles d'indépendance applicables. L'énoncé doit faire état des règles d'indépendance applicables ;
 - m) un énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la norme ISQM 1 ou d'autres exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. Si le professionnel en exercice n'est pas un professionnel comptable, l'énoncé doit faire état des exigences professionnelles (ou des exigences légales ou réglementaires) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 qui sont appliquées ;
 - n) une description des procédures mises en œuvre, précisant la nature, l'étendue et, s'il y a lieu, le calendrier de chacune, tel qu'il en a été convenu dans les conditions de la mission ; (Réf. : par. A55 à A57)
 - o) une description des constatations découlant de la mise en œuvre de chaque procédure, y compris des renseignements détaillés sur les écarts relevés ; (Réf. : par. A55 et A56)

- p) la signature du professionnel en exercice ;
 - q) la date du rapport de mission de procédures convenues ;
 - r) le lieu, dans le pays concerné, où le professionnel en exercice exerce son activité.
31. Si le professionnel en exercice fait mention des travaux d'un expert qu'il a choisi dans son rapport de mission de procédures convenues, le libellé du rapport ne doit pas donner à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la mise en œuvre des procédures et de la communication des constatations dans un rapport se trouve réduite du fait de l'intervention de l'expert. (Réf. : par. A58)
32. Si le professionnel en exercice fournit dans le rapport de mission de procédures convenues, en plus de la description des constatations exigée à l'alinéa 30 o), un résumé des constatations :
- a) le résumé doit décrire les constatations de façon objective et en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ;
 - b) le rapport de mission de procédures convenues doit comporter un énoncé précisant que la lecture du résumé des constatations ne saurait se substituer à la lecture du texte intégral du rapport.
33. La date du rapport de mission de procédures convenues ne doit pas être antérieure à la date à laquelle le professionnel en exercice a achevé la mise en œuvre des procédures convenues et la consignation de ses constatations conformément à la présente norme ISRS.

Réalisation d'une mission de procédures convenues combinée à une autre mission

34. Une distinction claire doit être établie entre le rapport de mission de procédures convenues et les rapports portant sur d'autres missions. (Réf. : par. A59)

Documentation

35. Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission : (Réf. : par. A60)
- a) le texte écrit des conditions de la mission et, s'il y a lieu, l'accord du donneur de mission quant aux modifications apportées aux procédures ;
 - b) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures convenues mises en œuvre ;
 - c) les constatations découlant des procédures convenues mises en œuvre.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISRS (Réf. : par. 2)

- A1. Dans la présente norme ISRS, le terme « objets considérés » regroupe tous les éléments visés par les procédures convenues, notamment, selon le cas, l'information, les documents, les évaluations ou la conformité aux textes légaux et réglementaires.
- A2. Voici des exemples d'informations financières et non financières pouvant constituer les objets considérés dans une mission de procédures convenues :
- informations financières relatives :

- aux états financiers ou à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes ou à certaines informations à fournir dans les états financiers de l'entité,
- à la recevabilité des dépenses faisant l'objet d'une demande dans le cadre d'un programme de financement,
- au chiffre d'affaires aux fins de l'établissement de redevances, de loyers ou de redevances de franchise déterminés en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires,
- au ratio de fonds propres pour les autorités de réglementation ;
- informations non financières relatives :
 - au nombre de passagers communiqué à une autorité de l'aviation civile,
 - à l'observation de la destruction de contrefaçons ou de produits défectueux communiquée à une autorité de réglementation,
 - aux processus de tirage d'une loterie communiqués à une autorité de réglementation,
 - au volume d'émissions de gaz à effet de serre communiqué à une autorité de réglementation.

Cette liste n'est pas exhaustive. D'autres types d'objets considérés pourraient émerger par suite de l'évolution des besoins en matière de rapports externes.

Lien avec la norme ISQM 1 (Réf. : par. 3)

- A3. Les responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des missions de services connexes, y compris des missions de procédures convenues, sont traitées dans la norme ISQM 1⁴. Celle-ci traite également de la responsabilité qu'a le cabinet d'établir des politiques ou des procédures relatives aux missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise⁵. La norme ISQM 2 traite de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de la réalisation et de la documentation de cette revue⁶.
- A4. Selon la norme ISQM 1, le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des missions de services connexes, y compris des missions de procédures convenues, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable :
- a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances⁷.
- A5. Un pays qui n'a pas adopté la norme ISQM 1 pour les missions de procédures convenues peut établir des exigences en matière de gestion de la qualité pour les cabinets qui réalisent ce type de mission. Les dispositions de la présente norme ISRS concernant la gestion de la qualité au niveau de la

⁴ Norme ISQM 1, paragraphe 1.

⁵ Norme ISQM 1, alinéa 2 a).

⁶ Norme ISQM 1, alinéa 2 b).

⁷ Norme ISQM 1, paragraphe 14.

mission reposent sur le postulat selon lequel les exigences adoptées en matière de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQM 1. Il faut pour cela que ces exigences traitent des exigences de la norme ISQM 1 et qu'elles imposent au cabinet d'en atteindre l'objectif. La norme ISQM 1 exige, entre autres, que le système de gestion de la qualité du cabinet porte sur les huit composantes suivantes⁸ :

- a) processus d'évaluation des risques du cabinet ;
- b) gouvernance et leadership ;
- c) règles de déontologie pertinentes ;
- d) acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- e) réalisation des missions ;
- f) ressources ;
- g) informations et communications ;
- h) processus de suivi et de prise de mesures correctives.

A6. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, il incombe aux équipes de mission de mettre en œuvre les politiques ou procédures applicables à leur mission.

A7. D'ordinaire, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet, sauf dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- selon sa compréhension ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission;
- les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire.

Par exemple, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet en ce qui concerne :

- la compétence et les capacités des membres du cabinet, grâce aux procédures de recrutement et de formation ;
- la poursuite d'une relation client, grâce aux politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions de procédures convenues ;
- le respect des exigences légales et réglementaires, grâce au processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet.

Lorsqu'il considère les déficiences⁹ relevées dans le système de gestion de la qualité du cabinet qui sont susceptibles d'affecter la mission de procédures convenues, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures correctives qui ont été prises par le cabinet pour y répondre et qu'il tient pour suffisantes dans le contexte de cette mission.

A8. Une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission de procédures convenues n'a pas été réalisée conformément aux

⁸ Norme ISQM 1, paragraphe 6.

⁹ Norme ISQM 1, alinéa 16 a).

normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ni que le rapport de mission de procédures convenues n'était pas approprié.

Date d'entrée en vigueur (Réf. : par. 11)

- A9. Le professionnel en exercice pourrait juger bon de mettre à jour les conditions d'une mission de procédures convenues qui couvrent plus d'une année de sorte que la mission soit réalisée conformément à la présente norme ISRS à compter de son entrée en vigueur.

Définitions

Donneur de mission et autres utilisateurs visés (Réf. : alinéas 13 a), 13 b), 13 d), 13 g) et 24 g) ainsi que sous-alinéas 24 f)i), 30 e)i) et 30 e)iii))

- A10. Dans certaines circonstances, il se peut que les procédures soient convenues non seulement avec le donneur de mission, mais aussi avec d'autres utilisateurs visés. Ces autres utilisateurs visés peuvent aussi confirmer le caractère approprié des procédures.
- A11. Le donneur de mission peut être, selon les circonstances, la partie responsable, une autorité de réglementation ou un autre utilisateur visé. Dans la présente norme ISRS, le terme « donneur de mission » englobe les multiples parties, le cas échéant, qui répondent à la définition de « donneur de mission ».

Constatations (Réf. : alinéa 13 f))

- A12. Les « constatations » peuvent être vérifiées objectivement, ce qui signifie que la mise en œuvre des mêmes procédures par différents professionnels en exercice devrait produire des résultats équivalents. Les constatations excluent l'expression d'une opinion ou d'une conclusion ainsi que toute recommandation que le professionnel en exercice pourrait formuler.
- A13. Le professionnel en exercice pourrait employer le terme « constatations factuelles » au lieu de « constatations », par exemple s'il craint que le terme « constatations » soit mal interprété. Cela pourrait notamment s'appliquer dans le cas d'un pays ou d'une langue dans lesquels le terme « constatations » pourrait être interprété comme englobant des résultats non factuels.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 17)

Objectivité et indépendance

- A14. Le professionnel en exercice qui réalise une mission de procédures convenues est tenu de se conformer aux règles de déontologie pertinentes. Ces règles comprennent habituellement le Code de l'IESBA, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays. Le Code de l'IESBA exige que le professionnel en exercice se conforme à des principes fondamentaux, dont l'objectivité, qui lui impose l'obligation de ne pas laisser des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers compromettre son jugement professionnel et son jugement en affaires. Par conséquent, les règles de déontologie pertinentes exigent, au minimum, l'objectivité du professionnel en exercice qui réalise une mission de procédures convenues.
- A15. Le Code de l'IESBA ne prévoit pas d'exigences en matière d'indépendance pour les missions de procédures convenues. Cependant, les codes de déontologie nationaux, les textes légaux ou réglementaires, d'autres exigences professionnelles de même que les conditions d'un contrat, d'un programme ou d'un accord applicables aux objets considérés de la mission de procédures convenues peuvent énoncer des exigences en matière d'indépendance.

*Non-conformité aux textes légaux et réglementaires*¹⁰

A16. Il est possible que les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes :

- a) exigent que le professionnel en exercice signale les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
- b) établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les circonstances, de signaler ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité¹¹.

A17. La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

- a) cette communication est exigée par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes ;
- b) le professionnel en exercice a déterminé que cette communication est une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité conformément aux règles de déontologie pertinentes ;
- c) les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes accordent le droit au professionnel en exercice de procéder à cette communication.

A18. Le professionnel en exercice n'est pas tenu de posséder une connaissance des textes légaux et réglementaires qui outrepassé celle nécessaire à la réalisation de la mission de procédures convenues. Les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes peuvent toutefois prévoir que le professionnel en exercice fasse appel à ses connaissances, à son jugement professionnel et à son expertise pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité. Seul un tribunal ou un autre organisme juridictionnel compétent peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-conformité.

A19. Dans certaines circonstances, l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu le professionnel en exercice en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes peut l'empêcher de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité. Dans d'autres cas, une telle communication n'est pas considérée comme un manquement à l'obligation au secret professionnel selon les règles de déontologie pertinentes¹².

A20. Le professionnel en exercice peut envisager la consultation de ressources à l'interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau), l'obtention d'un avis juridique pour bien comprendre les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière, ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou ne constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel)¹³.

¹⁰ Les règles de déontologie pertinentes peuvent préciser que les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires comprennent les cas de fraudes. Voir par exemple le paragraphe 360.5 A2 du Code de l'IESBA.

¹¹ Voir par exemple les paragraphes R360.36 à 360,36 A3 du Code de l'IESBA.

¹² Voir par exemple les paragraphes R114.1, 114.1 A1 et R360.37 du Code de l'IESBA.

¹³ Voir par exemple le paragraphe 360.39 A1 du Code de l'IESBA.

Jugement professionnel (Réf. : par. 18)

A21. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel pour appliquer les exigences de la présente norme ISRS et les règles de déontologie pertinentes ainsi que pour prendre des décisions éclairées sur les lignes de conduite à adopter, le cas échéant, tout au long de la mission de procédures convenues.

A22. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel lorsqu'il accepte et réalise une mission de procédures convenues, ainsi que lorsqu'il fait rapport sur celle-ci, par exemple pour :

Acceptation de la mission :

- s'entretenir et convenir avec le donneur de mission (et, le cas échéant, d'autres parties) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre (en tenant compte de l'objectif de la mission) ;
- déterminer si les conditions d'acceptation et de maintien de la mission sont remplies ;
- déterminer les ressources nécessaires à la mise en œuvre des procédures convenues dans les conditions de la mission, notamment l'intervention d'un expert choisi par le professionnel en exercice ;
- déterminer les mesures qui s'imposent si le professionnel en exercice prend connaissance de faits ou de circonstances qui portent à croire que les procédures dont on lui demande de convenir sont inappropriées par rapport à l'objectif de la mission.

Réalisation de la mission :

- déterminer les mesures qui s'imposent si, lors de la mise en œuvre des procédures convenues, le professionnel en exercice prend connaissance :
 - d'éléments pouvant indiquer un cas de fraude ou un cas avéré ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires,
 - d'autres éléments jetant un doute sur l'intégrité des informations pertinentes pour la mission de procédures convenues, ou indiquant que les informations pourraient être trompeuses,
 - de procédures qui ne peuvent pas être mises en œuvre telles qu'elles ont été convenues.

Rapport de mission :

- décrire les constatations de manière objective et suffisamment détaillée, y compris lorsque des écarts sont relevés.

A23. Dans le cadre de la réalisation de la mission de procédures convenues, la nécessité pour le professionnel en exercice d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il met en œuvre les procédures convenues est limitée, notamment pour les raisons suivantes :

- la mission de procédures convenues implique la mise en œuvre des procédures dont le professionnel en exercice a convenu avec le donneur de mission, et la confirmation par celui-ci que les procédures mises en œuvre sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission ;
- les procédures convenues et les constatations qui en découlent peuvent être décrites objectivement et en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ;

- les constatations peuvent être vérifiées objectivement, ce qui signifie que la mise en œuvre des mêmes procédures par différents professionnels en exercice devrait produire des résultats équivalents.

Gestion de la qualité au niveau de la mission (Réf. : par. 19 et 20)

- A24. Étant donné que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, il fait ressortir, par ses actions et par les messages qu'il communique aux autres membres de l'équipe de mission, l'importance, pour la qualité de la mission :
- a) du respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires lors de la réalisation des travaux ;
 - b) de la conformité aux politiques ou procédures applicables du cabinet ;
 - c) de la délivrance par le professionnel en exercice d'un rapport de mission conforme à la présente norme ISRS.
- A25. La norme ISQM 1 impose au cabinet de se fixer un objectif en matière de qualité en ce qui concerne le caractère approprié des jugements qu'il porte pour déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission compte tenu des informations sur la nature et les circonstances de la mission — en l'occurrence, la mission de procédures convenues — ainsi que sur l'intégrité et les valeurs éthiques du client (y compris de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance) qu'il a obtenues et qui sont suffisantes pour étayer ces jugements Si l'associé responsable de la mission a des motifs de mettre en doute l'intégrité de la direction, à un point tel que cela soit susceptible de nuire à la réalisation de la mission, il peut ne pas être approprié d'accepter la mission.
- A26. La norme ISQM 1 énonce les responsabilités du cabinet relativement à l'établissement d'objectifs en matière de qualité en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie pertinentes dans l'exercice des responsabilités. La présente norme ISRS décrit les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne la conformité des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes¹⁴.
- A27. Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de satisfaire à l'exigence du paragraphe 20, il peut juger approprié de convenir avec le donneur de mission de limiter l'étendue de la mission de procédures convenues aux procédures dont il peut adéquatement assumer la responsabilité. Le donneur de mission peut lui-même faire appel à un expert pour mettre en œuvre les autres procédures hors mission.

Acceptation et maintien de la mission (Réf. : par. 21 à 23)

- A28. Lorsque le professionnel en exercice acquiert une compréhension de l'objectif de la mission de procédures convenues, il peut prendre connaissance d'indications selon lesquelles les procédures qu'on lui demande de mettre en œuvre sont inappropriées par rapport à cet objectif. Par exemple, il peut prendre connaissance de faits ou de circonstances indiquant :
- que les procédures ont été choisies de façon à influencer les décisions des utilisateurs visés ;
 - que les objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre sont peu fiables ;

¹⁴ Norme ISQM 1, paragraphe 29.

- qu'une mission d'assurance ou des services-conseils pourraient mieux répondre aux besoins du donneur de mission ou des autres utilisateurs visés.

A29. Pour s'assurer que les conditions énoncées aux paragraphes 21 et 22 sont remplies, le professionnel en exercice peut également :

- comparer les procédures à mettre en œuvre et les exigences écrites stipulées, par exemple, dans les textes légaux ou réglementaires ou dans un accord contractuel (parfois appelé « mandat »), le cas échéant ;
- demander au donneur de mission :
 - de transmettre à l'utilisateur visé ou aux utilisateurs visés la liste des procédures prévues et des précisions concernant la forme et le contenu du rapport de mission de procédures convenues énoncées dans les conditions de la mission,
 - d'obtenir confirmation que l'utilisateur visé ou les utilisateurs visés ont pris connaissance des procédures à mettre en œuvre,
 - de s'entretenir, avec les représentants appropriés de l'utilisateur visé ou des utilisateurs visés, des procédures à mettre en œuvre ;
- consulter la correspondance entre le donneur de mission et tout autre utilisateur visé si le donneur de mission n'est pas le seul utilisateur visé.

A30. Si les conditions énoncées aux paragraphes 21 et 22 ne sont pas remplies, il est peu probable qu'une mission de procédures convenues réponde aux besoins du donneur de mission ou des autres utilisateurs visés. Dans de telles circonstances, le professionnel en exercice peut proposer d'autres services, par exemple une mission d'assurance, qui pourraient s'avérer plus appropriés.

A31. Toutes les conditions énoncées aux paragraphes 21 et 22 s'appliquent également aux procédures ajoutées ou modifiées en cours de mission.

Descriptions des procédures convenues et des constatations (Réf. : alinéa 22 c)

A32. Il se peut que les procédures à mettre en œuvre dans une mission de procédures convenues soient prescrites par des textes légaux ou réglementaires. Dans certaines circonstances, ces textes peuvent également prescrire la manière dont les procédures ou les constatations doivent être décrites dans le rapport de mission de procédures convenues. Tel que l'énonce la condition à l'alinéa 22 c), avant d'accepter une mission de procédures convenues, le professionnel en exercice doit déterminer si les procédures convenues et les constatations peuvent être décrites objectivement et en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes.

A33. Les procédures convenues sont décrites objectivement et en des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes. Cela signifie qu'elles sont décrites avec un niveau de précision suffisant pour qu'un utilisateur visé puisse en comprendre la nature et l'étendue et, s'il y a lieu, le calendrier. Il est important de souligner que tout terme peut être utilisé de façon nébuleuse ou trompeuse selon la situation (ou s'il l'est hors contexte). Dans l'hypothèse où les termes conviendraient au contexte dans lequel ils sont utilisés, voici des exemples de descriptions d'actions qui peuvent être acceptables :

- confirmer ;

- comparer ;
- vérifier la concordance ;
- retracer ;
- inspecter ;
- procéder à des demandes d'informations ;
- recalculer ;
- observer.

A34. Voici des exemples de termes susceptibles d'être nébuleux ou trompeurs, ou encore de donner lieu à des interprétations divergentes selon le contexte dans lequel ils sont utilisés :

- les termes et expressions tels que « donner une image fidèle », « présentation fidèle », « audit », « examen limité », « assurance », « opinion » et « conclusion », qui sont associés à l'expression d'une assurance selon les normes de l'IAASB ;
- les expressions telles que « nous certifions », « nous avons vérifié », « nous avons conclu » ou « nous nous sommes assurés », qui sous-entendent l'expression d'une opinion ou d'une conclusion à l'égard des constatations ;
- les formulations vagues et nébuleuses telles que « nous avons recueilli toutes les explications utiles et mis en œuvre ces procédures dans la mesure jugée nécessaire » ;
- les termes tels que « significatif » et « important », qui sont susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ;
- les descriptions imprécises de procédures telles que « discuter », « évaluer », « tester », « analyser » ou « examiner », qui ne mentionnent pas la nature et l'étendue et, s'il y a lieu, le calendrier des procédures à mettre en œuvre. Par exemple, le terme « discuter » peut être imprécis si l'interlocuteur ou les questions posées lors de la discussion ne sont pas mentionnés ;
- les expressions telles que « à notre avis », « de notre point de vue » ou « nous considérons que », qui laissent entendre que les constatations ne sont pas le reflet des résultats factuels.

A35. Par exemple, il est peu probable qu'une procédure consistant à « examiner la répartition des coûts pour déterminer si elle est raisonnable » remplisse la condition selon laquelle on doit employer des termes clairs qui ne sont ni trompeurs ni susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes, car :

- certains utilisateurs pourraient interpréter à tort le terme « examiner » comme signifiant que la répartition des coûts a fait l'objet d'une mission d'assurance limitée, alors que ce n'est pas le but de la procédure ;
- le terme « raisonnable » est susceptible de donner lieu à des interprétations divergentes quant à ce qui est considéré comme raisonnable.

A36. Dans les circonstances où les textes légaux ou réglementaires mentionnent ou décrivent une procédure en employant des termes nébuleux, trompeurs ou susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes, le professionnel en exercice peut faire en sorte que la condition énoncée à l'alinéa 22 c) soit remplie, par exemple, en demandant au donneur de mission :

- de modifier la procédure ou la description de la procédure de façon à clarifier les passages nébuleux, trompeurs ou susceptibles de donner lieu à des interprétations divergentes ;
- d'inclure, dans le rapport de mission de procédures convenues, la définition d'un terme nébuleux, trompeur ou susceptible de donner lieu à des interprétations divergentes, si ce terme ne peut être modifié, par exemple en raison de textes légaux ou réglementaires.

Conformité à des règles d'indépendance (Réf. : alinéas 22 e) et 24 e))

A37. L'alinéa 22 e) s'applique lorsque le professionnel en exercice est tenu de se conformer à des règles d'indépendance pour des raisons telles que celles énoncées au paragraphe A15. L'alinéa 22 e) s'applique aussi lorsque le professionnel en exercice a convenu avec le donneur de mission, dans les conditions de la mission, de se conformer à des règles d'indépendance. Par exemple, il se peut que le professionnel en exercice ait initialement déterminé qu'aucune règle de déontologie pertinente, aucun texte légal ou réglementaire, ni aucune autre raison n'exige qu'il se conforme aux règles d'indépendance. Cependant, lorsqu'il envisage d'accepter ou de maintenir la mission, ou encore de donner son accord aux conditions de la mission, la connaissance qu'a le professionnel en exercice des éléments énoncés ci-dessous peut indiquer la nécessité d'un entretien avec le donneur de mission pour déterminer si la conformité à certaines règles d'indépendance précisées est appropriée par rapport à l'objectif de la mission de procédures convenues :

- l'objectif de la mission de procédures convenues ;
- l'identité du donneur de mission, des autres utilisateurs visés et de la partie responsable (si elle diffère du donneur de mission) ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre ;
- d'autres missions que le professionnel en exercice réalise ou a réalisées pour le donneur de mission, les autres utilisateurs visés ou la partie responsable (si elle diffère du donneur de mission).

A38. Le professionnel en exercice peut être l'auditeur des états financiers du donneur de mission (ou de la partie responsable si elle diffère du donneur de mission). Si tel est le cas et que le professionnel en exercice est aussi chargé de réaliser une mission de procédures convenues, les utilisateurs visés du rapport de mission de procédures convenues peuvent supposer que le professionnel en exercice est indépendant pour les besoins de la mission. Par conséquent, le professionnel en exercice peut convenir avec le donneur de mission qu'il est approprié, par rapport à l'objectif de la mission de procédures convenues, qu'il se conforme aux règles d'indépendance applicables aux audits d'états financiers. En application de l'alinéa 24 e), l'obligation imposée au professionnel en exercice de se conformer à ces règles doit, dans un tel cas, être énoncée dans les conditions de la mission.

Accord sur les conditions de la mission (Réf. : par. 24 et 25)

A39. S'il y a lieu, la lettre de mission peut faire mention d'autres points, par exemple :

- les dispositions concernant l'intervention d'un expert, choisi par le professionnel en exercice, dans certains aspects de la mission de procédures convenues ;
- des restrictions à l'utilisation ou à la diffusion du rapport de mission de procédures convenues.

A40. Un exemple de lettre de mission de procédures convenues se trouve à l'Annexe 1.

- A41. Le professionnel en exercice peut convenir avec le donneur de mission d'établir des seuils quantitatifs pour relever les écarts lors de la mise en œuvre des procédures. Le cas échéant, ces seuils doivent figurer dans la description des procédures énoncée dans les conditions de la mission.
- A42. Il peut arriver que les textes légaux ou réglementaires ne prescrivent que la nature des procédures à mettre en œuvre. En pareilles circonstances, conformément à l'alinéa 24 i), le professionnel en exercice convient avec le donneur de mission du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre. Le donneur de mission dispose ainsi d'une base pour confirmer que les procédures sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission.
- A43. Dans certaines circonstances, l'accord sur les conditions de la mission et la mise en œuvre des procédures convenues sont des processus linéaires et distincts. Dans d'autres circonstances, il s'agit plutôt d'un processus itératif, où des modifications sont apportées aux procédures convenues à mesure que progresse la mission pour tenir compte de nouvelles informations. S'il faut modifier des procédures précédemment convenues, le professionnel en exercice est tenu, selon le paragraphe 25, de convenir des conditions de mission modifiées avec le donneur de mission. Ces conditions de mission modifiées peuvent par exemple prendre la forme d'une lettre de mission mise à jour, d'un complément à la lettre de mission existante ou d'un autre type de confirmation écrite.

Missions récurrentes (Réf. : par. 26)

- A44. Dans le cas d'une mission récurrente, il se peut que le professionnel en exercice décide de ne pas transmettre une nouvelle lettre de mission ou un autre type d'accord écrit. Les facteurs suivants peuvent toutefois indiquer qu'il est opportun de réviser les conditions de la mission ou de rappeler au donneur de mission les conditions déjà convenues :
- tout indice laissant à penser que le donneur de mission se méprend sur l'objectif de la mission ou sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures convenues ;
 - une révision quelconque des conditions de la mission ou la présence de conditions particulières, y compris une modification apportée aux procédures précédemment convenues ;
 - un changement dans les exigences légales, réglementaires ou contractuelles touchant la mission ;
 - un changement au sein de la direction ou des responsables de la gouvernance du donneur de mission.

Mise en œuvre des procédures convenues (Réf. : par. 28)

- A45. Le professionnel en exercice peut décider de demander des déclarations écrites dans certaines circonstances, par exemple :
- si les procédures convenues prévoient des demandes d'informations, le professionnel en exercice peut demander des déclarations écrites confirmant les réponses qui lui ont été données verbalement ;
 - si le donneur de mission n'est pas la partie responsable, le professionnel en exercice peut convenir avec le donneur de mission d'une procédure consistant à demander des déclarations écrites à la partie responsable.

Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : par. 29)

A46. L'utilisation par le professionnel en exercice des travaux d'un expert de son choix peut comprendre l'obtention de l'aide de cet expert pour :

- s'entretenir, avec le donneur de mission, des procédures convenues à mettre en œuvre. Par exemple, un juriste peut faire des suggestions pour aider le professionnel en exercice à concevoir une procédure traitant des aspects juridiques d'un contrat ;
- mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures convenues. Par exemple, un chimiste peut mettre en œuvre une procédure convenue visant à déterminer les niveaux de toxines dans un échantillon de grains.

A47. L'expert choisi peut être un expert externe dont le professionnel en exercice a retenu les services ou un expert interne du cabinet qui, à ce titre, est assujéti au système de gestion de la qualité du cabinet. D'ordinaire, le professionnel en exercice peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité, sauf dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- selon sa compréhension ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission;
- les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire.

La mesure dans laquelle il pourra s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures du professionnel en exercice en ce qui concerne des questions telles que :

- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation ;
- l'évaluation faite par le professionnel en exercice de l'objectivité de l'expert de son choix ;
- l'accord avec l'expert choisi par le professionnel en exercice.

Cet appui n'atténue en rien la responsabilité du professionnel en exercice de satisfaire aux exigences de la présente norme ISRS.

A48. Si l'expert choisi par le professionnel en exercice met en œuvre une ou plusieurs des procédures convenues, l'entente concernant la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert exigée à l'alinéa 29 b) vise aussi la nature, le calendrier et l'étendue de la ou des procédures mises en œuvre par l'expert. En plus des points exigés à l'alinéa 29 b), il peut être approprié que l'accord entre le professionnel en exercice et l'expert de son choix aborde des points tels que les suivants :

- a) les rôles et responsabilités respectifs du professionnel en exercice et de l'expert ;
- b) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre le professionnel en exercice et l'expert, y compris la forme de tout rapport que ce dernier aura à fournir ;
- c) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

A49. Les facteurs mentionnés au paragraphe A47 peuvent avoir une incidence sur le degré de détail et de formalité de l'accord entre le professionnel en exercice et l'expert de son choix, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. L'accord entre le professionnel en exercice et l'expert de son choix prend souvent la forme d'une lettre de mission.

A50. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, il peut être approprié de mettre en œuvre certaines des procédures exigées au paragraphe 29 à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission.

Rapport de mission de procédures convenues (Réf. : par. 30 à 33)

A51. Des exemples de rapports de mission de procédures convenues se trouvent à l'Annexe 2.

Objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre (Réf. : alinéa 30 c))

A52. S'il y a lieu, le professionnel en exercice peut juger opportun de préciser, pour éviter toute méprise, que le rapport de mission de procédures convenues ne couvre pas les informations autres que celles portant sur les objets considérés visés par les procédures. Par exemple, si le professionnel en exercice a pour mission de mettre en œuvre des procédures convenues à l'égard des créances et des stocks d'une entité, il peut juger utile d'inclure dans son rapport un énoncé indiquant que le rapport de mission de procédures convenues ne porte que sur ces éléments et qu'il ne couvre pas les états financiers pris dans leur ensemble.

Objectif du rapport de mission de procédures convenues (Réf. : alinéa 30 d))

A53. À l'énoncé exigé à l'alinéa 30 d), le professionnel en exercice peut considérer comme approprié d'ajouter une mention selon laquelle le rapport de mission de procédures convenues est exclusivement destiné au donneur de mission et aux utilisateurs visés. Selon les textes légaux ou réglementaires du pays, cela peut se faire par l'imposition d'une restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport. Dans certains pays, il peut être possible de restreindre l'utilisation du rapport de mission de procédures convenues, mais pas sa diffusion. Dans d'autres, c'est la diffusion du rapport de mission de procédures convenues qu'il peut être possible de restreindre, et non son utilisation.

A54. Pour déterminer s'il convient de restreindre la diffusion ou l'utilisation du rapport de mission de procédures convenues (s'il lui est permis de le faire), le professionnel en exercice peut notamment tenir compte des facteurs suivants :

- s'il y a un risque élevé que des utilisateurs autres que ceux visés comprennent mal l'objectif de la mission de procédures convenues ou qu'ils en interprètent mal les constatations ;
- si les procédures convenues sont conçues pour une utilisation interne exclusive, par exemple par la direction ou les responsables de la gouvernance du donneur de mission ;
- si les procédures convenues ou les constatations portent sur des informations confidentielles.

Procédures convenues et constatations (Réf. : alinéas 30 n) et 30 o))

A55. Si le professionnel en exercice est dans l'incapacité de décrire les procédures convenues ou les constatations sans communiquer d'informations confidentielles ou sensibles, il peut envisager, pour bien comprendre les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière, de prendre l'une ou l'autre des mesures suivantes :

- la consultation de ressources à l'interne (par exemple, au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau) ;
- la consultation de ressources à l'externe (par exemple, un organisme professionnel compétent ou un autre professionnel en exercice) ;

- l'obtention d'un avis juridique.

A56. Dans certaines circonstances, le fait que des procédures précédemment convenues aient été modifiées ou n'aient pas été mises en œuvre peut être une information importante aux fins de la considération, par les utilisateurs visés, des procédures convenues et des constatations. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les procédures sont stipulées dans des textes légaux ou réglementaires. Le professionnel en exercice peut alors indiquer dans son rapport les procédures qui étaient convenues dans les conditions initiales de la mission, mais qui ont été modifiées ou n'ont pas pu être mises en œuvre, et la raison de cette situation.

A57. Le professionnel en exercice peut mentionner la date à laquelle les procédures ont été convenues dans les conditions de la mission.

Mention de l'expert choisi par le professionnel en exercice (Réf. : par. 31)

A58. Il peut arriver, dans certaines circonstances, que les textes légaux ou réglementaires exigent la mention, dans le rapport de mission de procédures convenues, de tout expert choisi par le professionnel en exercice, ayant mis en œuvre l'une ou l'autre des procédures convenues. Cette mention peut par exemple être exigée à des fins de transparence dans le secteur public. Le professionnel en exercice peut également juger approprié d'inclure une telle mention dans d'autres circonstances, par exemple lorsqu'il mentionne l'expert qu'il a choisi dans la description des procédures convenues. Néanmoins, le professionnel en exercice assume l'entière responsabilité des constatations incluses dans le rapport de mission de procédures convenues, et le recours à un expert de son choix ne réduit en rien cette responsabilité. Il importe donc, lorsque le rapport de mission de procédures convenues fait mention d'un expert choisi par le professionnel en exercice, que ce rapport ne laisse pas entendre que la responsabilité du professionnel en exercice est réduite du fait du recours à cet expert.

Réalisation d'une mission de procédures convenues combinée à une autre mission (Réf. : par. 34)

A59. En plus de la mission de procédures convenues, le professionnel en exercice peut être sollicité pour d'autres missions, par exemple, pour formuler des recommandations découlant de la réalisation de la mission de procédures convenues. Il se peut qu'une seule demande soit faite au professionnel en exercice pour la mise en œuvre des procédures convenues et la formulation des recommandations et que les conditions de ces deux missions soient établies dans une seule lettre de mission. Pour éviter toute méprise, le paragraphe 34 exige l'établissement d'une distinction claire entre le rapport de mission de procédures convenues et les autres rapports de mission. Par exemple, les recommandations peuvent être :

- soit présentées dans un document distinct du rapport de mission de procédures convenues ;
- soit incluses dans un document contenant le rapport de mission de procédures convenues et les recommandations, celles-ci étant clairement différenciées du rapport, par exemple en étant présentées dans une section distincte.

Documentation (Réf. : par. 35)

A60. La documentation portant sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures convenues mises en œuvre peut par exemple être constituée des éléments suivants :

- les caractéristiques distinctives de l'objet considéré ou des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre. Comme l'indiquent les exemples qui suivent, les

caractéristiques distinctives varient selon la nature de la procédure convenue et de l'objet considéré ou des objets considérés visés par la procédure :

- dans le cas d'une procédure visant les bons de commande, le professionnel en exercice peut identifier les documents sélectionnés par la date et le numéro de chaque bon de commande,
- dans le cas d'une procédure nécessitant la sélection de tous les éléments excédant une valeur déterminée dans une population donnée, le professionnel en exercice peut noter l'étendue de la procédure et identifier la population (par exemple toutes les écritures du journal général au-delà d'un certain montant pour une période donnée, toutes les feuilles de temps pour les heures inscrites au-delà d'un certain nombre pour certains mois spécifiés ou un élément à tous les dix éléments d'une liste donnée),
- dans le cas d'une procédure nécessitant des demandes d'informations auprès de membres particuliers du personnel, le professionnel en exercice peut noter les dates des entretiens, le nom et le titre du poste de ces personnes ainsi que les informations précises demandées,
- dans le cas d'une procédure d'observation physique, le professionnel en exercice peut noter le processus ou les éléments observés, les personnes concernées et leurs responsabilités respectives, ainsi que le lieu et le moment de l'observation ;
- le nom de la personne ayant mis en œuvre les procédures convenues et la date de cette mise en œuvre ;
- le nom de la personne ayant passé en revue les procédures convenues mises en œuvre, ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

Annexe 1

(Réf. : par. A40)

Exemple de lettre de mission de procédures convenues

Le texte qui suit est un exemple de lettre de mission de procédures convenues qui illustre les exigences et les indications pertinentes contenues dans la présente norme ISRS. Cet exemple ne fait pas autorité et ne vise qu'à servir de guide pour la mise en application des dispositions de la présente norme ISRS. Il convient de l'adapter en fonction des exigences et des circonstances de chaque mission de procédures convenues. La lettre donnée en exemple a été rédigée dans l'optique d'une mission de procédures convenues pour une seule période et devrait être modifiée dans le cas où elle viserait une mission récurrente, comme il est décrit dans la présente norme ISRS. Il peut être souhaitable d'obtenir un avis juridique pour s'assurer du caractère approprié de tout projet de lettre de mission.

À l'attention de [donneur de mission]

Vous nous avez demandé de réaliser une mission de procédures convenues à l'égard de l'approvisionnement en produits [xyz]. L'objet de la présente lettre est de confirmer notre compréhension des conditions et des objectifs de notre mission ainsi que de la nature et des limites des services que nous vous fournirons. Notre mission sera réalisée conformément à la Norme internationale de services connexes (ISRS) 4400 (révisée), *Missions de procédures convenues*. Nous nous conformerons à [nommer les règles de déontologie pertinentes], qui n'exige pas que nous soyons indépendants.

Une mission de procédures convenues réalisée selon la norme ISRS 4400 (révisée) implique la mise en œuvre des procédures convenues avec vous et la communication des constatations dans un rapport de mission de procédures convenues. Les constatations sont les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues. Vous [et, le cas échéant, d'autres parties] confirmez que les procédures sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission. Nous ne faisons aucune déclaration quant au caractère approprié des procédures. La mission de procédures convenues sera réalisée en partant du principe que [partie responsable] est responsable des objets considérés visés par les procédures convenues à mettre en œuvre. Cette mission ne constitue pas une mission d'assurance. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion ou conclusion fournissant une assurance.

Les procédures que nous mettrons en œuvre visent uniquement à vous aider à déterminer si l'approvisionnement en produits [xyz] est conforme à vos politiques d'approvisionnement¹. En conséquence, notre rapport vous sera adressé et il est possible qu'il ne puisse se prêter à un usage autre.

Nous avons convenu de mettre en œuvre les procédures ci-dessous et de vous communiquer les constatations découlant de nos travaux :

- obtenir de la direction de [partie responsable] la liste de tous les contrats signés entre le [1^{er} janvier 20X1] et le [31 décembre 20X1] pour les produits [xyz] (« liste ») et identifier les contrats de plus de 25 000 \$;
- pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, inspecter le registre des soumissions pour déterminer si le contrat a fait l'objet de soumissions par au moins trois sociétés différentes figurant dans la « liste des fournisseurs présélectionnés » de [partie responsable] ;

¹ Dans ce cas, le donneur de mission est aussi l'utilisateur visé.

- pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, comparer la somme à payer selon le contrat signé et la somme effectivement versée au fournisseur par [partie responsable] et déterminer si les deux montants correspondent.

Les procédures doivent être mises en œuvre entre le [date] et le [date].

Notre rapport de mission de procédures convenues

Dans le cadre de notre mission, nous délivrerons notre rapport qui décrira les procédures convenues et les constatations qui découlent de leur mise en œuvre [faire mention ici de la forme et du contenu prévus du rapport de mission de procédures convenues].

Veillez signer et nous retourner la copie ci-jointe de cette lettre pour marquer votre accord sur les conditions de la mission, y compris sur les procédures particulières que nous avons convenu de mettre en œuvre et leur caractère approprié par rapport à l'objectif de la mission.

[Faire mention d'autres informations pertinentes. On traitera ici des questions telles que les honoraires, la facturation et les autres points particuliers, le cas échéant.]

[Dénomination sociale du cabinet]

Lu et approuvé au nom de [donneur de mission] par

[Signature]

[Nom et titre]

[Date]

Exemples de rapports de mission de procédures convenues**Exemple 1**

Pour les besoins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- le donneur de mission est le destinataire et le seul utilisateur visé, mais il n'est pas la partie responsable. Par exemple, le donneur de mission et utilisateur visé est une autorité de réglementation, tandis que la partie responsable est l'entité soumise à la surveillance de cette autorité de réglementation ;
- aucun écart n'a été relevé ;
- le professionnel en exercice n'a fait appel à aucun expert de son choix pour mettre en œuvre l'une ou l'autre des procédures convenues ;
- l'utilisation et la diffusion du rapport ne font pas l'objet d'une restriction ;
- le professionnel en exercice n'est pas tenu de se conformer à des règles d'indépendance ;
- un seuil quantitatif de 100 \$ a été convenu avec le donneur de mission pour signaler les écarts dans le cadre de la procédure 3.

RAPPORT DE MISSION DE PROCÉDURES CONVENUES SUR L'APPROVISIONNEMENT EN PRODUITS [XYZ].

À l'attention de [destinataire]

Objectif du présent rapport de mission de procédures convenues

Notre rapport vise uniquement à aider [donneur de mission] à déterminer si l'approvisionnement en produits [xyz] est conforme à ses politiques d'approvisionnement et il est possible qu'il ne puisse se prêter à un usage autre.

Responsabilités du donneur de mission et de la partie responsable

[Donneur de mission] a confirmé que les procédures convenues étaient appropriées par rapport à l'objectif de la mission.

[Partie responsable], identifié par [donneur de mission], est responsable des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre.

Responsabilités du professionnel en exercice

Nous avons réalisé la mission de procédures convenues conformément à la Norme internationale de services connexes (ISRS) 4400 (révisée), *Missions de procédures convenues*. Une mission de procédures convenues implique la mise en œuvre des procédures convenues avec [donneur de mission] ainsi que la communication dans un rapport des constatations, c'est-à-dire les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues. Nous ne faisons aucune déclaration quant au caractère approprié des procédures convenues.

La mission de procédures convenues ne constitue pas une mission d'assurance. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion ou conclusion fournissant une assurance.

Si nous avons mis en œuvre des procédures supplémentaires, nous aurions pu prendre connaissance d'autres éléments que nous vous aurions communiqués.

Éthique professionnelle et gestion de la qualité

Nous nous sommes conformés aux règles de déontologie de [nommer les règles de déontologie pertinentes]. Nous ne sommes pas tenus de nous conformer à des règles d'indépendance pour les besoins de la mission.

Le cabinet applique la Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*. Cette norme exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques ou des procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Procédures et constatations

Nous avons mis en œuvre les procédures décrites ci-après, qui ont été convenues avec [donneur de mission], à l'égard de l'approvisionnement en produits [xyz].

	Procédures	Constatations
1	Obtenir de la direction de [partie responsable] la liste de tous les contrats signés entre le [1 ^{er} janvier 20X1] et le [31 décembre 20X1] pour les produits [xyz] (« liste ») et identifier les contrats de plus de 25 000 \$.	Nous avons obtenu de la direction la liste de tous les contrats signés entre le [1 ^{er} janvier 20X1] et le [31 décembre 20X1] pour les produits [xyz]. Sur les 125 contrats figurant dans la liste, nous en avons identifié 37 dont la valeur excédait 25 000 \$.
2	Pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, inspecter le registre des soumissions pour déterminer si le contrat a fait l'objet de soumissions par au moins trois sociétés différentes figurant dans la « liste des fournisseurs présélectionnés » de [partie responsable].	Nous avons inspecté les registres des soumissions relatifs aux 37 contrats de plus de 25 000 \$. Nous avons constaté que chacun des 37 contrats avait fait l'objet de soumissions par au moins trois sociétés différentes figurant dans la « liste des fournisseurs présélectionnés » de [partie responsable].

MISSIONS DE PROCÉDURES CONVENUES

3	<p>Pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, comparer la somme à payer selon le contrat signé et la somme effectivement versée au fournisseur par [partie responsable] et déterminer si ces deux montants diffèrent d'au plus 100 \$.</p>	<p>Nous avons obtenu les documents signés pour les 37 contrats de plus de 25 000 \$ et nous avons comparé les sommes à payer selon ces documents et les sommes effectivement versées au fournisseur par [partie responsable].</p> <p>Nous avons constaté que les sommes effectivement versées et les sommes convenues différaient d'au plus 100 \$ pour les 37 contrats. Aucun écart n'a été relevé.</p>
---	---	--

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport du professionnel en exercice]

[Adresse du professionnel en exercice]

Exemple 2

Pour les besoins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- le donneur de mission est la partie responsable et l'un des destinataires. L'autre destinataire est l'utilisateur visé. Par exemple, l'utilisateur visé est une autorité de réglementation, tandis que le donneur de mission et partie responsable est l'entité soumise à la surveillance de cette autorité de réglementation ;
- des écarts ont été relevés ;
- le professionnel en exercice a fait appel aux services d'un expert de son choix pour mettre en œuvre une des procédures convenues et il en est fait mention dans le rapport de mission de procédures convenues ;
- l'utilisation et la diffusion du rapport font l'objet d'une restriction ;
- le professionnel en exercice est l'auditeur des états financiers du donneur de mission (qui est aussi la partie responsable). Il a convenu avec le donneur de mission qu'il était approprié, par rapport à l'objectif de la mission de procédures convenues, qu'il se conforme aux règles d'indépendance applicables aux audits d'états financiers. Le professionnel en exercice a donc convenu d'énoncer dans les conditions de la mission l'obligation qui lui est imposée de se conformer à ces règles pour les besoins de la mission de procédures convenues ;
- le professionnel en exercice a mentionné la date à laquelle les procédures ont été convenues dans les conditions de la mission.

RAPPORT DE MISSION DE PROCÉDURES CONVENUES SUR L'APPROVISIONNEMENT EN PRODUITS [XYZ].

À l'attention de [destinataires]

Objectif du présent rapport de mission de procédures convenues et restriction à l'utilisation et à la diffusion

Notre rapport vise uniquement à aider [utilisateur visé] à déterminer si l'approvisionnement de [donneur de mission] en produits [xyz] est conforme aux politiques d'approvisionnement de [utilisateur visé], et il est possible qu'il ne puisse se prêter à un usage autre. Ce rapport est destiné exclusivement à [donneur de mission] et à [utilisateur visé] et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties ni diffusé à d'autres parties.

Responsabilités du donneur de mission

[Donneur de mission] a confirmé que les procédures convenues étaient appropriées par rapport à l'objectif de la mission.

[Donneur de mission (qui est aussi la partie responsable)] est responsable des objets considérés visés par les procédures convenues mises en œuvre.

Responsabilités du professionnel en exercice

Nous avons réalisé la mission de procédures convenues conformément à la Norme internationale de services connexes (ISRS) 4400 (révisée), *Missions de procédures convenues*. Une mission de procédures convenues implique la mise en œuvre des procédures convenues avec [donneur de mission] ainsi que la

communication dans un rapport des constatations, c'est-à-dire les résultats factuels de la mise en œuvre des procédures convenues. Nous ne faisons aucune déclaration quant au caractère approprié des procédures convenues.

La mission de procédures convenues ne constitue pas une mission d'assurance. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion ou conclusion fournissant une assurance.

Si nous avons mis en œuvre des procédures supplémentaires, nous aurions pu prendre connaissance d'autres éléments que nous vous aurions communiqués.

Éthique professionnelle et gestion de la qualité

Nous nous sommes conformés aux règles de déontologie de [nommer les règles de déontologie pertinentes] et aux règles d'indépendance de [nommer les règles d'indépendance applicables]².

Le cabinet applique la Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*. Cette norme exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques ou des procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Procédures et constatations

Nous avons mis en œuvre les procédures décrites ci-après, qui ont été convenues avec [donneur de mission] et consignées dans les conditions de la mission le [date], à l'égard de l'approvisionnement en produits [xyz].

	Procédures	Constatations
1	Obtenir de la direction de [donneur de mission] la liste de tous les contrats signés entre le [1 ^{er} janvier 20X1] et le [31 décembre 20X1] pour les produits [xyz] (« liste ») et identifier les contrats de plus de 25 000 \$.	Nous avons obtenu de la direction la liste de tous les contrats signés entre le [1 ^{er} janvier 20X1] et le [31 décembre 20X1] pour les produits [xyz]. Sur les 125 contrats figurant dans la liste, nous en avons identifié 37 dont la valeur excédait 25 000 \$.

² Par exemple, si les règles de déontologie pertinentes sont celles du Code de l'IESBA et que les règles d'indépendance applicables sont celles de la Partie 4A du Code de l'IESBA, cette phrase pourrait être libellée comme suit : « Nous nous sommes conformés aux règles de déontologie de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et aux règles d'indépendance de la Partie 4A du Code de l'IESBA. »

<p>2</p>	<p>Pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, inspecter le registre des soumissions pour déterminer si le contrat a fait l'objet de soumissions par au moins trois sociétés différentes figurant dans la « liste des fournisseurs présélectionnés » de [donneur de mission]. Traduire, avec l'aide d'un traducteur dont le professionnel en exercice a retenu les services, les soumissions rédigées en [langue étrangère] avant de procéder à la comparaison.</p>	<p>Nous avons inspecté les registres des soumissions relatifs aux 37 contrats de plus de 25 000 \$. Cinq de ces soumissions étaient rédigées en [langue étrangère]. Nous avons retenu les services d'un traducteur pour traduire ces cinq soumissions.</p> <p>Nous avons constaté que 36 des 37 contrats avaient fait l'objet de soumissions par au moins trois sociétés différentes figurant dans la « liste des fournisseurs présélectionnés » de [donneur de mission].</p> <p>Nous avons constaté qu'un contrat d'une valeur de 65 000 \$ avait été octroyé sans appel d'offres. La direction a indiqué que l'absence d'appel d'offres s'explique par la nécessité d'agir vite pour honorer une échéance contractuelle urgente.</p> <p>Le recours aux services d'un traducteur pour traduire des soumissions ne réduit en rien notre responsabilité à l'égard de la mise en œuvre des procédures et de la communication des constatations dans un rapport.</p>
<p>3</p>	<p>Pour chaque contrat de plus de 25 000 \$ identifié dans la liste, comparer la somme à payer selon le contrat signé et la somme effectivement versée au fournisseur par [donneur de mission] et déterminer si les deux montants correspondent.</p>	<p>Nous avons obtenu les documents signés pour les 37 contrats de plus de 25 000 \$ et nous avons comparé les sommes à payer selon ces documents et les sommes effectivement versées au fournisseur par [donneur de mission].</p> <p>Pour 26 des 37 contrats, nous avons relevé un écart entre les sommes à payer et les sommes effectivement versées par [donneur de mission]. La direction a indiqué que l'écart correspondait dans l'ensemble de ces cas à un ajustement opéré à la suite d'une hausse de 1 % de la taxe de vente de [pays], entrée en vigueur en septembre 20X1.</p>

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport du professionnel en exercice]

[Adresse du professionnel en exercice]

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-550-7