Base des conclusions
Préparée par les permanents de l'IAASB
Novembre 2024

Norme internationale d'assurance en matière de durabilité (ISSA) 5000

ISSA 5000
Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité

et

modifications de concordance et modifications corrélatives à apporter à d'autres normes de l'IAASB dans le cadre de la publication de la norme ISSA 5000

IAASB
International Auditing and Assurance Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent document a été préparé par les permanents du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité de l'IAASB, pas plus qu'il ne modifie les Normes internationales d'assurance en matière de durabilité (ISSA) ou autres normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute ou ne les remplace.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et de services connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession d'audit et d'assurance à travers le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board — PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Conseil consultatif des parties prenantes (Stakeholder Advisory Council — SAC) de l'IAASB, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous deux à ce processus.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page 56.

BASE DES CONCLUSIONS : NORME INTERNATIONALE D'ASSURANCE EN MATIÈRE DE DURABILITÉ (ISSA) 5000

SOMMAIRE

Page

Section A — Introduction 5
Contexte 5
Exposé-sondage sur le projet de norme ISSA 5000 6
Section B — Intérêt public 6
Section C — Concertation avec le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants — IESBA) 7
Section D — Champ d'application et applicabilité 7
Contexte 7
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 8
Décisions de l'IAASB 8
Section E — Questions relatives à la durabilité et information sur la durabilité 9
Contexte 9
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 10
Décisions de l'IAASB 10
Section F — Règles de déontologie pertinentes et normes sur la gestion de la qualité 11
Contexte 11
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 12
Décisions de l'IAASB 13
Section G — Caractère significatif 14
Contexte 14
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 16
Décisions de l'IAASB 17
Section H — Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) 19
Contexte 19
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 19
Décisions de l'IAASB 20
Section I — Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice ou d'un expert choisi par le professionnel en exercice 21
Contexte 21
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 22
Décisions de l'IAASB 23

Section J — Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité 25
Contexte 25
Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 26
Décisions de l'IAASB 26
Section K — Procédures d'évaluation des risques 29
Évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'assurance limitée 29
Compréhension des politiques de communication de l'entité 30
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives 31
Section L — Rapport 32
Transparence à l'égard des règles de déontologie pertinentes et des normes sur la gestion de la qualité 32
Assurance limitée — Fondement de la conclusion 33
Questions clés de l'audit 33
Limites inhérentes 34
Section M — Autres points 34
Communication avec l'auditeur des états financiers 34
Fraude et non-conformité aux textes légaux et réglementaires 35
Estimations et informations prospectives 37
Informations provenant de la chaîne de valeur 38
Section N — Modifications de concordance et modifications corrélatives 39
Section O — Date d'entrée en vigueur 39
Contexte et résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage 39
Décisions de l'IAASB 40
Annexe — Mise en correspondance des principales propositions pour l'élaboration de la norme ISSA 5000 et des objectifs et de l'approche de normalisation à l'appui de l'intérêt public présentés dans la proposition de projet 42

La présente base des conclusions a été préparée par les permanents de l'IAASB. Elle se rapporte à la norme ISSA 5000, *Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité*, ou aux modifications de concordance et modifications corrélatives à apporter à d'autres normes de l'IAASB, mais n'en fait pas partie.

La norme ISSA 5000 et les modifications de concordance et modifications corrélatives à apporter à d'autres normes de l'IAASB ont fait l'objet d'un vote favorable de la part des 18 membres de l'IAASB.

Section A — Introduction

Contexte

1. La communication de l'information sur la durabilité s'est rapidement hissée au rang de priorité mondiale. La fiabilité de cette information est d'une importance fondamentale pour de nombreuses parties prenantes, notamment les investisseurs et les autres utilisateurs de l'information externe à usage général d'une entité, les autorités de réglementation et les organisations non gouvernementales (ONG). Les parties prenantes sont de plus en plus nombreuses à demander une assurance relative à l'information sur la durabilité, et l'Union européenne et d'autres pays ou territoires ont promulgué ou proposé des obligations en matière d'assurance.

2. En 2022, l'IAASB s'est entretenu avec des parties prenantes clés qui jouent un rôle déterminant dans la promotion d'une information sur la durabilité qui soit fiable et de l'expression d'une assurance à cet égard. Parmi ces parties prenantes se trouvaient l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV), l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), le Conseil de stabilité financière (CSF), la Commission européenne (CE), la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis, le Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), le Conseil des normes internationales d'information sur la durabilité (International Sustainability Standards Board — ISSB), la Global Reporting Initiative (GRI), le Forum of Firms (FOF) et le Global Public Policy Committee (GPPC) regroupant les cabinets des principaux réseaux internationaux, de même que les normalisateurs territoriaux ou nationaux.

3. Les entretiens avec ces parties prenantes clés ont clairement fait ressortir qu'il existe une demande pour des normes internationales d'assurance relative à l'information sur la durabilité, afin de réduire le risque que se multiplient les normes d'assurance à l'échelle mondiale et de contribuer à la réalisation de missions d'assurance uniformes et de grande qualité qui renforcent le niveau de confiance des utilisateurs visés quant à l'information sur la durabilité.

4. En septembre 2022, l'IAASB a approuvé une proposition de projet (en anglais) visant l'élaboration d'une norme d'application générale portant sur l'assurance relative à l'information sur la durabilité. Selon cette proposition, l'objectif du projet est d'établir une norme :

   a) qui répond au besoin, sur le plan de l'intérêt public, de disposer rapidement d'une norme permettant de réaliser systématiquement des missions d'assurance en matière de durabilité de qualité ;

   b) qui convient à tous les sujets liés à la durabilité, à toutes les informations fournies relativement à ces sujets et à tous les référentiels d'information ;

   c) qui peut être appliquée par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance.

Exposé-sondage sur le projet de norme ISSA 5000

5. L'exposé-sondage sur le projet de norme ISSA 5000 (ES-5000) a été approuvé par l'IAASB à sa réunion de juin 2023 et publié le 2 août 2023. La période de commentaires a pris fin le 1er décembre 2023. L'ES-5000 était accompagné de notes explicatives présentant les questions d'intérêt public et les questions importantes prises en compte par l'IAASB dans son élaboration.

6. En tout, 143 réponses ont été reçues de la part d'un vaste éventail de parties prenantes de toutes les régions. Parmi les répondants se trouvaient quatre membres du Groupe de surveillance[1]. L'IAASB a aussi élaboré un sondage destiné aux parties prenantes qui ne participent habituellement pas à ses consultations. Il a reçu 36 réponses à ce sondage.

7. Pendant la période de commentaires, l'IAASB a mené une vaste campagne de consultation comprenant quatre tables rondes mondiales et quatre tables rondes régionales, des activités de consultation ciblées auprès de parties prenantes clés à l'échelle mondiale, des webinaires, ainsi que des présentations à divers congrès et forums.

Section B — Intérêt public

8. Dans l'élaboration de la proposition de projet, l'IAASB s'est servi du cadre sur l'intérêt public[2] pour assurer la prise en compte de l'intérêt public. Dans l'**annexe** de la présente base des conclusions, les principaux éléments de la norme ISSA 5000 sont mis en correspondance avec les objectifs et l'approche de normalisation à l'appui de l'intérêt public présentés dans la proposition de projet (voir les paragraphes 13, 18 et 27 de la proposition de projet). L'**annexe** présente également les caractéristiques de normalisation qualitatives les plus importantes, ou les plus pertinentes, qui ont servi à l'élaboration du projet de norme ISSA 5000, lesquelles sont énumérées ci-après (voir le paragraphe 32 de la proposition de projet) :

   a) *rapidité :* assure la concrétisation de l'approche de normalisation en temps opportun afin de répondre aux besoins identifiés sans sacrifier la qualité ;

   b) *pertinence :* répond aux problèmes nouveaux, à l'évolution des besoins et des perceptions des parties prenantes ainsi qu'à l'évolution de l'environnement d'affaires en ce qui a trait à l'information sur la durabilité et à l'assurance connexe ; pour les missions d'assurance en matière de durabilité, prévoit des exigences fondées sur des principes qui permettent d'atteindre les objectifs sous-jacents dans des circonstances différentes (par exemple, dans un rapport externe fournissant des informations sur l'incidence des questions relatives à la durabilité sur l'entité, et sur l'incidence, réelle ou potentielle, de l'entité sur l'environnement, la société ou l'économie, que cette incidence soit positive ou négative) ;

   c) *exhaustivité :* limite les exceptions aux principes énoncés dans le projet de norme ;

---

1 Ses membres sont le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (CBCB), la Commission européenne (CE), le Conseil de stabilité financière (CSF), l'Association internationale des contrôleurs d'assurance (AICA), l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) et la Banque mondiale (BM). Ont répondu à l'ES-5000 le CBCB, l'AICA, l'IFIAR et l'OICV.

2 Voir le cadre sur l'intérêt public (en anglais), publié par le Groupe de surveillance en juillet 2020 (dans son rapport intitulé *Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System*). Il s'agit du cadre qu'applique l'IAASB pour élaborer des normes internationales de haute qualité qui servent l'intérêt public. Le cadre explique notamment à qui les normes sont destinées, quels intérêts elles doivent servir et quelles caractéristiques elles doivent présenter.

d) *praticabilité de la mise en œuvre :* fait en sorte que le projet de norme puisse être appliqué uniformément à l'échelle mondiale par des entités de toute taille, quel que soit leur emplacement géographique, et qu'il puisse être adapté en fonction des conditions qui prévalent dans les différents pays et territoires ;

e) *caractère exécutoire :* énonce clairement les responsabilités du professionnel en exercice ou du responsable de la mission, le cas échéant, et trouve un juste équilibre entre les exigences et les modalités d'application ;

f) *adaptabilité :* tient compte de la proportionnalité de l'incidence relative que le projet de norme pourrait avoir sur différentes parties prenantes en intégrant des exigences qui peuvent s'appliquer à toutes les entités, peu importe leur taille et leur complexité (est donc applicable dans des situations plus ou moins complexes selon la nature et les circonstances de l'entité).

Section C — Concertation avec le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants — IESBA)

9. Les répondants à l'ES-5000 et aux deux exposés-sondages de l'IESBA, *Proposed* International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting et *Using the Work of an External Expert*, ont souligné l'importance de la concertation entre les deux conseils à l'égard des principaux concepts et termes et de certaines questions particulières.

10. Les deux conseils ont adhéré sans réserve à l'harmonisation des questions de concertation relevées, et leurs projets respectifs ont donné lieu à une collaboration entre leurs groupes de travail et leurs permanents. Mentionnons entre autres une réunion tenue en juillet 2024 entre les présidents des conseils, les présidents des groupes de travail, les chefs des équipes de projets et les permanents principaux des conseils, qui ont discuté de l'état des questions de concertation et des autres mesures à prendre, le cas échéant, pour assurer l'harmonisation. L'état des questions de concertation a aussi fait l'objet de discussions à une séance plénière commune en septembre 2024, où les deux conseils se sont entendus à l'égard des positions communes arrêtées quant à ces questions et ont insisté sur l'importance d'une concertation soutenue alors que l'IESBA continue de travailler au parachèvement de ses normes (publication prévue en décembre 2024).

Section D — Champ d'application et applicabilité

Contexte

11. L'ES-5000 s'appliquait à toutes les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité, sauf lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion distincte à l'égard d'un bilan des gaz à effet de serre (GES), auquel cas la norme ISAE 3410[3] s'appliquait.

12. L'IAASB a pris acte de la nécessité d'une approche claire et simple concernant le lien entre l'ES-5000 et la norme ISAE 3410. Il a reconnu que, bien souvent, un bilan GES peut être inclus avec d'autres éléments d'information sur la durabilité, et que le professionnel en exercice peut ou non exprimer une conclusion distincte à l'égard du bilan GES.

[3] Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*.

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

13. Des répondants de tous les groupes de parties prenantes ont indiqué qu'il fallait clarifier le champ d'application et l'applicabilité de l'ES-5000, particulièrement lorsque l'information sur la durabilité comprend de l'information sur les GES, mais que cette dernière ne constitue pas un « bilan GES ». Ils ont trouvé le paragraphe 2 de l'ES-5000 essentiellement incohérent et déroutant. Il a été mentionné que ce paragraphe pouvait porter à croire que la norme ISAE 3410 s'applique lorsqu'une conclusion est exprimée à l'égard d'un bilan GES, même si ce dernier fait partie d'un ensemble élargi d'informations fournies sur la durabilité, ce qui amène une incertitude quant aux situations où la norme ISSA 5000 s'applique.

14. Les répondants ont aussi indiqué qu'une mission d'assurance limitée portant sur un bilan GES réalisée conformément à la norme ISAE 3410 n'exige pas le même niveau de travail que celui qu'exigeait l'ES-5000, en raison des méthodes différentes d'évaluation des risques. La norme ISAE 3410 porte sur l'identification et l'évaluation des risques au niveau du bilan GES et pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative, tandis que l'ES-5000 imposait aux professionnels en exercice de concevoir et de mettre en œuvre des procédures relatives aux risques pour pouvoir identifier les informations à fournir qui sont susceptibles de comporter des anomalies significatives. Il a été mentionné que cette divergence pourrait donner lieu à des procédures différentes pour les missions d'assurance limitée selon qu'une conclusion distincte est exprimée ou non à l'égard d'un bilan GES, ce qui pourrait semer la confusion chez les professionnels en exercice et les utilisateurs de l'information sur la durabilité.

15. Diverses suggestions ont été formulées quant à l'avenir de la norme ISAE 3410, étant entendu que toute décision serait prise selon la stratégie et les programmes de travail futurs de l'IAASB. Parmi les propositions des répondants, citons l'intégration de la norme ISAE 3410 dans la série de normes ISSA, ou l'intégration des exigences pertinentes de la norme ISAE 3410 dans le projet de norme ISSA 5000, avec des indications supplémentaires au besoin. Les répondants ont fait remarquer que l'une ou l'autre de ces propositions pourrait amener l'IAASB à retirer la norme ISAE 3410 conformément à sa procédure officielle.

Décisions de l'IAASB

16. L'IAASB a pris acte du point de vue des répondants selon lequel le champ d'application et l'applicabilité de l'ES-5000 manquaient de clarté. Il a indiqué que l'information sur la durabilité est définie comme l'information sur les questions relatives à la durabilité et qu'elle peut englober les questions relatives au climat (comme les émissions de GES). L'information sur les émissions de GES fait donc partie de l'information sur la durabilité selon la définition de l'ES-5000. L'IAASB estimait aussi que, d'après les pratiques actuelles en la matière et les dispositions des référentiels d'information sur la durabilité, les « informations sur les émissions de GES » répondraient à la définition de « bilan GES ». Par conséquent, en substance, il n'y a plus de distinction entre les deux.

17. L'IAASB a aussi discuté des commentaires des répondants au sujet du niveau de travail différent exigé par la norme ISAE 3410 et par l'ES-5000 pour une mission d'assurance limitée. Il était d'avis que les différences entre les deux normes s'amenuiseraient si le projet de norme ISSA 5000 suivait la même approche que la norme ISAE 3410 pour l'évaluation des risques dans une mission d'assurance limitée. Voir à ce sujet la section K, « Procédures d'évaluation des risques », ci-après.

18. Compte tenu de ce qui précède et des suggestions des répondants au sujet de l'intégration des exigences pertinentes de la norme ISAE 3410 dans le projet de norme ISSA 5000, l'IAASB a convenu que le plus simple serait que la norme ISSA 5000 s'applique à toutes les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité, quelle que soit la forme de cette information (voir le paragraphe 8 de la norme ISSA 5000).

Avenir de la norme ISAE 3410

19. Par suite de la décision de rendre la norme ISSA 5000 applicable à toutes les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité, l'IAASB a réévalué les exigences de la norme ISAE 3410 et a conclu que ces dernières étaient traitées de manière appropriée dans la norme ISSA 5000. Il a donc convenu que la norme ISAE 3410 pourrait être retirée conformément à sa procédure officielle (c'est-à-dire que la norme ISAE 3410 serait retirée une fois la norme ISSA 5000 en vigueur). Il a aussi conclu que les modalités d'application pertinentes de la norme ISAE 3410 qui ne seraient pas intégrées dans la norme ISSA 5000 pourraient être reprises dans les indications de mise en œuvre.

Section E — Questions relatives à la durabilité et information sur la durabilité

Contexte

20. Dans l'élaboration de l'ES-5000, l'IAASB a convenu de l'importance d'avoir des définitions claires et compréhensibles de l'information sur la durabilité et des questions relatives à la durabilité, définitions qui par ailleurs s'appliquent peu importe le référentiel employé, mais prennent en compte les concepts intégrés dans divers référentiels d'information sur la durabilité. Un autre élément important à considérer était l'harmonisation des définitions figurant dans l'ES-5000 avec les concepts et définitions qui sont élaborés par l'IESBA dans le cadre de son projet sur la durabilité.

21. En termes simples, on entend par « information sur la durabilité » l'information sur les questions relatives à la durabilité. L'IAASB a toutefois reconnu que les questions à communiquer sont habituellement dictées par le référentiel d'information sur la durabilité ou d'autres critères applicables, et que le terme « questions relatives à la durabilité » est décrit ou utilisé différemment d'un référentiel d'information ou d'une source à l'autre. C'est pourquoi il a conclu que la meilleure approche consistait à définir, dans l'ES-5000, le terme « questions relatives à la durabilité », qui servirait ensuite de point de départ pour la définition d'« information sur la durabilité ».

22. En ce qui concerne la définition de « questions relatives à la durabilité », l'IAASB a tenu compte des commentaires des parties prenantes, qui ont indiqué que le terme « questions environnementales, sociales et de gouvernance » (et son acronyme « questions ESG »), encore largement utilisé, pourrait ne pas cadrer avec l'environnement actuel et l'évolution des points de vue sur la nature et l'étendue des questions relatives à la durabilité. L'IAASB a donc élargi la définition pour y inclure les questions environnementales, sociales, économiques et culturelles, ainsi que les incidences des activités, produits et services de l'entité sur l'environnement, la société, l'économie ou la culture, ou les incidences sur l'entité.

23. L'IAASB s'est penché sur la question de savoir si la gouvernance était un sujet général au même titre que les questions environnementales, sociales, économiques et culturelles. Bien que la gouvernance soit pour l'entité un élément important à prendre en considération pour décider des questions à communiquer et des informations à fournir y afférentes, l'IAASB a estimé qu'elle

concernait les mesures prises par l'entité pour agir à l'égard des questions relatives à la durabilité et qu'elle pouvait donc s'appliquer à tous les sujets communiqués.

24. L'IAASB a également souligné l'importance de la cohérence et la nécessité de demeurer en conformité avec les concepts fondamentaux et la terminologie connexe de ses autres normes d'assurance, en particulier les concepts d'« objet considéré » et d'« information sur l'objet considéré ». Il a donc étoffé les définitions pour indiquer que, dans les normes ISSA :

- les questions relatives à la durabilité qui sont mesurées ou évaluées au regard des critères applicables sont l'équivalent de l'« objet considéré » auquel font référence d'autres normes d'assurance de l'IAASB ;
- l'information sur la durabilité est le résultat de la mesure ou de l'évaluation de questions relatives à la durabilité au regard des critères applicables et est donc l'équivalent de l'« information sur l'objet considéré » à laquelle font référence d'autres normes d'assurance de l'IAASB.

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

25. Les répondants étaient favorables aux définitions de l'information sur la durabilité et des questions relatives à la durabilité, et ont trouvé clairs les liens entre les questions relatives à la durabilité, l'information sur la durabilité et les informations à fournir connexes illustrés à l'Annexe 1 de l'ES-5000. Ils ont toutefois formulé des observations précises concernant les définitions et des suggestions visant à rehausser leur clarté, notamment :

- un appui à l'ajout de la « gouvernance » dans les éléments fondamentaux de la définition des questions relatives à la durabilité, ce qui rendrait la définition plus cohérente avec la notion de questions environnementales, sociales et de gouvernance (questions ESG), qui est bien comprise de tous, largement utilisée et reconnue à l'échelle mondiale ;
- une confusion entourant l'inclusion des questions « culturelles » et « économiques » dans la définition des questions relatives à la durabilité ;
- des craintes que le terme « information sur la durabilité » n'ait pas été utilisé de façon uniforme dans l'ES-5000, et des propositions quant à l'emploi de ce terme pour désigner l'information sur la durabilité communiquée dans son ensemble et d'un autre terme pour désigner l'information qui entre dans le périmètre de la mission d'assurance.

Décisions de l'IAASB

Questions relatives à la durabilité

26. L'IAASB était d'accord avec les répondants qu'il était nécessaire d'apporter des révisions ciblées à la définition des questions relatives à la durabilité. Il a jugé qu'une façon appropriée de prendre en compte les avis partagés des répondants, et de calmer le débat au sujet des points particuliers à inclure dans la définition, serait d'inclure une définition plus simple se limitant à la notion fondamentale de questions environnementales, sociales et de gouvernance. L'IAASB a conclu que l'ajout de la « gouvernance » dans les éléments fondamentaux de la définition, de même que le retrait des références aux questions « économiques » et « culturelles », répondait aux commentaires selon lesquels la définition devrait mieux prendre en compte la compréhension commune des

questions ESG. Cette simplification de la définition permet d'ailleurs l'ajout de précisions supplémentaires pertinentes dans les modalités d'application.

Information sur la durabilité

27. L'IAASB a conservé la définition de l'ES-5000 selon laquelle l'information sur la durabilité désigne l'information sur les questions relatives à la durabilité.

28. Après avoir discuté de diverses approches pour répondre aux commentaires des répondants quant à savoir si le terme « information sur la durabilité » désigne l'information sur la durabilité communiquée dans son ensemble ou l'information qui fait l'objet de la mission d'assurance :

    - l'IAASB a indiqué, dans le paragraphe 5 de la norme ISSA 5000, que le périmètre de la mission d'assurance peut inclure la totalité de l'information sur la durabilité à communiquer par l'entité ou seulement une partie de cette information. Pour se conformer aux exigences de la norme ISSA 5000 concernant le rapport de mission d'assurance, le professionnel en exercice est tenu d'identifier ou de décrire l'information faisant l'objet de la mission d'assurance ;
    - l'IAASB a ajouté des précisions d'application essentielles à la définition d'« information sur la durabilité » énoncée au paragraphe 18 de la norme ISSA 5000 pour indiquer que le terme « information sur la durabilité à communiquer » vise à désigner la totalité de l'information sur la durabilité à communiquer par l'entité et est principalement utilisé dans le contexte de la connaissance préliminaire qu'a le professionnel en exercice des circonstances de la mission. Si la mission d'assurance ne porte pas sur la totalité de l'information sur la durabilité communiquée par l'entité, le terme « information sur la durabilité » s'entend de l'information à l'égard de laquelle une assurance est obtenue.

Harmonisation avec l'IESBA

29. L'IAASB a eu des discussions de concertation approfondies avec l'IESBA au sujet des définitions des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité. Les deux conseils ont convenu de fournir les mêmes définitions fondamentales de ces termes, accompagnées de modalités d'application énonçant des informations contextuelles propres à leurs besoins respectifs. Ainsi, les définitions de l'IAASB et de l'IESBA se correspondent.

Section F — Règles de déontologie pertinentes et normes sur la gestion de la qualité

Contexte

30. Le paragraphe 5 de l'ES-5000 expliquait que le projet de norme reposait sur les postulats suivants :

    - 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 soit aux dispositions du *Code international de déontologie des professionnels comptables (y compris les Normes internationales d'indépendance)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) en ce qui se rapporte aux missions d'assurance, soit à d'autres exigences professionnelles ou à des exigences légales ou réglementaires à tout le moins aussi rigoureuses ;
    - le professionnel en exercice qui réalise la mission est membre d'un cabinet soumis soit aux exigences de la norme ISQM 1, soit 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.

31. L'IAASB a reconnu l'importance des postulats de base énoncés dans l'ES-5000 et la nécessité d'une compréhension commune des exigences connexes et du concept de « à tout le moins aussi rigoureux », pour favoriser la réalisation de missions d'assurance en matière de durabilité de qualité qui servent l'intérêt public.

32. Les notes explicatives de l'ES-5000 mentionnaient que le concept de « à tout le moins aussi rigoureux » n'est pas nouveau. Il existe actuellement dans la norme ISAE 3000 (révisée)[4], modifiée pour tenir compte de la publication, en décembre 2020, des normes de l'IAASB sur la gestion de la qualité. L'IAASB a toutefois fait valoir que les autorités de réglementation et les normalisateurs nationaux ont tous deux la responsabilité de déterminer ce qui est considéré comme étant « à tout le moins aussi rigoureux » dans leur pays ou territoire respectif. Le paragraphe A3 de l'ES-5000 a été ajouté pour tenir compte de ce point.

33. L'IAASB s'est aussi dit conscient de l'importance de la concertation avec l'IESBA au sujet des questions relatives aux règles de déontologie pertinentes.

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

34. Les répondants étaient très favorables aux postulats de base énoncés dans l'ES-5000, mais ont indiqué que le concept de « à tout le moins aussi rigoureux » et son évaluation relèvent du jugement et laissent place à l'interprétation. Des préoccupations ont été soulevées au sujet de l'existence de normes équivalentes à la norme ISQM 1 ou au Code de l'IESBA qui pourraient être utilisées par des professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance qui ne sont pas des comptables. C'est pourquoi les répondants ont demandé des indications supplémentaires sur le concept de « à tout le moins aussi rigoureux », notamment comment en faire l'évaluation de façon uniforme et par qui.

35. Beaucoup de répondants ont mentionné que les autorités de réglementation et les normalisateurs territoriaux ou nationaux ont un rôle important à jouer pour déterminer si les exigences sont « à tout le moins aussi rigoureuses » que la norme ISQM 1 ou le Code de l'IESBA, nombre d'entre eux ayant ajouté que c'est à ce niveau que revient la responsabilité ultime.

36. Des répondants de tous les groupes de parties prenantes ont suggéré d'imposer directement la conformité à la norme ISQM 1 et au Code de l'IESBA pour éliminer le risque qu'il y ait un manque d'uniformité dans les pratiques au moment de déterminer si des exigences sont « à tout le moins aussi rigoureuses ». Cette option a été présentée comme nécessaire s'il était déterminé qu'aucune autre exigence « à tout le moins aussi rigoureuse » n'existe, ou si l'IAASB n'était pas en mesure de clarifier comment évaluer si d'autres exigences sont « à tout le moins aussi rigoureuses ».

37. Certains répondants ont demandé à ce que le rapport de mission d'assurance soit plus transparent à l'égard des règles de déontologie et des exigences en matière de gestion de la qualité qui ont été appliquées. L'ES-5000 exigeait que le rapport identifie les exigences en matière de gestion de la qualité appliquées à la mission, mais n'exigeait que la mention du pays ou territoire d'où émanent les règles de déontologie pertinentes appliquées.

[4] Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*.

Décisions de l'IAASB

38. L'IAASB a pris acte de la demande des répondants d'imposer directement la conformité au Code de l'IESBA et à la norme ISQM 1 pour tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance conformément à la norme ISSA 5000. Il a toutefois conclu que cette option ne serait pas viable, puisqu'elle irait à l'encontre de l'objectif d'élaborer une norme offrant une flexibilité suffisante et pouvant être mise en œuvre par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance. Qui plus est, cette option créerait une discordance avec les normes d'audit, puisque certains pays et territoires n'ont pas adopté le Code de l'IESBA ou la norme ISQM 1 pour tous les auditeurs d'états financiers.

39. L'IAASB a réitéré que les postulats de base énoncés dans l'ES-5000 étaient appropriés, mais s'est demandé si les exigences pourraient mieux illustrer les options mises à la disposition des professionnels en exercice, tout en reconnaissant directement le rôle important des autorités de réglementation et des normalisateurs.

40. Le paragraphe 29 de l'ES-5000 exigeait que le responsable de la mission soit membre d'un cabinet qui applique soit les normes ISQM, soit d'autres exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires à tout le moins aussi rigoureuses que les normes ISQM. En réponse aux commentaires, l'IAASB a conservé cette approche à deux volets au paragraphe 30 de la norme ISSA 5000, mais a révisé le passage formant désormais l'alinéa b) pour qu'il fasse mention des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires qu'une « autorité compétente » a jugées à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. Il a ajouté la référence à une « autorité compétente » pour tenir compte du rôle important des autorités de réglementation et des normalisateurs territoriaux ou nationaux. Des modalités d'application ont été ajoutées pour clarifier qu'une autorité compétente peut être un normalisateur national, une autorité de réglementation ou un organisme de surveillance responsable dans les domaines de l'audit, de l'assurance ou des règles de déontologie pertinentes connexes, ou un organisme d'agrément désigné reconnu par une autorité publique (voir le paragraphe A74 de la norme ISSA 5000).

41. L'IAASB a indiqué que l'approche à deux volets à l'égard des normes sur la gestion de la qualité serait également appropriée pour les règles de déontologie pertinentes, mais a souligné qu'il faudrait consulter l'IESBA avant d'ajouter une telle exigence. Les discussions de concertation ont révélé un appui à l'égard de cette exigence, et l'IAASB a donc ajouté le paragraphe 34 de la norme ISSA 5000, qui porte sur la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

42. Avant de statuer sur une approche à deux volets, l'IAASB avait envisagé d'ajouter un troisième volet aux exigences des paragraphes 30 et 34 de la norme ISSA 5000. Le troisième volet aurait compris une option permettant au cabinet de déterminer si les normes sur la gestion de la qualité et les règles de déontologie pertinentes appliquées à la mission étaient à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 ou le Code de l'IESBA, respectivement. Toutefois, au terme de nouvelles délibérations et compte tenu des observations formulées par l'IESBA et par les parties prenantes consultées, l'IAASB a finalement décidé de retirer cette option en raison de craintes à l'égard du manque d'uniformité de son application dans la pratique.

Indications sur le concept de « à tout le moins aussi rigoureux »

43. En ce qui concerne les commentaires des répondants qui demandaient des indications supplémentaires sur le concept de « à tout le moins aussi rigoureux », l'IAASB a admis que le libellé des modalités d'application de l'ES-5000 pouvait avoir soulevé des questions ou semé la confusion en impliquant que chaque exigence de la norme ISQM 1 et du Code de l'IESBA devait avoir une exigence équivalente « à tout le moins aussi rigoureuse ».

44. L'IAASB a conclu que les modalités d'application de la norme ISAE 3000 (révisée) (avant les modifications de concordance et modifications corrélatives découlant des normes sur la gestion de la qualité) pourraient clarifier ce qui devrait faire partie d'une évaluation du concept de « à tout le moins aussi rigoureux » en ce qui se rapporte aux normes sur la gestion de la qualité. Par conséquent, l'IAASB a révisé le paragraphe A73 de la norme ISSA 5000 pour qu'il indique que les 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 de tous les points mentionnés aux paragraphes A69 à A71 de la norme ISSA 5000 et qu'elles imposent au cabinet des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les objectifs et les exigences de la norme ISQM 1.

45. L'IAASB a également révisé les modalités d'application du paragraphe A62 de la norme ISSA 5000 pour qu'elles indiquent que les exigences professionnelles, ou les exigences légales ou réglementaires, concernant la conformité aux règles de déontologie pertinentes sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité lorsqu'elles traitent de tous les points mentionnés aux paragraphes A58 à A61 de la norme ISSA 5000 et qu'elles imposent des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les exigences énoncées dans les dispositions du Code de l'IESBA relatives à ces missions.

Transparence du rapport de mission d'assurance

46. Voir la section L, « Rapport », ci-après, qui traite de la transparence du rapport de mission d'assurance en ce qui a trait aux normes sur la gestion de la qualité et aux règles de déontologie pertinentes appliquées à la mission d'assurance en matière de durabilité.

Section G — Caractère significatif

Contexte

47. Les notes explicatives de l'ES-5000 mentionnaient que la prise en considération du caractère significatif est essentielle afin de planifier et de réaliser une mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité, ainsi que d'apprécier si l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives. Tout au long de l'élaboration de l'ES-5000, l'IAASB a reçu des commentaires des parties prenantes concernant l'importance que revêtent les considérations liées au caractère significatif à la fois pour l'entité et pour le professionnel en exercice.

Processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

48. Dans l'élaboration de l'ES-5000, l'IAASB a convenu qu'il était essentiel de comprendre le processus que suit l'entité pour identifier les sujets et les aspects de sujets à communiquer de même que le périmètre de l'information afin de déterminer si l'information sur la durabilité est conforme au

référentiel d'information ou aux critères élaborés par l'entité. L'IAASB a examiné si la compréhension de ce processus ferait partie de la connaissance préliminaire qu'a le professionnel en exercice des circonstances de la mission.

49. Puisque les travaux effectués afin de comprendre le processus que suit l'entité pour sélectionner les questions relatives à la durabilité à communiquer peuvent être simples (par exemple, lorsque les sujets à communiquer sont prescrits par des critères, notamment en vertu de textes légaux ou réglementaires), l'IAASB a conclu que le processus suivi par l'entité pourrait être traité dans les modalités d'application de l'ES-5000 (voir les paragraphes A156 et A157 de l'ES-5000). Ces modalités d'application mentionnaient que le processus de l'entité est souvent désigné par des expressions comme « processus de détermination des sujets à présenter », « processus d'appréciation du caractère significatif » ou « processus d'appréciation de l'importance relative ».

« Double matérialité »

50. L'IAASB a reconnu que certains référentiels d'information exigent l'application de la « double matérialité » (*double materiality*) lors de la préparation de l'information sur la durabilité, par exemple les normes européennes d'information sur la durabilité (European Sustainability Reporting Standards — ESRS). Dans le paragraphe A180 de l'ES-5000, on expliquait que les besoins d'information des utilisateurs visés de l'information sur la durabilité peuvent concerner les incidences des questions relatives à la durabilité sur l'entité, et les incidences de l'entité sur les questions relatives à la durabilité. Lorsque les besoins des utilisateurs visés concernent à la fois les incidences sur l'entité et les incidences de l'entité, on parle alors de « double matérialité ». L'ES-5000 expliquait aussi que ce concept n'est pas pertinent pour toutes les missions, car les besoins des utilisateurs visés ne portent pas toujours sur les deux points de vue.

Approche du professionnel en exercice à l'égard du caractère significatif

51. L'IAASB s'est demandé s'il y avait lieu d'exiger que le professionnel en exercice « prenne en considération le caractère significatif » ou « détermine le seuil de signification » afin de planifier et de réaliser la mission. Il a opté pour une approche « hybride », c'est-à-dire déterminer le seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative et prendre en considération le caractère significatif pour les informations fournies de nature qualitative (voir le paragraphe 91 de l'ES-5000). Cette approche tenait compte des commentaires selon lesquels les professionnels en exercice ne peuvent pas, en pratique, déterminer le seuil de signification pour les informations fournies de nature qualitative et déterminer le seuil de signification pour l'information sur la durabilité dans son ensemble, compte tenu de la nature des informations fournies, qui sont des informations de nature qualitative et quantitative sur plusieurs sujets et aspects de sujets différents. Le paragraphe 93 de l'ES-5000 exigeait que soient consignés dans la documentation les facteurs pertinents eu égard à la prise en considération du caractère significatif et à la détermination du seuil de signification par le professionnel en exercice. Ces facteurs étaient décrits dans les modalités d'application (voir les paragraphes A278 à A281 de l'ES-5000).

52. L'IAASB s'est aussi penché sur la nécessité de clarifier la relation entre la prise en considération du caractère significatif par le professionnel en exercice pour les besoins de la mission et le « processus d'appréciation du caractère significatif » ou « processus d'appréciation de l'importance relative » de l'entité. Les modalités d'application de l'ES-5000 expliquaient que le caractère significatif relève du jugement professionnel et est influencé par la perception qu'a le professionnel en exercice des

besoins d'information des utilisateurs visés de l'information sur la durabilité. En outre, les critères applicables peuvent comprendre des principes qui visent à aider l'entité à identifier les informations pertinentes du point de vue des utilisateurs et qui emploient des termes tels que « caractère significatif », « importance relative » ou « matérialité ». L'ES-5000 indiquait par ailleurs que même si de tels principes ou mentions, s'ils se trouvent dans les critères applicables, peuvent donner au professionnel en exercice un cadre de référence lors de la prise en considération du caractère significatif ou de la détermination du seuil de signification pour les besoins de la mission, cette prise en considération ou détermination diffère du « processus d'appréciation du caractère significatif » de l'entité (voir les paragraphes A272 et A273 de l'ES-5000).

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

Processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

53. Dans l'ensemble, les répondants ont demandé des éclaircissements quant au terme utilisé pour désigner le processus d'appréciation du caractère significatif de l'entité et ont demandé d'exiger que le professionnel en exercice tienne expressément compte de ce processus à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission.

54. Les répondants ont demandé à ce que les procédures du professionnel en exercice relatives au processus d'appréciation du caractère significatif de l'entité se basent sur la connaissance préliminaire acquise à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission ; ils ont aussi demandé des indications supplémentaires sur la façon dont ce processus est pris en compte par le professionnel en exercice aux différentes étapes de la mission.

« Double matérialité »

55. Plusieurs répondants ont avancé que des exigences conditionnelles étaient nécessaires pour les cas où le référentiel d'information impose l'application de la « double matérialité », indiquant que ces exigences favoriseraient l'uniformité des pratiques. Bon nombre de ces répondants étaient d'avis que la « double matérialité » aurait une incidence sur les considérations liées au caractère significatif pour le professionnel en exercice, surtout lorsque celui-ci évalue l'exhaustivité des éléments significatifs de l'information sur la durabilité communiquée conformément au référentiel d'information applicable et lorsqu'il détermine si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement.

56. Les répondants ont aussi fait valoir que des modalités d'application ou des indications supplémentaires étaient nécessaires pour clarifier l'incidence qu'aurait la « double matérialité » sur le concept de caractère significatif appliqué par le professionnel en exercice pour les besoins de la mission, ce qui limiterait les interprétations divergentes de la part des professionnels en exercice, des parties prenantes et des autorités de réglementation.

Approche du professionnel en exercice à l'égard du caractère significatif

57. Bien que globalement favorables à l'approche hybride (prendre en considération le caractère significatif ou déterminer le seuil de signification), les répondants ont indiqué qu'il fallait clarifier les travaux à effectuer par le professionnel en exercice et ont demandé des indications ou des exemples supplémentaires dans la norme définitive ou les documents d'aide à la mise en œuvre.

Décisions de l'IAASB

Processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

58. L'IAASB a convenu qu'il est nécessaire qu'un même terme soit utilisé dans toute la norme pour désigner le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à communiquer et que ce terme ne devrait pas comprendre l'expression « caractère significatif » ou « seuil de signification » pour éviter la confusion avec la prise en considération du caractère significatif ou la détermination du seuil de signification par le professionnel en exercice afin de planifier et de réaliser la mission d'assurance.

59. L'IAASB a envisagé plusieurs options et a conclu que le terme « processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer » était approprié, puisque son sens est clair et relativement facile à comprendre. C'est pourquoi il a ajouté le paragraphe 4 dans l'introduction de la norme ISSA 5000, lequel indique que le « processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer » s'entend du processus qu'applique l'entité pour déterminer quelles questions relatives à la durabilité inclure dans l'information sur la durabilité et le périmètre de l'information. Les modalités d'application (voir le paragraphe A3) mentionnent que d'autres termes peuvent être utilisés dans certains référentiels d'information pour désigner ce processus. Elles renvoient aussi à l'Annexe 2, qui comprend un diagramme illustrant la façon dont le professionnel en exercice prend ce processus en considération tout au long de la mission, avec des renvois aux exigences et modalités d'application pertinentes de la norme ISSA 5000.

60. L'IAASB s'est également dit conscient de l'importance d'apporter des précisions dans la norme au sujet de la prise en considération, par le professionnel en exercice, du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer. Ce point revêtait une importance particulière pour certains normalisateurs et certaines autorités de réglementation. À cet égard, l'IAASB :

    - a ajouté une exigence (voir l'alinéa 76 a) de la norme ISSA 5000) selon laquelle le professionnel en exercice est tenu, avant l'acceptation ou le maintien de la mission, de se demander si l'entité a un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer. L'IAASB a cherché à savoir si cette exigence était nécessaire ou appropriée pour toutes les missions d'assurance en matière de durabilité ou si elle devait être conditionnelle pour tenir compte des circonstances d'autres missions (par exemple, une mission au périmètre limité). L'IAASB a conclu que cette exigence n'a pas besoin d'être conditionnelle, puisqu'elle est adaptable ;

    - a introduit, au paragraphe 117 de la norme ISSA 5000, une exigence selon laquelle le professionnel en exercice est tenu d'acquérir une compréhension du système d'information et des communications de l'entité, notamment du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer. Cette compréhension oriente aussi le professionnel en exercice dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, ainsi que la conception de procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques (voir également l'Annexe 2 de la norme ISSA 5000).

61. L'IAASB s'est demandé si des exigences et des modalités d'application étaient nécessaires pour les cas où une conclusion de mission d'assurance est à exprimer sur le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer. Tout en prenant acte de diverses situations où le professionnel en exercice pourrait être tenu de faire rapport sur d'autres questions exigées par le référentiel d'information ou par les textes légaux ou réglementaires, l'IAASB a estimé qu'il s'agit

d'obligations en matière de rapport distinctes. L'IAASB a envisagé d'inclure une exigence conditionnelle dans le rapport de mission d'assurance, mais a déterminé que cet ajout était inapproprié pour une norme d'application générale étant donné la diversité de référentiels d'information à l'échelle mondiale.

« Double matérialité »

62. L'IAASB a convenu que, si les critères applicables imposent à l'entité d'appliquer à la fois le concept de caractère significatif sur le plan financier et le concept de caractère significatif sur le plan de l'impact à la préparation de l'information sur la durabilité, le professionnel en exercice devrait tenir compte de ces deux perspectives lorsqu'il prend en considération le caractère significatif ou détermine le seuil de signification. Par conséquent, une exigence conditionnelle a été ajoutée (voir le paragraphe 99 de la norme ISSA 5000), laquelle renvoie aux modalités d'application initialement énoncées dans l'ES-5000 expliquant la « double matérialité ».

Approche du professionnel en exercice à l'égard du caractère significatif

63. L'IAASB a conservé l'approche hybride, qui consiste à prendre en considération le caractère significatif pour les informations fournies de nature qualitative et à déterminer le seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative (voir le paragraphe 98 de la norme ISSA 5000). Les modalités d'application ont fait l'objet de diverses révisions visant à :

- clarifier davantage les travaux à effectuer par le professionnel en exercice, y compris les facteurs qui pourraient être pertinents pour la prise en considération du caractère significatif ou la détermination du seuil de signification ;
- mieux faire la distinction entre le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer et l'approche du professionnel en exercice à l'égard du caractère significatif afin de planifier et de réaliser la mission d'assurance, ainsi que d'apprécier si l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives. Les modalités d'application mentionnent que le professionnel en exercice prend en compte les informations à fournir qui pourraient être importantes du point de vue des utilisateurs visés, et que les procédures d'évaluation des risques du professionnel en exercice sont conçues et mises en œuvre afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (dans une mission d'assurance limitée) ou les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (dans une mission d'assurance raisonnable). Par conséquent, les jugements à propos du caractère significatif, ainsi que la nature et la probabilité des anomalies potentielles, sont pertinents eu égard à la stratégie du professionnel en exercice, notamment la façon dont l'information sur la durabilité est regroupée aux fins de la planification et de la réalisation de la mission. Voir le paragraphe A294 de la norme ISSA 5000.

64. L'IAASB a aussi ajouté, au paragraphe 101 de la norme ISSA 5000, une exigence selon laquelle le professionnel en exercice est tenu de réviser le caractère significatif pour les informations fournies si, au cours de la mission d'assurance, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené initialement à prendre en considération le caractère significatif de façon différente ou à déterminer un seuil de signification différent. Le paragraphe 102 exige que soient consignés dans la documentation de la mission les facteurs pertinents eu égard à la prise en considération du caractère

significatif pour les informations fournies de nature qualitative et la base de détermination du seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative.

Section H — Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables)

Contexte

65. Conformément aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée), le paragraphe 69 de l'ES-5000 imposait au professionnel en exercice d'acquérir une connaissance préliminaire des circonstances de la mission pour avoir une base appropriée lui permettant d'établir si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies en vue d'accepter ou de maintenir la mission d'assurance. L'IAASB a convenu qu'il est nécessaire que la connaissance préliminaire du professionnel en exercice englobe à la fois l'information sur la durabilité que l'entité est censée communiquer et la question de savoir si le périmètre de la mission d'assurance proposée inclut la totalité ou une partie de cette information.

66. Comme les référentiels d'information sur la durabilité et autres critères sont en pleine évolution, il se peut que l'entité n'ait pas accès à des critères valables pour mesurer ou évaluer toutes les questions relatives à la durabilité qu'elle a l'intention de communiquer. C'est pourquoi l'IAASB a inclus des exigences portant sur la détermination de la question de savoir s'il existe des critères pour toute l'information sur la durabilité qui est censée faire l'objet de la mission d'assurance et sur l'identification des sources des critères (voir les alinéas 72 a) et b) et les modalités d'application connexes de l'ES-5000).

67. L'IAASB a reconnu que les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui émanent de groupes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure officielle transparente sont présumés être valables en l'absence d'indications contraires, mais qu'il se peut que ces critères aient à être complétés par des critères supplémentaires élaborés par l'entité s'ils ne sont pas suffisamment précis pour permettre la mesure ou l'évaluation des questions relatives à la durabilité (voir le paragraphe A170 de l'ES-5000).

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

Connaissance préliminaire des circonstances de la mission

68. Dans l'ensemble, les répondants étaient très favorables à l'obligation d'acquérir une connaissance préliminaire des circonstances de la mission, notamment de l'information sur la durabilité à communiquer et du périmètre de la mission d'assurance proposée.

69. Certains répondants estimaient qu'il pourrait être trop ardu d'acquérir la connaissance exigée, du fait de son étendue, avant l'acceptation ou le maintien de la mission. Plus précisément, ces répondants ont fait valoir que la nature et l'étendue des exigences ou des modalités d'application de l'ES-5000 impliquaient un niveau de compréhension qui serait plus approprié à l'étape de la planification ou de l'évaluation des risques. Ils ont souligné qu'il y aurait lieu de clarifier la nature et l'étendue des travaux à effectuer à l'égard des conditions préalables à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission en définissant la « connaissance préliminaire » ou en la limitant à une connaissance suffisante pour déterminer si le professionnel en exercice est en mesure ou non d'accepter ou de maintenir la mission. Ils ont aussi suggéré de préciser qu'une compréhension plus étendue des conditions préalables, basée sur la connaissance préliminaire, serait nécessaire après l'acceptation de la mission.

Caractère valable et accessibilité des critères

70. Dans l'ensemble, la grande majorité des répondants étaient d'accord que l'ES-5000 traitait de manière appropriée de l'appréciation par le professionnel en exercice du caractère valable et de l'accessibilité des critères utilisés par l'entité pour la préparation de l'information sur la durabilité.

71. Certains répondants ont avancé qu'une « appréciation » du caractère valable des critères avant de décider d'accepter la mission impliquait une compréhension plus approfondie des critères, compréhension qui serait davantage appropriée à l'étape de la planification et de la réalisation de la mission. Plus précisément, les répondants ont affirmé que la norme ISSA 5000 devrait indiquer plus clairement que les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui sont établis par des organisations reconnues qui suivent une procédure officielle sont présumés être valables en l'absence d'indications contraires, et qu'il y aurait peu de travaux à effectuer à l'égard des critères dans ces circonstances. Ils ont suggéré de faire passer la présomption selon laquelle les critères sont valables d'une modalité d'application (paragraphe A170 de l'ES-5000) à une exigence.

Décisions de l'IAASB

Connaissance préliminaire des circonstances de la mission

72. Compte tenu des points de vue des répondants selon lesquels les travaux à effectuer pour établir si les conditions préalables sont réunies avant l'acceptation de la mission sont trop lourds, l'IAASB a noté ce qui suit :

- pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies, le professionnel en exercice est tenu d'« évaluer » si les rôles et responsabilités conviennent et si la mission présente toutes les caractéristiques énoncées aux paragraphes 77 à 80 de la norme ISSA 5000. Selon les principes et lignes directrices de rédaction mis au point par l'IAASB pour répondre aux questions de complexité, de compréhensibilité, d'adaptabilité et de proportionnalité (*CUSP Drafting Principles and Guidelines*), le verbe *evaluate* (« évaluer ») indique que le professionnel en exercice est tenu d'identifier et d'analyser les questions pertinentes pour parvenir à une certaine conclusion ;
- comme l'obligation d'établir si les conditions préalables sont réunies se limite à une connaissance préliminaire et à des entretiens, les procédures requises pour évaluer si la mission présente toutes les caractéristiques énoncées aux paragraphes 77 à 80 sont également limitées.

73. Toutefois, en réponse aux commentaires sur la nature et l'étendue des procédures qui seraient suffisantes pour acquérir une connaissance préliminaire, l'IAASB :

- a envisagé de définir le terme « connaissance préliminaire », mais a conclu qu'il pourrait être difficile à définir et pourrait mal traduire le vaste éventail de circonstances des missions ;
- a envisagé de remplacer « évaluer » par « se demander » dans l'exigence pour tenir compte du niveau de certitude que le professionnel en exercice devrait atteindre à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission, comme les informations disponibles peuvent être incomplètes. Toutefois, la norme ISAE 3000 (révisée) impose au professionnel en exercice de « déterminer » ces questions, un terme semblable à « évaluer » pour ce qui est des travaux à effectuer et de la documentation. Comme il n'y a pas lieu d'amoindrir la rigueur des exigences

comparativement à la norme ISAE 3000 (révisée), l'IAASB a conclu que les verbes ne devraient pas être changés ;

- a révisé les modalités d'application pour faire ressortir que le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue de cette connaissance préliminaire, et que la connaissance préliminaire que le professionnel en exercice acquiert diffère habituellement, de par sa nature et son étendue moindre, de la compréhension qu'il acquiert en réalisant la mission (voir le paragraphe A184 de la norme ISSA 5000). Certaines modalités d'application impliquant une compréhension détaillée ou un niveau de travail qui ne cadrait pas avec ce qui est raisonnable pour une connaissance préliminaire ont été supprimées ;
- a ajouté une exigence et des modalités d'application dans la section « Procédures d'évaluation des risques » (voir les paragraphes 107 et A326 de la norme ISSA 5000) pour faire la distinction entre les travaux à effectuer pour déterminer si les critères applicables sont valables à cette étape de la mission et les travaux à effectuer pour apprécier le caractère valable des critères à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission. Les travaux à effectuer à l'étape de l'évaluation des risques s'appuient sur la connaissance préliminaire des circonstances de la mission.

Caractère valable des critères d'un référentiel

74. L'IAASB a noté que la norme ISSA 5000 ne devrait pas imposer de travaux à effectuer inutilement, et que l'obligation d'apprécier le caractère valable des critères prévue au paragraphe 78 peut être satisfaite aisément, surtout si les critères sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou sont établis par des organisations autorisées ou reconnues.

75. Toutefois, pour souligner ce point, qui intéressait particulièrement certaines parties prenantes, l'IAASB a révisé le paragraphe 3 de la norme ISSA 5000 pour indiquer qu'en l'absence d'indications contraires, les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui sont établis par des organisations autorisées ou reconnues qui suivent une procédure officielle transparente sont présumés être valables. Les modalités d'application (voir le paragraphe A197) indiquent en outre que l'entité peut sélectionner et appliquer des politiques de communication pour l'application des critères d'un référentiel (voir la section K, « Procédures d'évaluation des risques », ci-après, qui traite plus à fond des politiques de communication). Le paragraphe A198 décrit les circonstances où les critères d'un référentiel pourraient avoir à être complétés par des critères supplémentaires, qu'il s'agisse de critères d'un référentiel ou de critères élaborés par l'entité.

Section I — Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice ou d'un expert choisi par le professionnel en exercice

Contexte

76. Les notes explicatives de l'ES-5000 mentionnaient que des missions d'assurance en matière de durabilité peuvent être réalisées pour un vaste éventail de questions relatives à la durabilité qui nécessitent des compétences et des connaissances spécialisées au-delà de celles que possèdent le responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission, et possiblement le recours aux travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice. Cet expert peut être un expert interne ou un expert externe.

77. Conformément au paragraphe 42 de l'ES-5000, si le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser les travaux d'un expert externe de son choix ou d'un cabinet autre que le sien, le responsable de la mission est tenu de déterminer si le professionnel en exercice sera à même de participer de manière suffisante et appropriée à ces travaux (voir également le paragraphe 30 de l'ES-5000).

78. Lorsque le professionnel en exercice considère que les travaux d'un cabinet autre que le sien sont pertinents pour sa mission et qu'il est à même d'y participer de manière suffisante et appropriée, les exigences de l'ES-5000 applicables à l'équipe de mission s'appliquent. Lorsque le professionnel en exercice n'est pas à même d'y participer de manière suffisante et appropriée, ce cabinet et les personnes provenant de celui-ci qui ont effectué les travaux d'assurance ne sont pas membres de l'équipe de mission et sont considérés comme un « autre professionnel en exercice », et les exigences prévues aux paragraphes 51 à 54 de l'ES-5000 s'appliquent.

79. Le paragraphe 87 des notes explicatives de l'ES-5000 présentait un tableau permettant de voir qui sont les personnes susceptibles de participer à une mission d'assurance en matière de durabilité et les exigences de l'ES-5000 qui s'appliquent à leurs travaux.

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

80. La grande majorité des répondants, parmi tous les groupes de parties prenantes, étaient d'accord que l'ES-5000 indiquait clairement les circonstances où un autre cabinet et les personnes provenant de celui-ci sont membres de l'équipe de mission ou sont considérés comme un « autre professionnel en exercice ». Par ailleurs, les répondants ont trouvé très utile le tableau illustrant les différentes personnes susceptibles de participer à une mission et ont suggéré de l'inclure directement dans la norme.

81. Beaucoup de répondants souhaitaient obtenir une définition du terme « autre professionnel en exercice » et des précisions sur le concept de « participation suffisante ». Les répondants ont aussi indiqué que le paragraphe 42 de l'ES-5000 devrait expliquer plus clairement aux professionnels en exercice quelles exigences de la norme s'appliquent dans les circonstances, ce qui impliquerait que certains éléments des modalités d'application fassent plutôt partie de l'exigence.

82. Parmi les autres thèmes qui se sont dégagés des commentaires des répondants sur les exigences applicables à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, citons les suivants :

- indications sur les communications avec un autre professionnel en exercice ;
- précisions supplémentaires concernant la somme de travail attendue, notamment toute différence entre les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable, et la façon de traiter les informations provenant de la chaîne de valeur ;
- difficultés de mise en œuvre lors de la collaboration avec un autre professionnel en exercice, particulièrement en ce qui concerne les travaux d'un autre professionnel en exercice effectués à l'égard d'une entité de la chaîne de valeur.

83. En ce qui concerne l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, les répondants ont fait observer que les exigences devraient aussi s'appliquer aux experts internes choisis par le professionnel en exercice, conformément aux normes ISAE 3000 (révisée) et ISA 620[5]. Ils ont également proposé d'inclure plus d'exigences et d'indications tirées de la norme ISA 620 pour

[5] Norme internationale d'audit (ISA) 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

favoriser l'uniformité de l'application par tous les types de professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance (qu'il s'agisse ou non de professionnels comptables).

Décisions de l'IAASB

84. L'IAASB a ajouté la définition du terme « autre professionnel en exercice » (voir le paragraphe 18 de la norme ISSA 5000). Pour clarifier pourquoi un autre professionnel en exercice ne fait pas partie de l'équipe de mission, les précisions d'application essentielles dans la définition expliquent que :

- les travaux d'un autre professionnel en exercice que le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser pour les besoins de la mission d'assurance en matière de durabilité sont effectués dans le cadre d'une mission distincte ;
- les personnes provenant d'un autre professionnel en exercice qui effectuent les travaux ne sont pas des membres de l'équipe de mission, puisqu'elles ne mettent pas en œuvre de procédures dans le cadre de la mission d'assurance en matière de durabilité. Ces personnes ne sont pas non plus des experts choisis par le professionnel en exercice.

85. Parmi les autres changements apportés en réponse aux commentaires reçus au sujet de l'utilisation des travaux d'autres parties, citons les suivants :

- réviser le paragraphe 43 de la norme ISSA 5000 pour indiquer clairement les exigences qui s'appliquent si le professionnel en exercice a l'intention d'obtenir des éléments probants en utilisant les travaux d'un cabinet autre que le sien, selon que le responsable de la mission est à même ou non de participer de manière suffisante et appropriée à ces travaux ;
- réviser les modalités d'application pour clarifier davantage le concept de participation suffisante, d'après la norme ISA 220 (révisée)[6] ;
- élargir les exigences relatives à l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice pour inclure les experts internes et externes, sauf si l'exigence porte spécifiquement sur les experts externes (par exemple, l'alinéa 56 b) de la norme ISSA 5000, qui porte sur l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice) ;
- pour insister suffisamment sur l'évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins du professionnel en exercice, ajouter une exigence distincte plus rigoureuse à cet effet (voir le paragraphe 57 de la norme ISSA 5000), conformément à la norme ISA 620.

Rapports destinés à plusieurs parties

86. En réponse aux commentaires sur les difficultés pratiques liées à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, particulièrement ceux effectués à l'égard d'une entité de la chaîne de valeur, l'IAASB a élaboré une exigence conditionnelle (voir le paragraphe 51 de la norme ISSA 5000) en s'inspirant d'une exigence semblable de la norme ISA 402[7].

---

6 Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

7 Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, paragraphe 17.

87. Cette exigence repose sur le postulat selon lequel, en raison de la relation entre les entités comprises dans une chaîne de valeur, il est attendu que les missions d'assurance réalisées par les professionnels en exercice pour fournir un rapport de mission d'assurance conçu pour l'utilisation, au sein d'une chaîne de valeur, par des entités utilisatrices et leurs professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance (comme les rapports de mission d'assurance d'une société de services) puissent s'avérer une solution nécessaire pour répondre aux besoins d'information des entités comptables qui se conforment aux référentiels d'information sur la durabilité pertinents. Si le professionnel en exercice prévoit d'utiliser ce type de rapport (désigné dans la norme ISSA 5000 comme un rapport destiné à plusieurs parties), il est tenu, selon le paragraphe 51, de déterminer si ce rapport fournit des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à ses besoins. L'IAASB était d'avis que cette exigence assurerait la pérennité de la norme ISSA 5000 et tracerait la voie à suivre si l'écosystème évolue, comme le prévoient certaines parties prenantes.

88. Si le professionnel en exercice a l'intention d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il est tenu, selon le paragraphe 52 de la norme ISSA 5000, de déterminer si les contrôles complémentaires d'une entité utilisatrice dont fait état un rapport destiné à plusieurs parties ou un autre rapport de mission d'assurance d'un autre professionnel en exercice sont pertinents pour l'entité utilisatrice.

Concertation avec l'IESBA

89. L'IAASB a eu des discussions approfondies avec l'IESBA au sujet de questions liées à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice et d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice pour maintenir l'harmonisation entre les principaux concepts et exigences de la norme ISSA 5000 et ceux du Code de l'IESBA, y compris les révisions proposées par l'IESBA dans le cadre de ses projets sur la durabilité et l'utilisation des travaux d'un expert externe. Les questions de concertation particulières sont expliquées en détail aux paragraphes 90 à 94 ci-après.

Autre professionnel en exercice

90. Si le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice, le paragraphe 51 de l'ES-5000 exigeait qu'il évalue si cet autre professionnel en exercice est indépendant et possède la compétence et les capacités nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice. Au cours des discussions de concertation avec l'IESBA, il a été mentionné que les travaux effectués par un autre professionnel en exercice pouvaient être des travaux d'assurance ou des travaux autres que d'assurance.

91. Puisque les dispositions des règles de déontologie pertinentes peuvent varier selon la nature des travaux effectués, l'IAASB a jugé nécessaire de réviser l'exigence pour mentionner de façon plus générale la conformité du professionnel en exercice aux règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice (voir l'alinéa 50 a) de la norme ISSA 5000). Pour bien faire le lien avec le Code de l'IESBA, l'IAASB a aussi :

    - révisé les modalités d'application pour indiquer que l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice peut inclure l'utilisation de travaux qui ont déjà été achevés ou de travaux qui n'ont pas encore été effectués, mais qui seront achevés avant que la mission du professionnel en exercice soit elle-même achevée. Ces travaux peuvent porter expressément sur des questions relatives à la durabilité ou consister en d'autres travaux d'assurance ou en des travaux autres que d'assurance qui, selon le jugement du professionnel en exercice, sont

pertinents eu égard à la mission d'assurance en matière de durabilité (voir le paragraphe A123 de la norme ISSA 5000) ;

- ajouté des modalités d'application indiquant que les règles de déontologie pertinentes peuvent comprendre des dispositions concernant la façon dont le professionnel en exercice assume les responsabilités déontologiques qui lui incombent en ce qui a trait à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, et que ces responsabilités peuvent varier selon que les travaux effectués par un autre professionnel en exercice sont des travaux d'assurance ou des travaux autres que d'assurance (voir le paragraphe A125 de la norme ISSA 5000) ;
- ajouté des modalités d'application pour aider les professionnels en exercice à distinguer une mission d'assurance d'une mission autre que d'assurance (voir le paragraphe A126 de la norme ISSA 5000). L'IAASB a estimé que quelques principes généraux, portant sur la nature de la mission et le libellé employé dans le rapport de l'autre professionnel en exercice, fourniraient l'orientation nécessaire aux professionnels en exercice.

Expert externe choisi par le professionnel en exercice

92. La norme ISSA 5000 n'indique pas explicitement ce que fait le professionnel en exercice s'il n'est pas en mesure d'évaluer si, par rapport à ses besoins, l'expert externe de son choix possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires, ou s'il détermine que cet expert ne les possède pas, en application de l'alinéa 56 a). L'IAASB a fait observer qu'il est implicite, dans les exigences (voir les paragraphes 56 et 57 de la norme ISSA 5000), que ces circonstances empêcheraient le professionnel en exercice d'utiliser les travaux de cet expert. Il a aussi été mentionné que cette présomption implicite concorde avec la norme ISA 620.

93. Au cours des discussions de concertation avec l'IESBA, on a demandé à l'IAASB d'ajouter des modalités d'application à la norme ISSA 5000 pour faire le lien avec les règles de déontologie pertinentes qui pourraient traiter de cette question. L'IAASB a accepté et a ajouté le paragraphe A145 à la norme ISSA 5000.

94. La stratégie et le programme de travail 2024-2027 de l'IAASB prévoient un projet visant à apporter des modifications de portée limitée à ses normes, dont la norme ISA 620, dans le cadre du projet de l'IESBA sur l'utilisation des travaux d'un expert externe. Des modifications aux normes de l'IAASB pourraient être nécessaires étant donné l'ajout explicite par l'IESBA des règles de déontologie relatives à l'utilisation des travaux d'un expert externe dans la préparation d'informations financières et non financières et dans les missions d'audit, d'assurance et autres que d'assurance, pour veiller à ce que les normes des deux conseils puissent continuer d'être appliquées conjointement de façon efficace. L'ajout et la révision de plusieurs termes et définitions par l'IESBA seraient ainsi pris en compte.

Section J — Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité

Contexte

95. L'IAASB a examiné de quelle manière et dans quelle mesure l'ES-5000 devrait aborder la question de l'information sur la durabilité « consolidée » ou des missions d'assurance de groupe en matière de durabilité. Selon lui, il ne serait pas approprié que l'ES-5000, en tant que projet de norme d'application générale, inclue toutes les exigences et indications détaillées contenues dans la

norme ISA 600 (révisée)[8], qui s'applique aux groupes. Tout bien considéré, l'IAASB a conclu que les exigences fondées sur des principes énoncées dans le projet de norme pourraient s'appliquer à toutes les missions d'assurance en matière de durabilité, y compris lorsqu'il faut faire appel à d'autres professionnels en exercice (au sein du cabinet ou réseau du professionnel en exercice, ou d'un cabinet d'un autre réseau) pour mettre en œuvre les procédures et obtenir des éléments probants.

Résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

96. Les répondants avaient des avis partagés sur la question de savoir si les exigences fondées sur des principes énoncées dans l'ES-5000 seraient suffisantes pour les missions d'assurance de groupe en matière de durabilité. Certains estimaient que l'approche fondée sur des principes pouvait théoriquement être appliquée, mais que des exigences ou indications supplémentaires seraient nécessaires et pourraient être fournies dans les modalités d'application de la norme, dans des indications de mise en œuvre en marge de la norme ou dans une norme ISSA distincte.

97. D'autres répondants des divers groupes de parties prenantes ont affirmé que des exigences et indications supplémentaires propres aux missions de groupe étaient nécessaires dans la norme définitive pour traiter des complexités et des difficultés à ce chapitre. Ces répondants ont mentionné que l'ES-5000, en tant que projet de norme d'application générale, devrait inclure les exigences et indications nécessaires pour réaliser une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité. Il était difficile pour eux de voir comment l'ES-5000 pouvait être appliqué à un contexte de groupe, en pratique, surtout au vu des risques uniques associés à l'information agrégée provenant de plusieurs entités, y compris de la chaîne de valeur (voir également la section M, « Autres points », ci-après, qui traite des informations provenant de la chaîne de valeur).

98. D'autres répondants ont fait observer que, dans certains pays ou territoires (par exemple, l'Union européenne), bon nombre des entités qui seront d'abord assujetties à la première série d'obligations relatives à l'information sur la durabilité et à l'assurance en matière de durabilité seront probablement des groupes. Par conséquent, l'ES-5000 devrait s'intéresser davantage aux missions d'assurance de groupe en matière de durabilité pour éviter un manque d'uniformité dans les approches.

99. Les répondants ont aussi souligné l'importance de la concertation avec l'IESBA, notamment l'harmonisation entre les principaux concepts, termes et exigences de l'ES-5000 et ceux associés aux révisions proposées au Code de l'IESBA pour les missions d'assurance de groupe en matière de durabilité.

Décisions de l'IAASB

100. Comme la norme ISSA 5000 est fondée sur des principes, l'IAASB s'est penché sur l'importance de parvenir à un juste équilibre entre, d'une part, l'inclusion d'exigences et de modalités d'application supplémentaires propres aux groupes dans une norme d'application générale et, d'autre part, l'ajout d'indications en marge de la norme définitive pour compléter les exigences fondées sur des principes.

101. L'IAASB a fait valoir que les mêmes concepts et principes fondamentaux s'appliquent à toutes les missions (c'est-à-dire déterminer les ressources nécessaires pour réaliser la mission, la source des informations, ainsi que la façon dont les éléments probants seront obtenus et leur provenance). Il a

[8] Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

toutefois pris acte des nombreuses demandes d'exigences et d'indications propres aux missions de groupe pour que les complexités et difficultés à ce chapitre soient prises en compte et pour que les professionnels en exercice puissent réaliser des missions de façon plus uniforme.

102. L'IAASB a conclu que la façon la plus appropriée de tenir compte des commentaires des répondants consistait à ajouter des exigences spécifiques pour les missions de groupe, ainsi que des termes propres aux groupes. À cet égard, l'IAASB s'est penché sur les questions pour lesquelles les répondants ont demandé le plus souvent que des exigences et indications supplémentaires soient intégrées à la norme ISSA 5000. Il a donc ajouté :

- les définitions pertinentes concernant les groupes et les composantes (voir le paragraphe 18), inspirées de termes semblables pour les audits de groupe définis dans la norme ISA 600 (révisée) ;
- une exigence conditionnelle (voir le paragraphe 96), inspirée du paragraphe 22 de la norme ISA 600 (révisée), imposant au professionnel en exercice de mettre au point la stratégie générale et le plan de mission, ainsi que les modalités d'application connexes ;
- une exigence (voir le paragraphe 60) applicable à toutes les missions selon laquelle le responsable de la mission doit assumer la responsabilité de déterminer que les communications entre l'équipe de mission (dont les professionnels en exercice de composantes, le cas échéant) et, s'il y a lieu, les experts externes choisis par le professionnel en exercice et la fonction d'audit interne ont lieu en temps opportun tout au long de la mission. L'IAASB n'a pas inclus les autres professionnels en exercice dans cette exigence générale, puisque les communications ne sont pas toujours possibles lorsque le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'assurer la direction et la supervision de ces autres professionnels en exercice et la revue de leurs travaux. Or, pour déterminer si, par rapport à ses besoins, les éléments probants tirés des travaux d'un autre professionnel en exercice sont adéquats, le professionnel en exercice est tenu de communiquer, dans la mesure nécessaire selon les circonstances, avec l'autre professionnel en exercice au sujet des constatations découlant des travaux de ce dernier (voir le paragraphe 53 de la norme ISSA 5000) ;
- des exigences conditionnelles (voir les paragraphes 151L et 151R) imposant, pour l'information sur la durabilité de groupe, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés au processus d'agrégation. L'IAASB a noté que les référentiels d'information sur la durabilité peuvent exiger que l'information sur la durabilité soit « consolidée » ou agrégée, mais ne fournissent habituellement pas d'indications détaillées sur la façon dont l'entité agrégerait les informations provenant de plusieurs entités pour la préparation des informations à fournir.

103. L'IAASB a pris acte des demandes des répondants souhaitant obtenir des exigences et des indications concernant le caractère significatif dans un contexte de groupe. Cependant, il a jugé qu'il était préférable d'inclure des indications supplémentaires à ce sujet, notamment pour les groupes, dans les indications de mise en œuvre.

Concertation avec l'IESBA

104. L'IAASB a reconnu l'importance de la concertation avec l'IESBA au sujet des principaux concepts, termes et exigences relatifs aux missions d'assurance de groupe en matière de durabilité. À la suite

de discussions de concertation approfondies, les deux conseils se sont entendus sur l'approche à adopter à l'égard des groupes, notamment :

- les définitions des termes se rapportant aux groupes, chaque conseil ayant la possibilité de les compléter avec des modalités d'application énonçant des informations contextuelles propres à ses besoins particuliers ;
- l'approche à l'égard des composantes, c'est-à-dire que c'est au professionnel en exercice qu'il revient de déterminer les composantes afin de planifier et de réaliser la mission et qu'il peut s'agir des composantes du groupe ou des composantes de la chaîne de valeur (comprises dans le périmètre de l'information). Voir la définition de « composante » au paragraphe 18 ainsi que les modalités d'application connexes au paragraphe A17 de la norme ISSA 5000 ;
- des références aux « travaux d'assurance » pour faire ressortir ce sur quoi il faut que le professionnel en exercice se concentre lorsqu'il met au point la stratégie générale et le plan de mission pour une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité, mais aussi pour faire la distinction entre les travaux d'assurance et les travaux autres que d'assurance, par exemple dans le contexte de l'obtention d'éléments probants par l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice. On reconnaît ainsi que les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, peuvent varier selon que les travaux effectués sont des travaux d'assurance ou des travaux autres que d'assurance.

Participation d'un autre professionnel en exercice à l'égard d'une composante du groupe

105. L'IAASB a répondu aux préoccupations soulevées par un membre du Groupe de surveillance au sujet des circonstances dans lesquelles un autre professionnel en exercice peut avoir effectué des travaux à l'égard d'une composante du groupe (lorsque le professionnel en exercice n'est pas à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux). Il a été déterminé que ces circonstances étaient incohérentes avec l'attente selon laquelle le professionnel en exercice participe de manière suffisante et appropriée aux travaux effectués à l'égard d'une composante du groupe.

106. Compte tenu de l'évolution de l'information sur la durabilité et du vaste éventail de types de missions qui peuvent être réalisées, l'IAASB a jugé qu'il serait possible pour un autre cabinet (y compris un autre bureau du cabinet du professionnel en exercice ou un cabinet membre du réseau) de réaliser une mission distincte à l'égard d'une composante du groupe (par exemple, une filiale) sans que le professionnel en exercice en ait connaissance. L'IAASB a fait observer que ces circonstances existaient déjà dans la pratique et devaient donc être prises en compte dans la norme ISSA 5000. Par conséquent, il :

- a transformé en présomption l'attente selon laquelle le professionnel en exercice participe habituellement de manière suffisante et appropriée aux travaux effectués à l'égard de l'information sur la durabilité d'une composante du groupe (voir le paragraphe A104 de la norme ISSA 5000) ;
- a révisé les modalités d'application (voir le paragraphe A105 de la norme ISSA 5000) pour tenir compte des circonstances dans lesquelles une mission distincte a été réalisée sans que le professionnel en exercice soit à même d'y participer de manière suffisante et appropriée. Dans ces circonstances, les exigences relatives à un autre professionnel en exercice énoncées aux paragraphes 50 à 55 de la norme ISSA 5000 s'appliquent. L'IAASB a conclu que les exigences rigoureuses relatives à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice

seraient alors appropriées, y compris celle de déterminer si, par rapport aux besoins du professionnel en exercice, les éléments probants tirés des travaux de cet autre professionnel en exercice sont adéquats ;

- a détaillé dans les modalités d'application que si, dans les années subséquentes, la réalisation d'une mission distincte semblable portant sur cette composante du groupe est prévue, il y aurait lieu de mettre en place une planification et une communication appropriées entre les professionnels en exercice, de sorte que la participation de cet autre cabinet puisse devenir une participation à titre de professionnel en exercice d'une composante. Par conséquent, les modalités d'application mentionnent que le professionnel en exercice serait en mesure d'en tenir compte dans la mise au point de la stratégie générale et du plan de mission relatifs à cette mission d'assurance de groupe, y compris en ce qui concerne la participation de cet autre cabinet à titre de professionnel en exercice d'une composante (c'est-à-dire qu'il y a alors présomption de participation suffisante et appropriée aux travaux).

Section K — Procédures d'évaluation des risques

Évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'assurance limitée

107. L'ES-5000 stipulait que, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures relatives aux risques « suffisantes pour pouvoir identifier les informations à fournir qui sont susceptibles de comporter des anomalies significatives » et disposer de ce fait d'une base pour concevoir des procédures complémentaires axées sur ces informations. Cette approche concorde avec les exigences énoncées dans la norme ISAE 3000 (révisée) pour toutes les missions d'assurance limitée. L'IAASB a souligné que la norme ISAE 3410 impose, dans une mission d'assurance limitée, d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES et pour les types d'émissions et les informations fournies de nature significative. Toutefois, il était d'avis que l'approche préconisée dans la norme ISAE 3000 (révisée) fournissait un cadre approprié permettant au professionnel en exercice de prendre en considération, dans une mission d'assurance en matière de durabilité, les informations à fournir qui sont susceptibles de comporter des anomalies significatives. Voir les paragraphes 98 à 101 des notes explicatives de l'ES-5000.

108. La majorité des répondants à l'ES-5000 étaient favorables à l'idée d'exiger une évaluation des risques explicite dans une mission d'assurance limitée, faisant remarquer que les risques d'anomalies significatives devraient toujours être identifiés et évalués, quel que soit le type de mission d'assurance. Les avis étaient cependant partagés sur la question de savoir si l'évaluation des risques devrait se faire au niveau des informations à fournir, comme dans la norme ISAE 3410, ou au niveau des assertions. Les répondants ont aussi indiqué qu'il devrait y avoir une distinction claire entre les travaux à effectuer pour les procédures relatives aux risques dans une mission d'assurance limitée et dans une mission d'assurance raisonnable.

109. Compte tenu des points de vue divergents des répondants, l'IAASB a noté que les approches à l'égard des missions d'assurance limitée préconisées dans l'ES-5000 et dans la norme ISAE 3410 sont toutes deux fondées sur les risques. C'est le cas de toutes les normes de l'IAASB applicables à la réalisation de missions d'audit ou d'examen limité, ou d'autres missions d'assurance (voir

également le *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance* de l'IAASB)[9]. La différence réside dans la nature et l'application de l'approche fondée sur les risques.

110. L'IAASB était d'accord avec les répondants ayant mentionné qu'en raison de la nature de l'information sur la durabilité, l'approche préconisée dans la norme ISAE 3410 fournirait une base plus appropriée pour la conception et la mise en œuvre de procédures complémentaires dans les missions d'assurance limitée. C'est pourquoi la norme ISSA 5000 (voir le paragraphe 122L) impose au professionnel en exercice d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir dans une mission d'assurance limitée. L'IAASB estimait que cette approche :

- fournit une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures complémentaires permettant d'obtenir un niveau d'assurance valable ;
- répond aux préoccupations des répondants quant à la différence entre les travaux à effectuer pour l'identification et l'évaluation des risques conformément à l'ES-5000 et conformément à la norme ISAE 3410 (voir également le paragraphe 14 plus haut) ;
- favorise la cohérence et la qualité des missions d'assurance en matière de durabilité ;
- facilite la transition d'une mission d'assurance limitée à une mission d'assurance raisonnable dans l'avenir.

Compréhension des politiques de communication de l'entité

111. Dans le cadre de ses discussions au sujet du caractère valable des critères, l'IAASB a aussi abordé la différence entre les critères et les politiques de communication de l'entité. Pour clarifier la différence entre les deux dans la norme ISSA 5000, l'IAASB :

- a expliqué au paragraphe A2 de la norme ISSA 5000 que, même si le référentiel ne précise pas toujours la façon de mesurer ou d'évaluer toutes les questions relatives à la durabilité, il énonce habituellement des principes assez larges pour permettre à l'entité de sélectionner et d'appliquer des politiques de communication qui soient conformes aux concepts sous-tendant les exigences du référentiel, et d'atteindre les objectifs de celles-ci. Cette explication cadre avec celle donnée dans le cas des référentiels d'information financière au paragraphe A6 de la norme ISA 200[10] ;
- a ajouté des exigences (voir les paragraphes 108 et 109 de la norme ISSA 5000) imposant au professionnel en exercice d'acquérir une compréhension des politiques de communication de l'entité et, le cas échéant, des raisons des changements dans celles-ci, et d'évaluer si ces politiques sont appropriées et si elles sont cohérentes avec les critères applicables et les critères utilisés dans le secteur d'activité pertinent. Ces exigences cadrent avec l'approche à l'égard de la compréhension des méthodes comptables de l'entité préconisée dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)[11] ;

---

9 Voir le Manuel 2023-2024 de l'IAASB, volume IV (en anglais).

10 Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

11 Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

- a ajouté des modalités d'application expliquant que les politiques de communication de l'entité ne sont pas des critères en soi, mais qu'elles aident l'entité à se conformer aux critères applicables, afin de clarifier davantage le lien entre ces politiques et les critères applicables. Les modalités d'application traitent des points à prendre en considération pour l'acquisition d'une compréhension de la sélection et de l'application des politiques de communication de l'entité (voir le paragraphe A343), ainsi qu'un exemple illustrant comment les politiques de communication de l'entité sont utilisées pour appliquer les critères (voir le paragraphe A344).

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

112. Au cours de ses délibérations, les membres de l'IAASB ont formulé des avis partagés sur l'approche du professionnel en exercice à l'égard de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment sur l'application du concept de caractère significatif. Deux points de vue différents ont été exprimés :

    - selon le premier point de vue, le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer (voir également le paragraphe 59 plus haut) débouche sur les informations fournies que la direction a jugé significatives en se fondant sur les besoins d'information des utilisateurs visés. Le professionnel en exercice devrait donc considérer comme significatives toutes les informations fournies, puis identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans toutes ces informations et y répondre ;

    - selon le deuxième point de vue, même si le professionnel en exercice s'appuie sur les informations fournies par la direction pour établir la stratégie de la mission, il peut décider qu'un regroupement différent de l'information sur la durabilité permettrait de planifier et de réaliser la mission de façon plus efficace (comme l'indique le paragraphe A267 de l'ES-5000).

113. En définitive, la norme ISSA 5000 reconnaît que l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par le professionnel en exercice, qui constituent un processus itératif, sont fondées sur la compréhension que celui-ci a acquise en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques et en appliquant le concept de caractère significatif. Pour ce faire, le professionnel en exercice regroupe les informations fournies d'une façon logique qui tient compte, entre autres, de sa prise en compte des besoins d'information des utilisateurs visés. Le professionnel en exercice identifie et évalue ensuite les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (assurance limitée) ou les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (assurance raisonnable), puis planifie et met en œuvre des procédures complémentaires pour répondre à l'évaluation des risques.

114. À la suite de ses discussions et dans le souci de clarifier davantage sa position, l'IAASB a apporté plusieurs révisions aux modalités d'application, notamment aux paragraphes suivants :

    - les paragraphes A284 à A287, qui portent sur l'approche du professionnel en exercice à l'égard de la planification et de la mise en œuvre des procédures, y compris les facteurs qui peuvent influencer sa décision de regrouper les informations à fournir par l'entité aux fins de la planification et de la réalisation de la mission ;

    - les paragraphes A404 à A414, qui indiquent, entre autres, que la manière dont le professionnel en exercice regroupe les informations à fournir pour les besoins de la planification et de la réalisation de la mission a une incidence sur la manière dont il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, et que l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies

significatives au niveau des informations à fournir dans une mission d'assurance limitée sont moins poussées que dans une mission d'assurance raisonnable. Ces modalités d'application mettent aussi en lumière les circonstances dans lesquelles un référentiel d'information sur la durabilité peut exiger la mention d'un grand nombre d'indicateurs individuels pour différentes questions relatives à la durabilité.

Section L — Rapport

115. Dans l'ensemble, l'IAASB a élaboré les exigences en matière de rapport de l'ES-5000 en s'appuyant sur les exigences des normes ISAE 3000 (révisée) et ISAE 3410, mais a tenu compte des exigences pertinentes des normes ISA 700 (révisée)[12], ISA 710[13], ISA 720 (révisée)[14] et ISA 800 (révisée)[15]. Comme on s'attend à ce que l'information externe à usage général d'une entité comprenne à la fois l'information sur la durabilité et l'information financière à l'avenir, l'IAASB a décidé de se servir de la norme ISA 700 (révisée) comme modèle pour les éléments du rapport de mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité. Il a aussi fait remarquer que la norme ISA 700 (révisée) tient compte des réflexions les plus récentes sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur, dont l'ordre des éléments du rapport.

116. Les répondants étaient largement favorables à la forme et au contenu du rapport de mission d'assurance selon l'ES-5000, mais ont formulé des commentaires et des suggestions concernant divers aspects du rapport. Ils ont recommandé d'inclure une exigence selon laquelle le rapport de mission d'assurance devrait mentionner les règles de déontologie pertinentes appliquées par le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance, en plus d'indiquer le pays ou territoire d'où émanent ces règles (voir également le paragraphe 37 plus haut). Il a aussi été suggéré de fournir des modalités d'application supplémentaires et des exemples de rapports comprenant une section sur les limites inhérentes, pour donner plus de précisions et d'indications sur les difficultés liées aux estimations et aux informations prospectives et à l'obtention d'éléments probants pour les informations fournies au sujet de la chaîne de valeur.

Transparence à l'égard des règles de déontologie pertinentes et des normes sur la gestion de la qualité

117. L'ES-5000 exigeait que le rapport du professionnel en exercice indique le pays ou territoire d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou précise qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA. L'IAASB était d'accord avec les répondants ayant mentionné qu'il ne s'agissait pas d'une exigence aussi rigoureuse que celle énoncée dans la norme ISAE 3000 (révisée) et a donc rehaussé l'exigence pour inclure la mention des règles de déontologie appliquées (voir le sous-alinéa 190 d)iv) de la norme ISSA 5000). En plus d'être conforme à la norme ISAE 3000 (révisée), ce changement cadre avec l'exigence semblable concernant la mention des exigences en matière de gestion de la qualité appliquées (voir le sous-alinéa 190 d)vi)).

118. L'IAASB a également conclu que, le cas échéant, le rapport de mission d'assurance devrait nommer l'autorité compétente ayant déterminé que les règles de déontologie pertinentes ou les exigences en

---

12 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

13 Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

14 Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

15 Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

matière de gestion de la qualité appliquées à la mission sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité ou de la norme ISQM 1. Par conséquent, l'IAASB a fait cet ajout aux exigences énoncées aux sous-alinéas 190 d)iv) et vi).

119. Par suite de sa concertation avec l'IESBA, l'IAASB a ajouté une exigence conditionnelle (voir le sous-alinéa 190 d)v) de la norme ISSA 5000) selon laquelle le rapport de mission d'assurance devrait mentionner si les règles de déontologie pertinentes exigent du professionnel en exercice qu'il rende public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé à des règles d'indépendance propres aux missions d'assurance en matière de durabilité de certaines entités, comme les entités d'intérêt public (EIP) dans le cas du Code de l'IESBA. Pour cette exigence, l'IAASB s'est inspiré de la norme ISA 700 (révisée)[16], modifiée dans le cadre du volet 1 de son projet visant les EIP.

Assurance limitée — Fondement de la conclusion

120. Dans l'élaboration de l'ES-5000, l'IAASB a jugé important de clarifier, pour les utilisateurs du rapport de mission d'assurance, 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, et que le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est beaucoup moins élevé. Il a décidé que, pour qu'ils soient suffisamment mis en évidence et portés à l'attention des utilisateurs, ces énoncés devraient être inclus dans la section sur le fondement de la conclusion du rapport de mission d'assurance limitée.

121. La majorité des répondants étaient d'accord que l'inclusion dans la section sur le fondement de la conclusion du rapport met suffisamment en évidence les énoncés concernant la différence entre les procédures mises en œuvre et le niveau d'assurance obtenu selon que la mission est une mission d'assurance limitée ou une mission d'assurance raisonnable. Néanmoins, les répondants ont fait valoir qu'il y aurait lieu de fournir des indications ou des documents didactiques supplémentaires pour aider les utilisateurs à mieux comprendre les missions d'assurance limitée et réduire l'écart par rapport aux attentes.

122. L'IAASB n'a pas proposé d'autres modifications quant aux énoncés à inclure dans la section sur le fondement de la conclusion du rapport de mission d'assurance limitée. Il a indiqué qu'il était important pour les utilisateurs visés de lire l'intégralité du rapport, y compris la section intitulée « Résumé des travaux effectués » dans le cas d'une mission d'assurance limitée.

Questions clés de l'audit

123. L'IAASB s'est dit conscient des avantages pour l'intérêt public que pourrait procurer la communication des questions clés de l'audit et a examiné le résultat du suivi après mise en œuvre des normes sur le rapport de l'auditeur qui s'intéressait à une possible demande pour que le concept des questions clés de l'audit soit étendu aux autres rapports de mission d'assurance. Toutefois, en raison de plusieurs facteurs décrits dans les notes explicatives de l'ES-5000, l'IAASB a convenu qu'il n'était pas approprié d'imposer, dans l'ES-5000, la communication des questions clés de l'audit ou leur équivalent (par exemple, les « questions clés de l'assurance en matière de durabilité »), puisqu'il s'agit d'un projet de norme d'application générale, et a indiqué qu'il envisagera plutôt de traiter ces questions dans l'avenir.

[16] Norme ISA 700 (révisée), alinéa 28 c).

124. Les répondants se sont montrés très favorables à la décision de ne pas imposer au professionnel en exercice de communiquer les questions clés de l'audit, faisant valoir que cette exigence ne serait pas pertinente eu égard à toutes les missions d'assurance en matière de durabilité. Plus précisément, les répondants ont fait remarquer que la communication des questions clés de l'audit dans une mission d'assurance limitée pourrait être déroutante pour les utilisateurs du rapport de mission d'assurance, puisque ce type de rapport doit comprendre une section « Résumé des travaux effectués ». Les répondants étaient favorables à l'idée de traiter ces questions dans l'avenir, au terme du suivi après mise en œuvre relatif à l'application de la norme ISSA 5000.

125. Étant donné les points de vue des répondants, l'IAASB a réitéré que la norme ISSA 5000 ne devrait pas imposer la communication des questions clés de l'audit dans le rapport de mission d'assurance. Il est demeuré d'avis qu'il serait plus approprié de se pencher sur la communication de ces questions après que la norme ISSA 5000 a été appliquée un certain temps, compte tenu de la nature évolutive de l'assurance en matière de durabilité. L'IAASB a aussi pris acte des points de vue exprimés par certains répondants selon lesquels la norme ISSA 5000 n'interdit pas à un professionnel en exercice de communiquer les questions clés de l'audit sur une base volontaire ou si des textes légaux ou réglementaires l'exigent.

Limites inhérentes

126. L'IAASB a noté que les répondants étaient généralement favorables à ce que le rapport de mission d'assurance comporte, s'il y a lieu, une section intitulée « Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité ». Il a donc conservé l'exigence énoncée dans l'ES-5000, mais l'a élargie pour inclure les limites inhérentes aux informations prospectives présentées dans l'information sur la durabilité (voir l'alinéa 190 g) de la norme ISSA 5000).

127. En réponse aux commentaires des répondants au sujet des limites de la capacité de la direction d'obtenir des informations provenant d'entités de la chaîne de valeur, l'IAASB a ajouté le paragraphe A559 dans la norme ISSA 5000 pour attester que la direction peut choisir d'expliquer ces limites dans l'information sur la durabilité. Le professionnel en exercice peut également choisir d'en décrire les incidences sur ses procédures dans son rapport de mission d'assurance, pourvu qu'une telle description ne donne pas à entendre que sa responsabilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion à l'égard de ces informations est réduite.

128. En réponse aux demandes des répondants souhaitant obtenir des exemples de rapports comportant une section sur les limites inhérentes, l'IAASB a conclu qu'il ne serait pas approprié de fournir ces exemples dans la norme ISSA 5000, puisque cette section devrait être adaptée aux faits et aux circonstances de la mission d'assurance. En outre, des exemples fournis dans la norme pourraient inciter les professionnels en exercice à utiliser des formules toutes faites. L'IAASB était d'avis que le mieux serait de fournir des indications ou des exemples supplémentaires sous forme d'indications de mise en œuvre ou d'autres ressources complémentaires ne faisant pas autorité.

Section M — Autres points

Communication avec l'auditeur des états financiers

129. Les répondants à l'ES-5000 ont souligné l'interconnectivité entre l'information sur la durabilité communiquée et les états financiers audités, ainsi que l'importance de la communication entre le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance en matière de durabilité et l'auditeur

des états financiers. Ces observations ont été réitérées à l'IAASB dans les commentaires des parties prenantes participant aux tables rondes et autres consultations tout au long du projet.

130. L'IAASB a fait observer qu'à mesure que les obligations en matière de rapport évoluent à l'échelle mondiale, l'information financière et l'information sur la durabilité sont de plus en plus intégrées. La communication entre les professionnels en exercice et les auditeurs d'états financiers est donc essentielle pour assurer l'uniformité entre ces différentes obligations. L'IAASB a aussi indiqué que la question des liens entre le professionnel en exercice et l'auditeur des états financiers a surtout été mentionnée par les répondants dans le contexte des responsabilités du professionnel en exercice concernant les « autres informations ».

131. En réponse aux commentaires reçus et autres observations des parties prenantes, l'IAASB a ajouté à la norme ISSA 5000 :

- une exigence au paragraphe 174 relative aux responsabilités du professionnel en exercice concernant les autres informations (au sens du paragraphe 18 de la norme ISSA 5000). Si les autres informations comprennent les états financiers de l'entité faisant l'objet d'un audit et que le professionnel en exercice constate qu'il semble exister une incohérence significative entre ces états financiers et l'information sur la durabilité ou prend connaissance du fait que les états financiers semblent comporter des anomalies significatives, il est aussi tenu de faire part du problème à l'auditeur des états financiers de l'entité, à moins que les textes légaux ou réglementaires ou les exigences professionnelles ne l'interdisent ;
- des modalités d'application (voir le paragraphe A279) dans la section sur la planification pour encourager la communication entre le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance en matière de durabilité et l'auditeur des états financiers au sujet des questions d'intérêt commun pour les deux missions. Il y est indiqué que cette communication, si les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent pas, peut être utile à la planification de la mission d'assurance et peut avoir lieu en temps opportun tout au long de la mission ;
- des modalités d'application (voir le paragraphe A14) qui mentionnent que, dans certaines circonstances, le référentiel d'information sur la durabilité peut permettre l'intégration par renvoi de l'information sur la durabilité provenant d'autres sources, telles que les états financiers audités ou une autre section d'un rapport de gestion. Si cette information fait partie du périmètre de la mission d'assurance en matière de durabilité, il est possible que le professionnel en exercice responsable de la mission ait l'intention d'obtenir des éléments probants en utilisant les travaux effectués par l'auditeur des états financiers ou un autre professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance. Dans ce cas, les exigences de la norme ISSA 5000 concernant l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice s'appliquent, notamment l'exigence de communiquer, dans la mesure nécessaire selon les circonstances, avec cet autre professionnel en exercice au sujet des constatations découlant des travaux de ce dernier.

Fraude et non-conformité aux textes légaux et réglementaires

132. La communication de l'information sur la durabilité ainsi que le système de contrôle interne portant sur les questions relatives à la durabilité et la préparation de l'information sur la durabilité continuent d'évoluer et sont, dans bien des cas, moins aboutis que pour les informations financières historiques. Ces facteurs peuvent accroître la vulnérabilité de l'information sur la durabilité aux anomalies

résultant de fraudes, notamment lorsque la direction subit des pressions en vue de l'atteinte de cibles ou d'objectifs annoncés publiquement.

133. L'IAASB a jugé important que le professionnel en exercice prenne en considération les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et qu'il réponde de manière appropriée aux cas avérés ou suspectés de fraudes identifiés au cours de la mission. C'est pourquoi il était souvent question de fraude dans les exigences et les modalités d'application de l'ES-5000. L'IAASB a également souligné l'importance de poursuivre la concertation avec l'IESBA au sujet de la fraude et de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Fraude

134. Les répondants étaient généralement d'accord que l'ES-5000 traitait du sujet de la fraude de manière appropriée. Même s'il a été suggéré que le terme « écoblanchiment » soit défini, les répondants étaient généralement favorables à ce que le terme ne soit pas utilisé dans l'ES-5000. Ils ont formulé divers commentaires concernant la nécessité d'obtenir plus d'indications et d'exemples particuliers sur le sujet de la fraude dans le contexte de l'information sur la durabilité, notamment en ce qui a trait au contournement des contrôles par la direction et au parti pris de la direction. Il a aussi été suggéré que l'IAASB envisage d'harmoniser l'ES-5000 avec le projet en cours visant la révision de la norme ISA 240[17].

135. En ce qui concerne la fraude, l'IAASB :

- a noté que, comme les contrôles internes à l'égard de l'information sur la durabilité ne sont pas aussi matures que ceux à l'égard de l'information financière, le risque de contournement des contrôles par la direction est accru dans une mission d'assurance en matière de durabilité. Par conséquent, l'IAASB a ajouté des exigences dans les sections sur l'évaluation des risques et les réponses aux risques de la norme ISSA 5000 (voir les paragraphes 123R et 150R, respectivement) pour traiter du risque de contournement des contrôles par la direction. L'IAASB a conclu que ces exigences ne devraient s'appliquer qu'aux missions d'assurance raisonnable, puisque leur application aux missions d'assurance limitée impliquerait une compréhension des activités de contrôle plus approfondie que celle qu'exige la norme ISSA 5000 pour les missions d'assurance limitée ;
- a réitéré que la définition du terme « fraude » énoncée dans l'ES-5000 était appropriée et qu'aucun changement n'était nécessaire. L'IAASB a fait valoir que la fraude est définie dans la norme ISSA 5000 de la même manière que dans les normes ISA 240 et ISAE 3410 et qu'il ne s'agit pas exclusivement d'un concept d'information financière. La définition est assez large pour englober tous les actes intentionnels commis par la direction et les responsables de la gouvernance dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal et assez claire pour ne pas inclure un parti pris non intentionnel de la direction ;
- a également réaffirmé sa position selon laquelle l'écoblanchiment ne serait pas défini ni décrit dans la norme ISSA 5000. Les termes comme « écoblanchiment », « écomutisme » et « socioblanchiment » et leur relation avec la fraude et tout parti pris de la direction sont mieux expliqués dans les indications de mise en œuvre.

[17] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

Non-conformité aux textes légaux et réglementaires

136. L'IAASB a pris acte des commentaires des répondants au sujet de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires et a conclu que la norme ISSA 5000 traitait de ces questions de manière appropriée. Toutefois, au terme de ses discussions, l'IAASB a ajouté une exigence (voir le paragraphe 67 de la norme ISSA 5000) imposant au professionnel en exercice de déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes exigent qu'il communique les cas de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité, ou établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les circonstances, de communiquer ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité. Cette exigence, qui était d'abord une modalité d'application, s'inspire de la norme ISA 240 (voir le paragraphe 69) et de la norme ISA 250 (révisée)[18] (voir le paragraphe 29).

137. L'IAASB a aussi collaboré avec l'IESBA pour maintenir l'harmonisation avec les dispositions des règles de déontologie pertinentes relatives à la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, puis a conclu que la norme ISSA 5000 concorde, ou n'entre pas en contradiction, avec ces règles en ce qui a trait à la communication avec l'auditeur des états financiers.

Estimations et informations prospectives

138. L'IAASB a reconnu qu'il était important que l'ES-5000 traite des considérations particulières concernant les estimations et les informations prospectives, notamment l'incertitude d'estimation, le jugement exercé par la direction, le jugement professionnel exercé par le professionnel en exercice et l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations ou les informations prospectives.

139. L'IAASB estimait que, quelle que soit la source ou le degré de l'incertitude d'estimation, ou le niveau de recours au jugement de la direction, il est nécessaire que celle-ci applique de façon appropriée les critères applicables lorsqu'elle établit des estimations et des informations prospectives — ainsi que les informations y afférentes à fournir —, notamment qu'elle sélectionne et utilise des méthodes, hypothèses et données appropriées. Par conséquent, l'IAASB a conclu que l'approche la plus appropriée était de traiter des estimations et des informations prospectives dans la section « Réponses aux risques d'anomalies significatives » de l'ES-5000.

140. La majorité des répondants de tous les groupes de parties prenantes étaient favorables à l'approche relative aux exigences proposées dans l'ES-5000 en ce qui concerne les estimations et les informations prospectives, y compris le fait d'en traiter dans la même section de la norme, mais ont demandé à ce que des précisions et des exemples supplémentaires soient inclus dans les modalités d'application ou dans des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité.

141. En réponse à ces commentaires, l'IAASB a ajouté :

- une exigence imposant au professionnel en exercice d'acquérir une compréhension, dans le cas d'estimations et d'informations prospectives, de la façon dont l'entité identifie les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard des critères applicables, et détermine la nécessité de les modifier (voir l'alinéa 117 c) de la norme ISSA 5000) ;

[18] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

- des modalités d'application qui contiennent des précisions et des exemples supplémentaires sur diverses questions, notamment en ce qui a trait à l'établissement par le professionnel en exercice d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance pour évaluer les estimations ou les informations prospectives de la direction. Les modalités d'application expliquent également que le professionnel en exercice n'est pas tenu d'obtenir des éléments probants lui permettant de savoir si la stratégie future de l'entité sera réalisée, si ses cibles futures seront atteintes ou si ses autres intentions futures seront concrétisées, ou de parvenir à une conclusion en ce sens.

Informations provenant de la chaîne de valeur

142. Les répondants à l'ES-5000 ont formulé diverses observations et préoccupations au sujet des difficultés potentielles, tant pour l'entité que pour le professionnel en exercice, associées aux informations provenant de la chaîne de valeur. Certaines de ces difficultés de mise en œuvre concernaient l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice et des réserves quant à la capacité du professionnel en exercice de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux de cet autre professionnel en exercice, particulièrement sur plusieurs échelons en amont et en aval de la chaîne de valeur de l'entité.

143. L'IAASB a jugé que les principes fondamentaux de la norme ISSA 5000 relatifs à l'obtention et à l'évaluation des éléments probants s'appliquent, quelle que soit la source des informations (que celles-ci proviennent d'entités sous le contrôle de l'entité ou d'entités qui échappent à son contrôle). Cependant, pour tenir compte des commentaires des répondants sur ces difficultés potentielles, l'IAASB a ajouté plusieurs modalités d'application dans la norme ISSA 5000, notamment :

- le paragraphe A238, qui indique qu'une limitation de l'accès aux informations provenant d'entités qui échappent au contrôle de l'entité, ou aux travaux d'un autre professionnel en exercice qui pourrait avoir fourni un rapport de mission d'assurance visant ces informations, peut également avoir une incidence sur l'évaluation que fait le professionnel en exercice de la pertinence et de la fiabilité de ces informations destinées à être utilisées comme éléments probants ;
- les paragraphes A252 et A255, qui indiquent que, dans les circonstances où il peut y avoir une limitation de la capacité de la direction d'obtenir des informations d'entités de la chaîne de valeur qui échappent au contrôle de l'entité, les critères applicables peuvent prévoir certaines dispositions d'allègement pour la direction (par exemple, la capacité d'établir des estimations en utilisant des moyennes sectorielles après avoir déployé des efforts raisonnables pour obtenir ces informations). Peu importe cette limitation, le cas échéant, le professionnel en exercice est toutefois tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des informations sur la chaîne de valeur communiquées par la direction ;
- les paragraphes A289 et A290, qui décrivent les procédures que le professionnel en exercice peut envisager de mettre en œuvre lorsque de telles limites existent, notamment tester le processus suivi par la direction pour obtenir ces informations ;
- le paragraphe A559, qui traite de la communication des limites inhérentes dans le rapport de mission d'assurance (voir également le paragraphe 128 plus haut).

Section N — Modifications de concordance et modifications corrélatives

144. Dans le cadre de la publication de la norme ISSA 5000, l'IAASB a proposé d'apporter un nombre limité de modifications de concordance et modifications corrélatives à la *Préface 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* (la Préface), à ses autres normes et au *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*. En réponse aux quelques commentaires reçus, l'IAASB a harmonisé la version définitive des modifications de concordance et modifications corrélatives avec les dernières modifications apportées à la norme ISSA 5000.

145. Les changements substantiels apportés aux modifications de concordance et modifications corrélatives par rapport à celles proposées dans l'ES-5000 sont les suivants :

- l'ES-5000 proposait de modifier plusieurs paragraphes de la Préface pour remplacer l'expression « professionnel comptable » par « auditeur ou professionnel en exercice », puisque la norme est destinée à être utilisée par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance. Or, avec du recul, l'IAASB a noté que l'utilisation du terme « professionnel comptable » cadre avec ce qui se trouve dans ses autres normes, dont les normes ISQM 1, ISA 220 (révisée) et ISAE 3000 (révisée), ainsi que dans le Code de l'IESBA. L'IAASB a donc choisi d'utiliser plutôt l'expression « professionnel comptable ou professionnel en exercice » dans toute la Préface ;
- les définitions d'un cabinet à l'alinéa 16 i) et des règles de déontologie pertinentes à l'alinéa 16 t) de la norme ISQM 1 ont été modifiées pour mentionner les professionnels en exercice, conformément aux modifications apportées à la Préface décrites plus haut ;
- les modifications de concordance qu'on proposait d'apporter à la norme ISAE 3410 ont été supprimées vu la décision de l'IAASB de retirer cette norme, comme l'explique le paragraphe 20 plus haut ;
- les paragraphes A3 et A5 de la norme ISA 720 (révisée) ont été modifiés pour clarifier que, pour les audits d'états financiers, les rapports sur la durabilité ou d'autres informations liées à la durabilité peuvent faire partie du rapport annuel et, par conséquent, font partie des autres informations entrant dans le champ d'application de la norme ISA 720 (révisée), sauf s'il s'agit de rapports à usage particulier portant sur certains types d'informations sur la durabilité. L'IAASB a jugé que cette modification était appropriée, puisque les circonstances ont changé dans la sphère de l'information sur la durabilité depuis la publication de la norme ISA 720 (révisée).

Section O — Date d'entrée en vigueur

Contexte et résumé des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage

146. Dans l'élaboration de l'ES-5000, l'IAASB a reconnu l'urgence d'établir une norme mondiale d'assurance en matière de durabilité pour répondre à l'adoption, par un nombre croissant de pays et territoires, d'obligations réglementaires d'information sur la durabilité, laquelle information est à soumettre, en partie ou en totalité, à une assurance. L'IAASB a aussi reconnu que le respect de la procédure officielle nationale et la traduction, le cas échéant, sont également des obligations dont il faut tenir compte en ce qui concerne l'adoption de la norme, de même que l'intégration des changements aux méthodes, aux outils et aux documents de formation des cabinets.

147. Pour trouver un juste équilibre entre l'urgence d'agir et le temps nécessaire à la mise en œuvre de la norme, l'IAASB a proposé un délai de mise en œuvre d'environ 18 mois après l'approbation de la norme définitive.

148. La vaste majorité des répondants, qui étaient favorables au délai de mise en œuvre proposé d'environ 18 mois après l'approbation de la norme ISSA 5000, ont indiqué que ce délai donnerait assez de temps aux pays ou territoires et aux professionnels en exercice pour se préparer à la mise en œuvre de la norme. Invoquant le manque de ressources dans certains pays ou territoires et la nécessité de former les professionnels en exercice et les autorités de réglementation, certains répondants étaient toutefois d'avis qu'il y aurait lieu d'accorder un délai plus long (par exemple, 24 mois), puisque la norme ISSA 5000 est une nouvelle norme importante. Par ailleurs, les répondants étaient généralement favorables à l'application anticipée de la norme.

149. Les répondants ont aussi encouragé l'IAASB à faire coïncider la date d'entrée en vigueur de la norme ISSA 5000 avec celle des dispositions sur la durabilité du Code de l'IESBA.

Décisions de l'IAASB

150. Compte tenu de la date d'approbation de la norme et du moment prévu de la confirmation du Conseil de supervision de l'intérêt public, et comme la vaste majorité des répondants étaient en faveur d'un délai de mise en œuvre d'environ 18 mois, l'IAASB a convenu que la norme ISSA 5000 devrait s'appliquer aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée, selon le cas :

- pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026 ;
- en date du 15 décembre 2026 ou à une date ultérieure.

Une application anticipée de la norme est permise et encouragée.

151. L'IAASB a jugé que cette date d'entrée en vigueur servait l'intérêt public, car elle laisse un délai de mise en œuvre d'environ 18 mois dans le cas des missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée en date du 15 décembre 2026, et d'environ 27 mois dans le cas des missions pour des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026.

152. L'IAASB estimait par ailleurs que les pays ou territoires auraient la flexibilité d'adopter la norme ISSA 5000 de façon anticipée. Cette flexibilité peut être particulièrement intéressante dans les pays ou territoires qui souhaitent rendre obligatoire rapidement l'assurance relative à l'information sur la durabilité, par exemple en adoptant la norme ISSA 5000 ou en l'utilisant comme base de référence mondiale pour leurs normes locales équivalentes. La norme ISSA 5000 peut aussi être adoptée ou orienter des accords provisoires dans les pays ou territoires où il y a un décalage entre les exercices pour lesquels l'assurance en matière de durabilité est obligatoire et le moment où les normes locales sont parachevées.

153. Les dates d'entrée en vigueur de la norme ISSA 5000 et des révisions au Code de l'IESBA ont été harmonisées.

Application anticipée

154. Selon le paragraphe 15 de la norme ISSA 5000, une application anticipée de la norme est permise. En général, les autres normes de l'IAASB ne mentionnent pas explicitement qu'une application anticipée est permise, puisque le paragraphe 18 de la Préface indique que, sauf indication contraire

dans une norme internationale, le professionnel comptable ou le professionnel en exercice peut appliquer celle-ci avant sa date d'entrée en vigueur. L'IAASB a toutefois conclu qu'il est approprié d'inclure cette mention dans la norme ISSA 5000, puisqu'il s'agit d'une nouvelle norme importante qui est destinée à être utilisée par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance, y compris ceux qui ne sont pas des comptables et qui ne connaissent donc pas forcément les normes de l'IAASB.

Missions relatives à l'information communiquée pour une période ou à une date donnée

155. L'IAASB a remarqué que l'information sur la durabilité communiquée pour une période (par exemple, pour l'exercice clos le 31 décembre) porte souvent sur l'information pour la période close à cette date et sur l'information à cette date. On utilise la même approche pour un jeu d'états financiers. Ainsi, l'IAASB a jugé que les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée conformément à de nombreux référentiels d'information sur la durabilité reconnus devraient englober tant l'information pour la période close à cette date que l'information à cette date. Pour ces missions, il serait donc approprié que la norme ISSA 5000 entre en vigueur pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026.

156. L'IAASB était également d'avis que les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée à une date donnée sont généralement des missions au périmètre limité.

Annexe — Mise en correspondance des principales propositions pour l'élaboration de la norme ISSA 5000 et des objectifs et de l'approche de normalisation à l'appui de l'intérêt public présentés dans la proposition de projet

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
Objectif a) du projet : Élaborer une nouvelle norme d'application générale portant sur l'assurance relative à l'information sur la durabilité qui répond au besoin, sur le plan de l'intérêt public, de disposer rapidement d'une norme permettant de réaliser systématiquement des missions d'assurance en matière de durabilité de qualité (voir le paragraphe 13 de la proposition de projet).			
Entreprendre des activités de normalisation rapides pour répondre au besoin, sur le plan de l'intérêt public, de disposer d'une norme de référence mondiale portant sur l'assurance relative à l'information sur la durabilité pouvant être appliquée par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance.	Approche générale	Le calendrier préliminaire présenté à la section G de la proposition de projet visait à répondre au besoin de passer rapidement à l'acte. L'IAASB a convenu, à sa réunion de mars 2023, d'accélérer l'élaboration du projet de norme ISSA 5000, tout en restant attentif à élaborer une norme suffisamment rigoureuse. L'approbation de la prise de position définitive a été devancée de décembre 2024 à septembre 2024. Sous réserve de la confirmation par le Conseil de supervision de l'intérêt public, la norme ISSA 5000 entrera en vigueur pour les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée, selon le cas, pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026, ou en date du 15 décembre 2026 ou à une date ultérieure. Une application anticipée sera permise.	• *Rapidité*
Objectifs b) et c) du projet : Élaborer une nouvelle norme d'application générale portant sur l'assurance relative à l'information sur la durabilité (voir le paragraphe 13 de la proposition de projet) :			

[19] Les caractéristiques de normalisation qualitatives présentées sont les plus importantes, ou les plus pertinentes, aux fins de l'élaboration des propositions pertinentes (voir la **section B** de la présente base des conclusions).

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
b) qui est pertinente pour tous les sujets liés à la durabilité et l'ensemble de l'information fournie à l'égard de ces sujets, quel que soit le référentiel d'information ; **c) qui peut être appliquée par tous les professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance.**			
Élaborer une norme qui traite de tous les aspects de la réalisation d'une mission d'assurance, de l'acceptation de la mission à la délivrance du rapport (voir l'alinéa 18 a) de la proposition de projet).	Toutes les exigences et les modalités d'application connexes	La norme ISSA 5000 traite de tous les aspects de la mission, depuis son acceptation ou son maintien jusqu'à la délivrance du rapport, et s'applique aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée selon n'importe quel critère valable. Les exigences et les modalités d'application sont organisées par rubriques et sous-rubriques couvrant tous les aspects d'une mission d'assurance.	• *Exhaustivité* • *Caractère exécutoire*
Élaborer une norme qui fournit plus de précision que les normes ISAE 3000 (révisée) et ISAE 3410 à l'égard des **questions prioritaires** identifiées dans la proposition de projet, le niveau de précision devant convenir à une norme d'application générale (voir l'alinéa 18 b) de la proposition de projet).	Approche générale Exigences Par. 8 à 14	Les **questions prioritaires** sont identifiées au paragraphe 27 de la proposition de projet. Les lignes qui suivent, énumérées **QP 1 à QP 6**, décrivent le traitement de chaque question prioritaire dans le projet de norme. Les exigences et les modalités d'application de la norme ISSA 5000, dans leur version anglaise, ont été rédigées conformément au document *CUSP Drafting Principles and Guidelines* afin de favoriser l'uniformité dans la compréhension et l'application. La norme ISSA 5000 s'applique à tous les types d'information sur la durabilité, y compris les émissions de gaz à effet de serre, quelle que soit la manière dont cette information est présentée. L'IAASB a donc proposé que la norme ISAE 3410	*[Indiquées pour chacune des **questions prioritaires** dans les lignes ci-dessous]* • *Pertinence* • *Praticabilité de la mise en œuvre*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
		soit retirée, conformément à sa procédure officielle, une fois la norme ISSA 5000 en vigueur. Par ailleurs, la norme ISSA 5000 est une norme d'application générale qui comporte des exigences et des modalités d'application couvrant l'ensemble des éléments d'une mission d'assurance en matière de durabilité. Le professionnel en exercice n'est donc pas tenu d'appliquer aussi la norme ISAE 3000 (révisée) pour réaliser la mission.	
QP 1 : Les différences dans les travaux à effectuer dans une mission d'assurance limitée et une mission d'assurance raisonnable, notamment en ce qui concerne le caractère suffisant des éléments probants	La distinction est faite tout au long de la norme en projet, s'il y a lieu. Les principales sections de la norme qui illustrent les différences sont indiquées ci-dessous. Exigences Par. 103L/103R à 152, 190 et 198L/198R Modalités d'application	• Utilise une présentation en colonnes afin de distinguer les exigences qui diffèrent selon qu'il s'agit d'une mission d'assurance limitée ou d'une mission d'assurance raisonnable (bien que, la plupart du temps, les exigences et modalités d'application s'appliquent à la fois aux deux). • Utilise les suffixes « R » et « L » dans le numéro de paragraphe pour indiquer les dispositions qui s'appliquent selon le type de mission. • Présente les exigences relatives à la compréhension des composantes du contrôle interne pour les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable côte à côte, en colonnes, chaque composante faisant l'objet d'exigences distinctes pour que les différences dans la compréhension à acquérir et les travaux à effectuer pour l'acquérir soient claires.	• *Pertinence* • *Exhaustivité* • *Praticabilité de la mise en œuvre* • *Caractère exécutoire*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
	Par. A313 à A469R Annexe 3	• Met en lumière la différence entre l'analyse approfondie qui s'impose dans une mission d'assurance limitée si le professionnel en exercice prend connaissance d'un problème qui l'amène à croire que l'information sur la durabilité pourrait comporter des anomalies significatives, et la nécessité d'obtenir des éléments probants pour exprimer une conclusion sous forme d'assurance raisonnable dans une mission d'assurance raisonnable. • Dans une mission d'assurance raisonnable, impose au professionnel en exercice, quelle que soit son évaluation des risques d'anomalies significatives, de se demander s'il est nécessaire de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration relatives aux informations fournies qui, selon son jugement, sont significatives. Cette disposition atteste que, même si le professionnel en exercice peut déterminer que les risques d'anomalies significatives pour certaines informations fournies (ou certains groupes d'informations) sont à un niveau suffisamment faible, il peut s'avérer nécessaire de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration relatives à ces informations si, parmi celles-ci, certaines revêtent probablement une importance particulière pour les utilisateurs visés. Les modalités d'application fournissent plus d'indications sur cette exigence. • Présente des exemples de rapports de mission	

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
		d'assurance pour chaque type de mission d'assurance (raisonnable, limitée ou combinée) pour aider les professionnels en exercice à comprendre comment appliquer les obligations en matière de rapport selon le type de mission.	
QP 2 : Le caractère valable des critères de communication de l'information, notamment en ce qui concerne des concepts tels que la « double matérialité »	Exigences Par. 78 et 107 Modalités d'application Par. A194 à A202 et A326 à A337	• Impose au professionnel en exercice, lorsqu'il établit si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies, d'évaluer le caractère valable des critères de communication de l'information et leur accessibilité par les utilisateurs visés. • Reconnaît qu'en l'absence d'indications contraires, les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui sont établis par des organisations autorisées ou reconnues qui suivent une procédure officielle transparente sont présumés être valables. • Impose au professionnel en exercice d'apprécier s'il existe des critères pour toute l'information sur la durabilité qui est censée faire l'objet de la mission d'assurance. • Impose au professionnel en exercice d'identifier les sources des critères, et reconnaît qu'il peut s'agir de critères d'un référentiel, de critères élaborés par l'entité ou d'une combinaison des deux. • Impose au professionnel en exercice d'évaluer si les	• *Pertinence* • *Praticabilité de la mise en œuvre* • *Caractère exécutoire*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
		critères présentent les cinq caractéristiques suivantes : pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité et intelligibilité. • Fournit des modalités d'application détaillées sur chacune des caractéristiques que présentent les critères valables. • Les modalités d'application fournissent des indications pour aider le professionnel en exercice à déterminer le caractère valable des critères appliqués pour l'information sur la durabilité de nature qualitative et prospective. • Les modalités d'application expliquent qu'en répondant aux besoins d'information des utilisateurs visés et en facilitant leur prise de décisions, les critères pertinents peuvent concerner à la fois les incidences significatives des questions environnementales, sociales ou de gouvernance sur la stratégie, le modèle économique et la performance de l'entité (ce qu'on peut appeler « caractère significatif sur le plan financier ») et les incidences significatives des activités, produits et services de l'entité sur l'environnement, la société ou l'économie (ce qu'on peut appeler « caractère significatif sur le plan de l'impact »). On peut parler de « double matérialité » lorsque les critères applicables traitent des deux types d'incidences.	

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
QP 3 : Le périmètre de la mission d'assurance	Exigences Par. 1, 8 à 14, 75, 76, 80 et 190 Modalités d'application Par. A12 à A15, A43 à A46, A184 à A191, A207 à A217, A543 et A544 Annexe 2	• Clarifie que la norme ISSA 5000 ne traite pas de l'information sur la durabilité dont l'inclusion dans les états financiers de l'entité est exigée selon le référentiel d'information financière applicable. • Impose au professionnel en exercice d'acquérir une connaissance préliminaire de l'information sur la durabilité à communiquer et d'évaluer si le périmètre de la mission d'assurance proposée englobe la totalité ou une partie de cette information. • Impose au professionnel en exercice de se demander si l'entité a un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, ce qui comprend les questions relatives à la durabilité à inclure dans l'information sur la durabilité et le périmètre de l'information. • Impose au professionnel en exercice de déterminer s'il existe un motif rationnel à la mission, y compris si le périmètre de la mission d'assurance est approprié, notamment quand ce périmètre exclut une partie de l'information sur la durabilité à communiquer. • Impose au professionnel en exercice d'identifier ou de décrire dans le rapport de mission d'assurance l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance, y compris, s'il y a lieu, les questions relatives à la durabilité et la manière dont cette information est communiquée.	• *Pertinence* • *Praticabilité de la mise en œuvre* • *Adaptabilité*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
QP 4 : Les éléments probants, notamment la pertinence et la fiabilité de l'information et ce qui constitue des éléments probants suffisants et appropriés	Exigences Par. 50 à 59, 89 à 94 et 103L/103R à 152 Modalités d'application Par. A123 à A154 et A225 à A276	• Utilise une approche fondée sur des principes pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, y compris de celles provenant de sources externes à l'entité. Les modalités d'application fournissent des indications sur les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité, ainsi que sur les facteurs pouvant avoir une incidence sur le jugement que porte le professionnel en exercice sur ces caractéristiques. • Comprend des exigences générales imposant au professionnel en exercice de concevoir et de mettre en œuvre des procédures afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en évitant tout parti pris. • Impose au professionnel en exercice d'évaluer si les informations produites par l'entité sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins. • Comprend des exigences concernant les informations destinées à être utilisées comme éléments probants qui ont été préparées par un expert choisi par la direction. • Les modalités d'application donnent au professionnel en exercice des indications détaillées pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et des informations qui ont été préparées par un expert choisi par la	• *Pertinence* • *Exhaustivité* • *Praticabilité de la mise en œuvre* • *Caractère exécutoire* • *Adaptabilité*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
		direction. • Les modalités d'application traitent en détail des caractéristiques du caractère suffisant et approprié des éléments probants, notamment des difficultés d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour les informations de nature qualitative et prospective. • Contient des exigences concernant les mesures à prendre lorsque le professionnel en exercice a des doutes sur la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que des modalités d'application décrivant les facteurs ou les circonstances susceptibles de faire naître des doutes. • Comporte des exigences et des modalités d'application relatives à l'obtention d'éléments probants par l'utilisation des travaux d'autres parties, notamment un autre professionnel en exercice, un expert choisi par le professionnel en exercice et la fonction d'audit interne. • Les modalités d'application traitent des difficultés liées à la pertinence et à la fiabilité des informations provenant d'entités de la chaîne de valeur qui échappent au contrôle de l'entité, et de l'incidence sur les procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice. • Comporte des exigences et des modalités d'application relatives à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques et de réponses à	

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
		l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris des procédures à l'égard des estimations et des informations prospectives. • Impose au professionnel en exercice d'évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, et au responsable de la mission de déterminer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées et permettre la délivrance du rapport de mission d'assurance, ainsi que de consigner le fondement de cette détermination.	
QP 5 : Le système de contrôle interne de l'entité et son incidence sur la capacité du professionnel en exercice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Exigences Par. 113L/113R à 121 Modalités d'application Par. A354 à A403 (et A256)	• Traite des différences dans les travaux à effectuer pour les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable en présentant les exigences relatives à la compréhension des composantes du contrôle interne pour chaque type de mission côte à côte, en colonnes, chaque composante faisant l'objet d'exigences distinctes pour que les différences dans la compréhension à acquérir et les travaux à effectuer pour l'acquérir soient claires. • Dans les missions d'assurance limitée, impose au professionnel en exercice d'acquérir une compréhension des contrôles, d'évaluer leur conception et de déterminer s'ils ont été mis en place seulement pour les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue d'obtenir des éléments probants, notamment les	• *Exhaustivité* • *Caractère exécutoire* • *Adaptabilité*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
		contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique. • Dans les missions d'assurance raisonnable, impose au professionnel en exercice d'acquérir une compréhension des activités de contrôle en identifiant les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement afin d'obtenir des éléments probants, notamment les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et les autres contrôles qui, selon lui, sont appropriés pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir. En outre, le professionnel en exercice est tenu d'évaluer si la conception des contrôles est efficace et de déterminer si les contrôles ont été mis en place. • Les modalités d'application précisent que le degré de formalité du système de contrôle interne de l'entité — y compris l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques par l'entité et le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité — peut varier selon la taille et la complexité de l'entité ainsi que selon la nature et la complexité des questions relatives à la durabilité et des critères applicables. • Contient des modalités d'application détaillées concernant la compréhension des différentes composantes du système de contrôle interne de l'entité,	

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	**Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive**	**Description**	**Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]**
		l'évaluation de la conception des contrôles et la détermination de leur mise en place, et la détermination de l'étendue des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles. • Les modalités d'application clarifient que, pour identifier les sources appropriées d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, le professionnel en exercice peut s'appuyer sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, des critères applicables et du système de contrôle interne de l'entité.	
QP 6 : Le caractère significatif dans le contexte de la mission d'assurance, notamment dans le contexte des informations de nature explicative et qualitative	Exigences Par. 98 à 102, 159 et 160 Modalités d'application Par. A292 à A312 et A484 à A498	• Afin de planifier et de réaliser la mission d'assurance, ainsi que d'apprécier si l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives, impose au professionnel en exercice : ○ de prendre en considération le caractère significatif pour les informations fournies de nature qualitative ; ○ de déterminer le seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative. • En ce qui concerne les informations fournies de nature quantitative, impose au professionnel en exercice de déterminer le seuil de signification pour les travaux. • Impose au professionnel en exercice de tenir compte tant de la perspective du caractère significatif sur le plan financier que de celle du caractère significatif sur le plan	• *Pertinence* • *Exhaustivité* • *Praticabilité de la mise en œuvre*

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
		de l'impact lorsqu'il prend en considération le caractère significatif ou détermine le seuil de signification afin de planifier et de réaliser la mission d'assurance, ainsi que d'apprécier si l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives. Cette exigence s'applique si les critères applicables imposent à l'entité d'appliquer à la fois le concept de caractère significatif sur le plan financier et le concept de caractère significatif sur le plan de l'impact à la préparation de l'information sur la durabilité. • Les modalités d'application indiquent que le caractère significatif 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. • Les modalités d'application traitent en détail des facteurs pertinents eu égard à la prise en considération du caractère significatif (informations fournies de nature qualitative) et à la détermination du seuil de signification (informations fournies de nature quantitative), ainsi que de la base de détermination du seuil de signification pour les travaux (informations fournies de nature quantitative) par le professionnel en exercice. • Les modalités d'application expliquent que le caractère significatif relève du jugement professionnel et est influencé par la perception du professionnel en exercice quant aux besoins d'information communs des	

Objectifs et approche de normalisation de la proposition de projet	Paragraphes/sections de la norme ISSA 5000 définitive	Description	Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte[19]
		utilisateurs visés en tant que groupe. Habituellement, le caractère significatif est donc pris en considération ou le seuil de signification est déterminé pour différentes informations à fournir. • Impose au professionnel en exercice de déterminer si le seuil de signification demeure approprié avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées. • Impose au professionnel en exercice de déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Les modalités d'application détaillées fournissent plus d'indications sur cette exigence.	

L'IAASB®, l'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™) 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.

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, à l'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Sustainability Assurance, aux International Standards on Assurance Engagements, aux International Standards on Related Services, aux International Standards on Quality Management, aux International Auditing Practice Notes, aux exposés-sondages, aux documents de consultation et aux autres publications de l'IAASB.

© Novembre 2024 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) 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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Sustainability Assurance », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISRE », « ISSA », « ISAE », « 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'appellation « International Foundation for Ethics and Audit » et le sigle « IFEA » sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFEA, 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.

La présente base des conclusions relative à la Norme internationale d'assurance en matière de durabilité (ISSA) 5000, *Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité*, de l'IAASB, publiée en anglais par l'IFAC en novembre 2024, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mars 2025, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'assurance en matière de durabilité a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement — Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*. La version approuvée des Normes internationales d'assurance en matière de durabilité est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de la base des conclusions relative à la norme ISSA 5000, *Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité* © 2024 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de la base des conclusions relative à la norme ISSA 5000, *Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité* © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : *Basis for Conclusions: ISSA 5000 and Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards Arising from ISSA 5000*

Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

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