

© Janvier 2025 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

La présente publication peut être téléchargée à des fins personnelles et non commerciales ou achetée par l'intermédiaire du site Web du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® — IAASB®) : www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, la traduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires, sauf quand il fait l'objet d'une utilisation individuelle et non commerciale. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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.

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB).

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.

SOMMAIRE

	Page
A. INTRODUCTION	6
Objet et autorité du présent guide.....	6
L'écosystème en matière d'information sur la durabilité.....	7
Comprendre la norme ISSA 5000	10
Utilisation du présent guide	15
B. PRINCIPES ET CONCEPTS FONDAMENTAUX.....	19
Questions relatives à la durabilité, critères et information sur la durabilité	19
Assurance limitée et assurance raisonnable.....	24
Esprit critique et jugement professionnel	28
Gestion de la qualité au niveau du cabinet	33
Gestion de la qualité au niveau de la mission	35
Éléments probants.....	45
Caractère significatif.....	50
Fraude et non-conformité aux textes légaux et réglementaires.....	53
Documentation	55
C. ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION (Y COMPRIS LES CONDITIONS PRÉALABLES).....	56
Fondement de l'acceptation et du maintien de la mission	56
Détermination de la question de savoir si les règles de déontologie pertinentes seront respectées.....	57
Compétence et capacités appropriées des personnes qui réalisent la mission	57
Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance	62
Réponses lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies	78
D. MISSIONS D'ASSURANCE DE GROUPE EN MATIÈRE DE DURABILITÉ, CHAÎNE DE VALEUR ET UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PARTIES	80
Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité et périmètre de l'information	80
Chaîne de valeur	83
Composantes, composantes du groupe et composantes de la chaîne de valeur	84
Utilisation des travaux d'autres parties — Survol	88
Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice	88
Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice	96

E. PLANIFICATION	102
Stratégie générale et plan de mission	102
Stratégie générale et plan de mission — Missions de groupe	102
Caractère significatif	105
F. IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES	122
Objectif des procédures d'évaluation des risques	122
Compréhension des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité... ..	126
Détermination du caractère valable des critères applicables	127
Compréhension des politiques de communication de l'entité	136
Compréhension de l'entité et de son environnement, et compréhension du cadre légal et réglementaire	139
Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité	139
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	164
G. RÉPONSES AUX RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES	171
Réponses aux risques d'anomalies significatives — Considérations générales	171
Réponses globales	172
Procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (assurance limitée) ou aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (assurance raisonnable)	174
Révision de l'évaluation des risques dans une mission d'assurance raisonnable, ou détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée	186
H. CONCLUSION ET RAPPORT	189
Responsabilité du professionnel en exercice de former une conclusion de mission d'assurance	189
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	191
Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	194
Conclusion	197
Forme et contenu du rapport de mission d'assurance	198
Limites inhérentes	203
Paragraphe d'observations et paragraphe sur d'autres points	207
Autres informations	208
ANNEXE 1	210
ANNEXE 2	215

A. INTRODUCTION

Questions abordées :

- Objet et autorité du présent guide
- L'écosystème en matière d'information sur la durabilité
- Qu'est-ce qu'une mission d'assurance en matière de durabilité ?
- Comprendre la norme ISSA 5000
- Utilisation du présent guide

Objet et autorité du présent guide



Pourquoi utiliser le présent guide ?

1. Le présent guide fournit des indications pratiques ne faisant pas autorité pour aider les professionnels en exercice à réaliser des missions d'assurance conformément à la Norme internationale d'assurance en matière de durabilité (ISSA) 5000, *Exigences générales relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité* (la norme ISSA 5000). La norme ISSA 5000 traite des missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée par les entités, quelles que soient leur taille et leur complexité, et préparée selon un référentiel ou d'autres critères valables. Le présent guide porte sur les concepts fondamentaux de la norme et la réalisation de la mission d'assurance, depuis son acceptation et son maintien jusqu'à la délivrance du rapport. Il fournit un complément d'explications sur les concepts et les responsabilités du professionnel en exercice. Il décrit aussi les grands principes et, le cas échéant, l'interaction entre les exigences, ainsi que les difficultés auxquelles les professionnels en exercice sont confrontés dans la pratique lorsqu'ils réalisent des missions d'assurance en matière de durabilité. L'IAASB a recensé ces difficultés particulières au moyen de ses activités de consultation, de la mobilisation directe des parties prenantes, des réponses à l'exposé-sondage et de ses délibérations.
2. La norme ISSA 5000 est la prise de position faisant autorité de l'IAASB qui régit les missions d'assurance en matière de durabilité, c'est-à-dire qu'elle s'applique à toutes les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité et à tous les types d'information sur la durabilité, quelle que soit la manière dont cette information est présentée. Comme le présent guide ne fait pas autorité, il n'introduit pas d'exigences s'ajoutant à celles de la norme ISSA 5000, pas plus qu'il ne modifie les exigences ou modalités d'application de cette norme ou ne les remplace. On présume que le professionnel en exercice a acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la norme ISSA 5000 avant de consulter le présent guide lorsqu'on y explique les principes et les exigences de cette norme. Il n'est pas obligatoire de consulter le présent guide lorsqu'on entreprend une mission d'assurance en matière de durabilité ; par ailleurs, il ne s'agit pas d'un texte exhaustif et il n'y est donc pas question de tous les aspects de la réalisation d'une telle mission.



Qui peut utiliser le présent guide ?

3. Le présent guide est destiné aux professionnels en exercice qui réalisent des missions d'assurance en matière de durabilité conformément à la norme ISSA 5000. La norme et le *Guide* sont conçus pour tous les professionnels en exercice, c'est-à-dire qu'ils peuvent être utilisés par tous les types de professionnels réalisant des missions d'assurance, qu'il s'agisse ou non de professionnels

comptables et qu'ils travaillent dans le secteur privé ou public, à condition qu'ils satisfassent aux exigences en matière de gestion de la qualité et aux règles de déontologie de la norme.

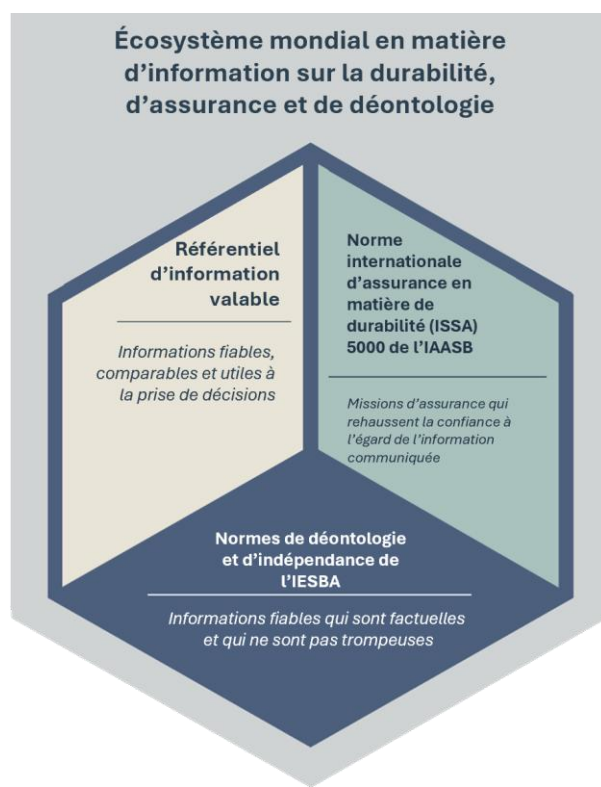
4. Le *Guide* peut également aider d'autres parties à une mission d'assurance en matière de durabilité, comme les préparateurs de l'information sur la durabilité, les utilisateurs des rapports sur la durabilité ou les décideurs politiques et les autorités de réglementation (par exemple, les autorités de réglementation des marchés et les organismes de réglementation ou de surveillance en audit et en assurance), à comprendre certains aspects de la mission, mais il n'a pas été élaboré en fonction des besoins particuliers de ces parties.

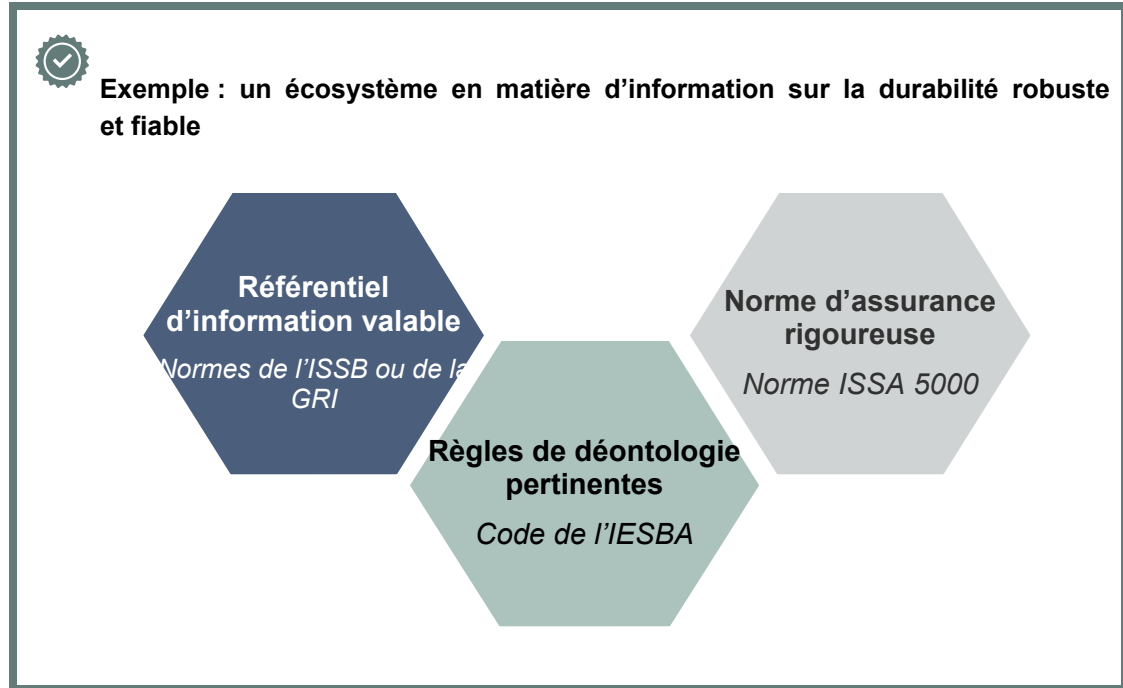
L'écosystème en matière d'information sur la durabilité

5. Dynamique et en constante évolution, l'écosystème en matière d'information sur la durabilité fait intervenir diverses parties prenantes, dont les investisseurs, les décideurs politiques, les autorités de réglementation et la société, qui peuvent être les utilisateurs visés de l'information ou être représentées par ces utilisateurs. Cet écosystème vise à favoriser la fourniture d'informations sur la durabilité qui soient pertinentes et fiables, à l'appui de la prise de décisions des utilisateurs visés.
6. Pour qu'un écosystème en matière d'information sur la durabilité soit robuste et fiable et qu'il fournisse de l'information pertinente eu égard aux besoins d'information des utilisateurs visés, en laquelle ces utilisateurs peuvent avoir confiance, il faut trois éléments fondamentaux :
 - a) un référentiel d'information sur la durabilité valable pour la préparation et la communication d'information qui répond aux besoins des utilisateurs visés (ou d'autres critères valables, en l'absence d'un référentiel) ;
 - b) des normes d'assurance en matière de durabilité rigoureuses, élaborées selon une procédure officielle transparente et reposant sur des exigences en matière de gestion de la qualité ;
 - c) des règles de déontologie pertinentes que sont tenus d'appliquer le professionnel en exercice qui réalise la mission d'assurance et les professionnels comptables ou autres parties qui préparent l'information sur la durabilité à communiquer.

Norme ISSA 5000,
par. A36 à A38

Diagramme A.1 — Éléments d'un écosystème en matière d'information sur la durabilité robuste et fiable





Qu'est-ce qu'une mission d'assurance en matière de durabilité ?

7. Une mission d'assurance en matière de durabilité est une mission dans laquelle un professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion visant à accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant à l'information sur la durabilité, soit le résultat de la mesure ou de l'évaluation des questions relatives à la durabilité (l'objet considéré) au regard de critères (un référentiel ou d'autres critères valables). La norme ISSA 5000 suppose que la partie responsable est souvent le donneur de mission, puisque la responsabilité de la préparation de l'information sur la durabilité incombe habituellement à la direction ou aux responsables de la gouvernance de l'entité.
8. Selon le *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*, les éléments d'une mission d'assurance sont les suivants :
 - a) une relation tripartite entre le professionnel en exercice, la partie responsable et les utilisateurs visés ;
 - b) un objet considéré approprié ;
 - c) des critères valables ;
 - d) des éléments probants suffisants et appropriés ;
 - e) un rapport de mission d'assurance écrit, sous la forme qui convient soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée.
9. Les missions qui ne comportent pas tous les éléments d'une mission d'assurance ne peuvent pas être réalisées conformément à la norme ISSA 5000. Par exemple, les missions de services-conseils ou les évaluations de l'état de préparation n'ont généralement aucun utilisateur visé autre que la partie responsable, et il est possible qu'elles ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une conclusion de mission d'assurance ou fournir un rapport de

mission d'assurance raisonnable ou limitée. Ces missions peuvent néanmoins s'avérer très utiles pour l'entité ; elles peuvent par exemple l'aider à élaborer un système de contrôle interne adéquat qui contribue à la préparation de l'information sur la durabilité à communiquer, ou encore l'aider à se préparer pour une mission d'assurance à venir qui portera sur cette information.

Comprendre la norme ISSA 5000



De quoi traite la norme ISSA 5000 ?

10. La norme ISSA 5000 traite des missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité, qu'il s'agisse de la totalité ou d'une partie de l'information communiquée par l'entité, ou encore de l'information communiquée quant à des sujets (par exemple, seulement l'eau et les effluents) ou à des aspects de sujets (par exemple, seulement la stratégie de l'entité pour la gestion des possibilités et risques liés à la durabilité) en particulier. Voir la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », qui traite plus à fond des sujets et des aspects de sujets.
11. La norme ISSA 5000 s'applique à toutes les missions d'assurance en matière de durabilité, quelle que soit la manière dont l'information sur la durabilité est présentée. Cette information peut être présentée dans le rapport annuel de l'entité ou dans un rapport (ou une déclaration) distinct. Dans le rapport annuel, par exemple, elle peut être présentée comme un rapport sur la durabilité distinct ou intégrée au rapport de gestion. L'information sur la durabilité peut également faire partie du rapport intégré de l'entité. La norme ISSA 5000 s'applique aussi aux missions d'assurance portant sur un bilan des gaz à effet de serre, qui sont visées par la norme ISAE 3410¹ jusqu'à ce que cette dernière soit retirée à la date d'entrée en vigueur de la norme ISSA 5000².
12. La norme ISSA 5000 s'applique aux types de missions d'assurance suivants :
 - les missions d'attestation, dans lesquelles une partie autre que le professionnel en exercice (comme la direction de l'entité) mesure ou évalue les questions relatives à la durabilité au regard des critères et présente l'information sur la durabilité ainsi obtenue dans un rapport ou une déclaration. La norme ISSA 5000 ne s'applique pas aux missions d'appréciation directe, dans lesquelles le professionnel en exercice mesure ou évalue les questions relatives à la durabilité au regard des critères et tire une conclusion quant au résultat communiqué de cette mesure ou de cette évaluation ;
 - les missions d'assurance limitée, les missions d'assurance raisonnable et les missions combinées d'assurance raisonnable et d'assurance limitée. Dans une mission combinée, certaines informations font l'objet d'une assurance limitée, tandis que d'autres informations font l'objet d'une assurance raisonnable, et les conclusions sont présentées dans le même rapport de mission d'assurance ;
 - les missions portant sur l'information sur la durabilité communiquée conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité ou à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ;
 - les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité à usage général. La norme ISSA 5000 ne contient pas d'exigences portant spécifiquement sur l'information sur la

¹ Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*.

² Le retrait de la norme ISAE 3410 conformément à la procédure officielle de l'IAASB est prévu en 2025.

durabilité à usage particulier, qui est conçue pour répondre aux besoins d'information d'utilisateurs particuliers (par exemple, des obligations d'information sur la durabilité énoncées dans le contrat de subvention d'un projet de durabilité). Or, il se peut que le professionnel en exercice soit en mesure d'adapter ou de compléter la norme selon ce qui est nécessaire compte tenu des circonstances d'une mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité à usage particulier.



Comment la norme ISSA 5000 s'intègre-t-elle dans la série de normes de l'IAASB ?

13. La norme ISSA 5000 est la première dans la série de Normes internationales d'assurance en matière de durabilité (ISSA). Comme elle fait partie d'une série distincte de normes, elle n'exige pas la consultation d'autres normes pour la réalisation de la mission. La norme ISSA 5000 impose toutefois la conformité soit au Code de l'IESBA³ et aux Normes internationales de gestion de la qualité (la norme ISQM 1⁴ et, s'il y a lieu, la norme ISQM 2⁵), soit à des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires de déontologie et de gestion de la qualité qu'une autorité compétente⁶ a jugées « à tout le moins aussi rigoureuses » que le Code de l'IESBA et les normes ISQM, respectivement. Le diagramme ci-dessous illustre comment les normes ISSA s'intègrent dans la série de normes de l'IAASB et comment elles sont reliées au Code de l'IESBA et aux normes ISQM.

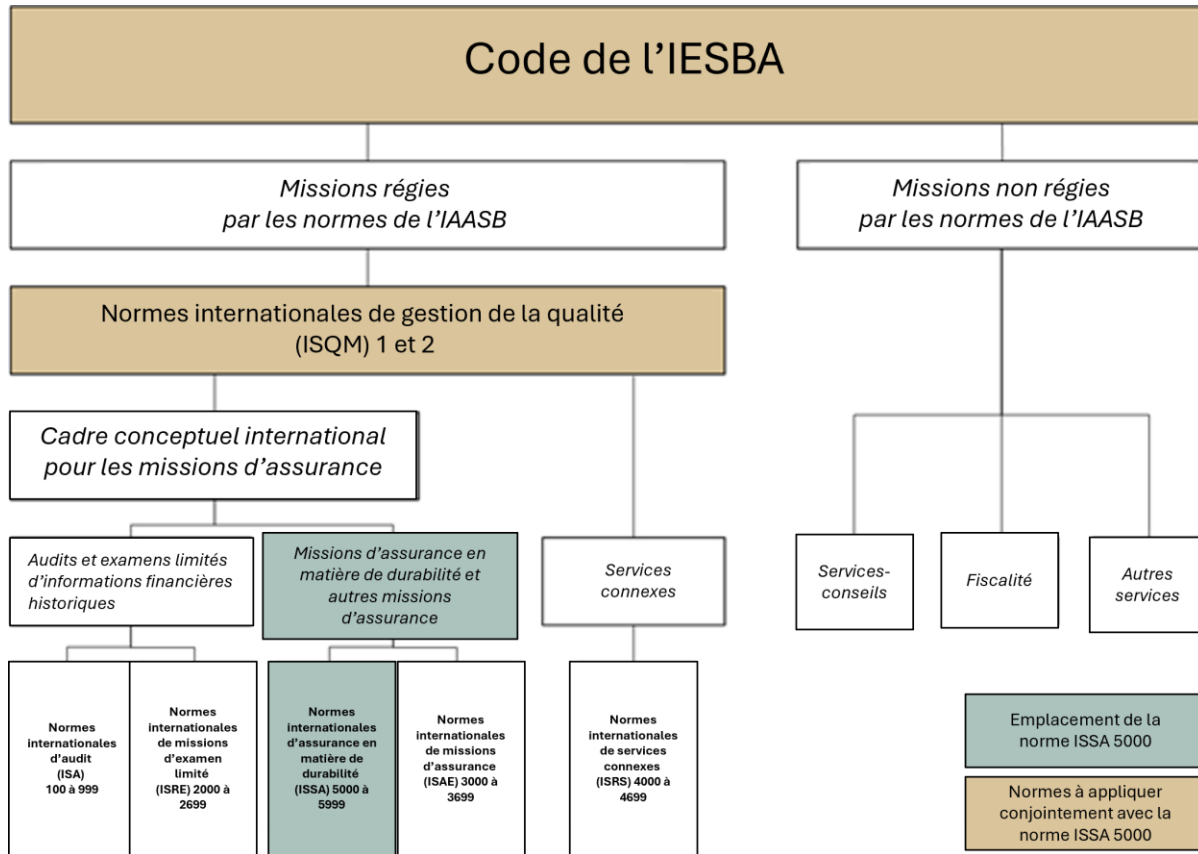
³ Code international de déontologie des professionnels comptables (y compris les Normes internationales d'indépendance) du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).

⁴ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

⁵ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions.*

⁶ 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.

Diagramme A.2 — Liens entre la norme ISSA 5000, le Code de l'IESBA et les normes ISQM



Quel est le niveau d'autorité de la norme ISSA 5000 ?

14. La norme ISSA 5000 est une norme internationale de l'IAASB publiée conformément à sa procédure officielle ; il s'agit donc d'une prise de position faisant autorité de l'IAASB. Elle régit les missions d'assurance en matière de durabilité qui sont réalisées conformément aux Normes internationales d'assurance en matière de durabilité. Elle n'a pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité dans un pays donné et qu'il convient de respecter selon les normes nationales applicables. Si des textes légaux ou réglementaires locaux diffèrent de la norme ISSA 5000 ou entrent en contradiction avec celle-ci, une mission réalisée conformément à ces textes légaux ou réglementaires ne sera pas automatiquement conforme à la norme ISSA 5000. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice est tenu de s'être conformé à l'ensemble de ses dispositions pertinentes.
15. La norme ISSA 5000 n'exige pas la consultation d'autres normes (normes ISA⁷, ISAE ou ISRE⁸) pour la réalisation d'une mission d'assurance en matière de durabilité.

Norme ISSA 5000,
par. 20

⁷ Normes internationales d'audit (ISA).

⁸ Normes internationales de missions d'examen limité (ISRE).



Comment la norme ISSA 5000 est-elle structurée ?

16. La norme ISSA 5000 comporte diverses sections qui, ensemble, la constituent. Ces sections, portant les titres ci-dessous, remplissent toutes une fonction différente :

- Introduction

Les paragraphes d'introduction fournissent des informations contextuelles utiles à la compréhension de la norme, notamment son objet considéré, les postulats sur lesquels repose son application, son champ d'application, ses liens avec les autres normes internationales publiées par l'IAASB et sa date d'entrée en vigueur.

- Définitions

Des descriptions du sens donné à certains termes utilisés dans les exigences de la norme ISSA 5000 sont fournies en vue de favoriser l'uniformité d'application et d'interprétation des normes ISSA, mais elles ne sont pas censées avoir préséance sur les définitions établies à d'autres fins, que ce soit dans les textes légaux ou réglementaires ou ailleurs.

- Objectifs

Il s'agit des objectifs que le professionnel en exercice est tenu d'atteindre dans la réalisation de la mission. S'il n'est pas en mesure d'atteindre les objectifs de la norme ISSA 5000, il lui faut exprimer une conclusion modifiée ou démissionner.

- Exigences

Les exigences sont les principes de base ou les procédures essentielles qui ont à être appliqués dans tous les cas où ils sont pertinents dans les circonstances de la mission (les exigences des normes ISSA sont marquées par l'emploi du verbe « devoir »). Une exigence n'est pas pertinente si elle est conditionnelle et que la condition n'existe pas (par exemple, si la direction n'a pas eu recours à un expert pour l'aider dans la préparation de l'information sur la durabilité, les exigences relatives à un expert choisi par la direction ne s'appliquent pas ; ou si la mission est réalisée par un professionnel exerçant à titre individuel, les considérations relatives à l'équipe de mission ne s'appliquent pas). Dans des situations exceptionnelles, le professionnel en exercice peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente dans le but d'atteindre l'objectif visé par cette procédure. En pareille situation, il est tenu d'indiquer dans son dossier comment les procédures de remplacement mises en œuvre ont permis d'atteindre l'objectif visé par la procédure et, à moins qu'elles soient évidentes, les raisons de la dérogation à celle-ci. Les seuls cas où il est prévu que le professionnel en exercice pourrait avoir à déroger à une exigence pertinente sont ceux où, dans les circonstances propres à la mission, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but visé par l'exigence.

- Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications aidant à les remplir. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :

- des informations générales sur certains points dont traitent les exigences ;
- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence, y compris, dans certains cas, les raisons pour lesquelles une procédure est exigée ;

- des exemples de procédures qui pourraient être appropriées dans les circonstances, y compris des exemples détaillés présentés dans des encadrés.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme ISSA 5000.

- Annexes

Les annexes, qui sont comprises dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, font partie intégrante de la norme ISSA 5000. La raison d'être et l'utilisation prévue d'une annexe sont expliquées dans les modalités d'application connexes ou dans le titre et l'introduction de l'annexe elle-même.

17. Les autres documents publiés avec la norme ISSA 5000 comprennent les suivants :

- Base des conclusions

Document distinct exigé selon la procédure officielle de l'IAASB, laquelle est énoncée dans le document *Due Process and Working Procedures* (en anglais), la base des conclusions explique les conclusions dégagées des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage sur la norme ISSA 5000. N'étant pas assujettie à l'approbation par vote de l'IAASB, elle ne constitue pas une partie de la norme et ne fait pas autorité, pas plus qu'elle ne la modifie, ne s'y ajoute ou ne la remplace. La base des conclusions aide les cabinets et les professionnels en exercice à élaborer leurs méthodes, ainsi que les autres parties prenantes (comme les autorités de réglementation) à comprendre le raisonnement de l'IAASB derrière certaines décisions prises lors du parachèvement de la norme.

- Modifications de concordance et modifications corrélatives

Il s'agit des modifications à apporter à d'autres prises de position de l'IAASB dans le cadre de la publication de la norme ISSA 5000. Ces modifications font autorité et ont fait l'objet d'un vote par l'IAASB dans le cadre de l'approbation de la norme ISSA 5000.



La norme ISSA 5000 est-elle adaptable ?

18. La norme ISSA 5000 est une norme fondée sur des principes, de sorte qu'elle est conçue pour convenir aux missions d'assurance en matière de durabilité de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. Ses exigences sont adaptables en fonction de la nature et des circonstances de la mission, qu'il s'agisse d'une mission qui concerne une seule entité peu complexe ou encore un groupe complexe. Comme la norme ISSA 5000 est fondée sur des principes, ses exigences :

- sont rédigées sous forme de principes ou de résultats plutôt que sous forme de procédures ou d'étapes, ce qui permet au professionnel en exercice d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise la mission d'assurance ;
- s'appliquent à la quasi-totalité des missions, ce qui signifie que peu constituent des exigences conditionnelles, et que celles qui sont incluses dans la norme ont trait à des questions qui revêtent une importance capitale pour l'intérêt public.

19. Les modalités d'application de la norme ISSA 5000 expliquent que la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice varient selon la nature et les circonstances de l'entité et selon la nature de la mission, notamment le niveau d'assurance à obtenir.

En outre, certaines modalités d'application portent spécifiquement sur l'adaptabilité et traitent de ce qui suit :

- la planification de la mission lorsque la mission est réalisée par un professionnel exerçant à titre individuel ou une très petite équipe de mission, ce qui facilite la concertation et la communication entre les membres de l'équipe ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures complémentaires en réponse à ces risques, qui sont susceptibles de varier considérablement d'une mission à l'autre ;
- la compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité, du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ainsi que du système d'information et des communications de l'entité lorsque les contrôles sont informels ou ne sont pas entièrement documentés ;
- la différence entre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable.



Quelle est la date d'entrée en vigueur de la norme ISSA 5000 ?

20. La norme ISSA 5000 entre en vigueur pour les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité soit communiquée pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026, soit communiquée en date du 15 décembre 2026 ou à une date ultérieure. Une application anticipée est permise.



Comment la date d'entrée en vigueur s'applique-t-elle à l'information communiquée à la fois pour une période et à une date donnée ?

21. Les missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité communiquée conformément à de nombreux référentiels d'information sur la durabilité reconnus englobent tant l'information pour la période close à une certaine date que l'information à cette date. Pour ces missions, il est donc approprié que la norme ISSA 5000 entre en vigueur pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026.

Utilisation du présent guide

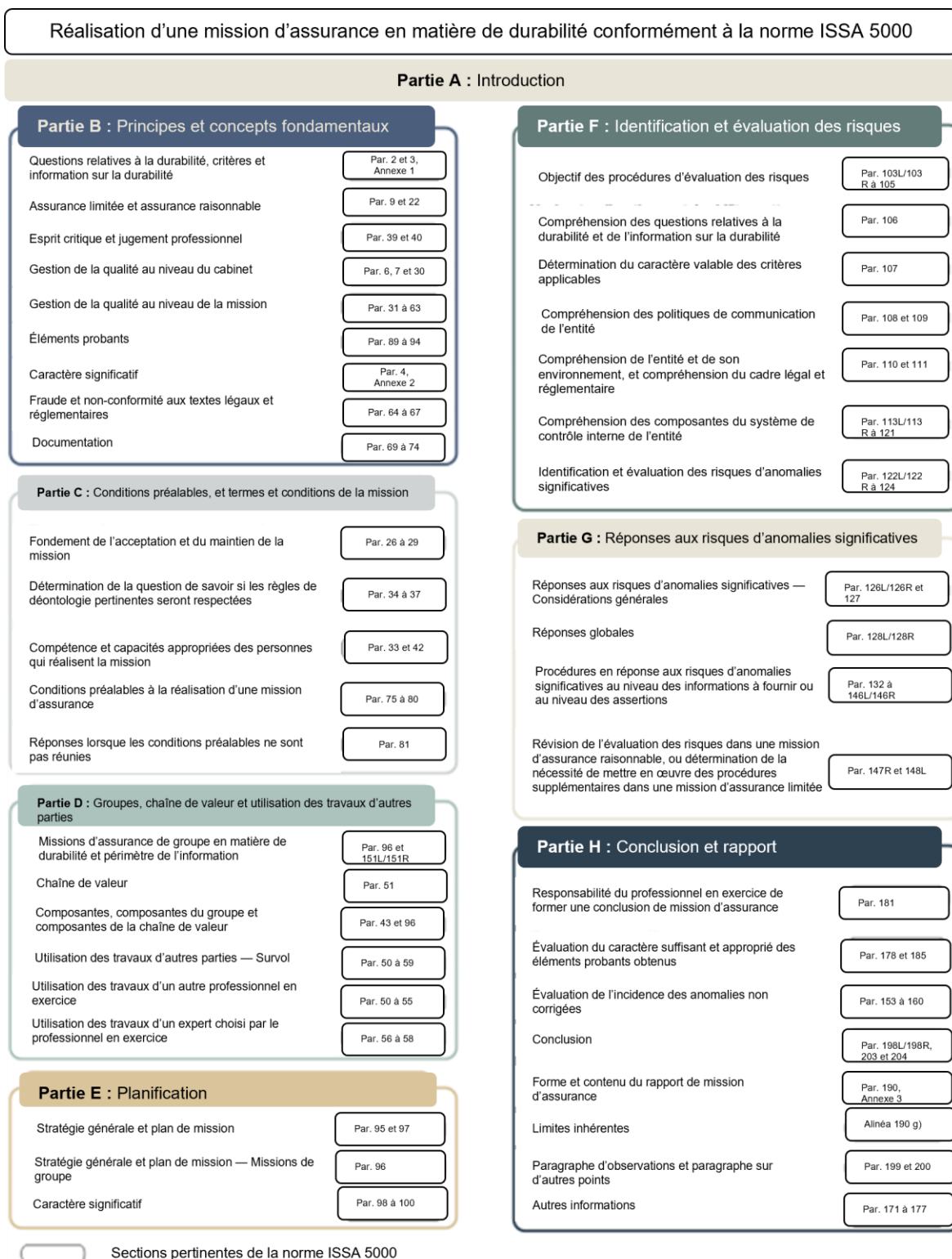
22. Le présent guide est divisé en parties qui traitent des principes et concepts fondamentaux ainsi que des diverses étapes d'une mission d'assurance en matière de durabilité réalisée conformément à la norme ISSA 5000. Pour en faciliter la consultation, le diagramme ci-dessous illustre comment chaque partie suit les étapes d'une mission d'assurance en matière de durabilité.

Diagramme A.3 — Survol des questions abordées dans le présent guide








23. Le diagramme ci-dessous illustre à quelles exigences de la norme ISSA 5000 correspond chaque partie du *Guide*.

Diagramme A.4 — Mise en correspondance des parties du présent guide et des exigences de la norme ISSA 5000



24. Les symboles suivants sont utilisés dans le présent guide pour aider le lecteur à évaluer la pertinence du contenu présenté.

Symboles utilisés dans le présent guide

	Exemple		Considérations propres aux missions de groupe
	Points à prendre en considération par le professionnel en exercice		Définition ou point important
	Questions courantes		

B. PRINCIPES ET CONCEPTS FONDAMENTAUX

Questions abordées :

- Questions relatives à la durabilité, critères et information sur la durabilité
- Assurance limitée et assurance raisonnable
- Esprit critique et jugement professionnel
- Gestion de la qualité au niveau du cabinet
- Gestion de la qualité au niveau de la mission
- Éléments probants
- Caractère significatif
- Fraude et non-conformité aux textes légaux et réglementaires
- Documentation

Questions relatives à la durabilité, critères et information sur la durabilité



Questions relatives à la durabilité : Les questions environnementales, sociales, de gouvernance ou autres liées à la durabilité, telles qu'elles sont définies ou décrites dans les textes légaux ou réglementaires ou dans les référentiels d'information sur la durabilité pertinents, ou telles qu'elles sont déterminées par l'entité pour la préparation ou la présentation de l'information sur la durabilité.

Les questions relatives à la durabilité qui sont mesurées ou évaluées au regard des critères sont l'équivalent, dans les normes ISSA, de l'« objet considéré » auquel font référence d'autres normes d'assurance de l'IAASB.

Norme ISSA 5000,
par. 18

25. Le terme général « questions relatives à la durabilité » sert à désigner toutes les questions qui, selon la détermination faite, sont liées à la durabilité. En général, il s'agit de questions environnementales, sociales et de gouvernance. La norme ISSA 5000 explique toutefois que les questions que l'on considère comme étant liées à la durabilité peuvent être définies ou décrites dans les textes légaux ou réglementaires ou dans les référentiels d'information sur la durabilité pertinents, ou déterminées directement par l'entité comptable.
26. Les questions relatives à la durabilité peuvent concerner les incidences sur la stratégie, le modèle économique ou la performance de l'entité ; les incidences des activités, produits et services de l'entité sur l'environnement, la société ou l'économie ; les politiques, plans, objectifs ou cibles de l'entité en matière de durabilité ; ou encore les dépendances ou les possibilités et risques liés à la durabilité.
27. La norme ISSA 5000 exige du professionnel en exercice, lorsqu'il se demande si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies au moment d'accepter la mission, qu'il apprécie si les questions relatives à la durabilité qui entrent dans le périmètre de la mission sont

Norme ISSA 5000,
par. A45 et A46

appropriées. Voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) », qui traite plus à fond de la question.

28. Les questions relatives à la durabilité à communiquer dépendent des critères que l'entité applique à la préparation de l'information sur la durabilité (les termes « critères » et « information sur la durabilité » sont définis au paragraphe 18 de la norme ISSA 5000 ; voir également les paragraphes 29 à 40 ci-dessous). Les critères peuvent les spécifier directement ou indiquer un processus par lequel l'entité comptable identifie ces questions et l'information sur la durabilité à communiquer. En plus d'énoncer les questions relatives à la durabilité (ainsi que les indicateurs ou autres informations connexes) à communiquer par l'entité, les critères peuvent établir la manière de mesurer ou d'évaluer et de présenter ou de mentionner ces questions.

Norme ISSA 5000,
par. 18



L'entité peut-elle définir n'importe quel objet considéré comme étant une question relative à la durabilité ?

29. Non. Même si la durabilité est un concept qui englobe un vaste éventail de sujets potentiels, les questions relatives à la durabilité sont définies dans la norme ISSA 5000 comme « [l]es questions environnementales, sociales, de gouvernance ou autres liées à la durabilité ». Habituellement, les référentiels d'information sur la durabilité décrivent l'éventail de questions relatives à la durabilité sur lesquelles l'entité est tenue de fournir des informations. Les textes légaux ou réglementaires peuvent également préciser ce qui est considéré comme une question relative à la durabilité. Il se peut par ailleurs que le référentiel d'information impose de communiquer des questions qui ne sont pas liées à la durabilité, auquel cas une mission d'assurance relative à ces questions pourrait être réalisée conformément à d'autres normes de l'IAASB, selon le cas (comme la norme ISAE 3000 (révisée)).



Critères : Les points de référence utilisés pour mesurer ou évaluer les questions relatives à la durabilité. Il peut s'agir de critères d'un référentiel, de critères élaborés par l'entité ou d'une combinaison des deux. Les critères d'un référentiel peuvent être des critères reposant sur le principe d'image fidèle ou des critères reposant sur l'obligation de conformité.

Norme ISSA 5000,
par. 18

Le terme « critères reposant sur le principe d'image fidèle » fait référence à un référentiel d'information sur la durabilité qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

- a) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que l'information sur la durabilité donne une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel ;
- b) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que l'information sur la durabilité donne une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des cas extrêmement rares.

Le terme « critères reposant sur l'obligation de conformité » fait référence à un référentiel d'information sur la durabilité qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en a) et en b) ci-dessus.

30. Les critères d'un référentiel comprennent ceux qui émanent d'organisations autorisées ou reconnues qui suivent une procédure officielle transparente. Les critères contenus dans des référentiels d'information sur la durabilité constituent généralement des critères d'un référentiel, et les politiques de communication qu'applique l'entité peuvent s'appuyer sur les principes de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir que l'on y trouve.
31. Les critères utilisés pour une mission d'assurance en matière de durabilité donnée, appelés « critères applicables », peuvent être tirés d'un référentiel d'information sur la durabilité ou élaborés par l'entité même, ou les deux à la fois.
32. Tout comme il est tenu d'apprécier si les questions relatives à la durabilité qui entrent dans le périmètre de la mission sont appropriées, le professionnel en exercice est tenu, selon la norme ISSA 5000, d'évaluer — lorsqu'il établit si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies — si les critères qu'il s'attend à voir appliqués dans la préparation de l'information sur la durabilité sont valables au regard des circonstances de la mission. Voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) », qui traite plus à fond de la question.
33. Le fait que les critères reposent sur le principe d'image fidèle ou sur l'obligation de conformité a des répercussions sur la conclusion et le rapport de mission d'assurance du professionnel en exercice (voir la **partie H**, « Conclusion et rapport », qui traite plus à fond de la question).
34. Ce sont les critères qui déterminent l'information sur la durabilité à communiquer.

Norme ISSA 5000,
par. 78



Information sur la durabilité : L'information sur les questions relatives à la durabilité.

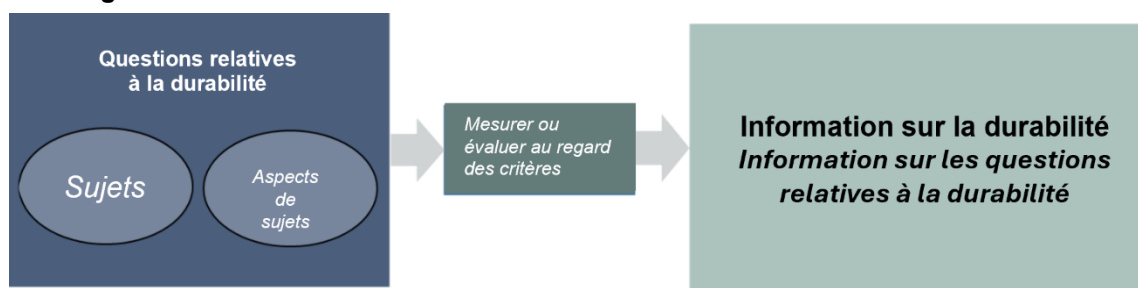
Norme ISSA 5000,
par. 18

Dans les normes ISSA :

- a) 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 ;
- b) l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance est l'équivalent de l'« information sur l'objet considéré » à laquelle font référence d'autres normes d'assurance de l'IAASB ;
- c) 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 ;
- d) 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.

35. L'information sur la durabilité est le résultat de la mesure ou de l'évaluation des questions relatives à la durabilité au regard des critères.

Diagramme B.1 — Questions relatives à la durabilité et information sur la durabilité



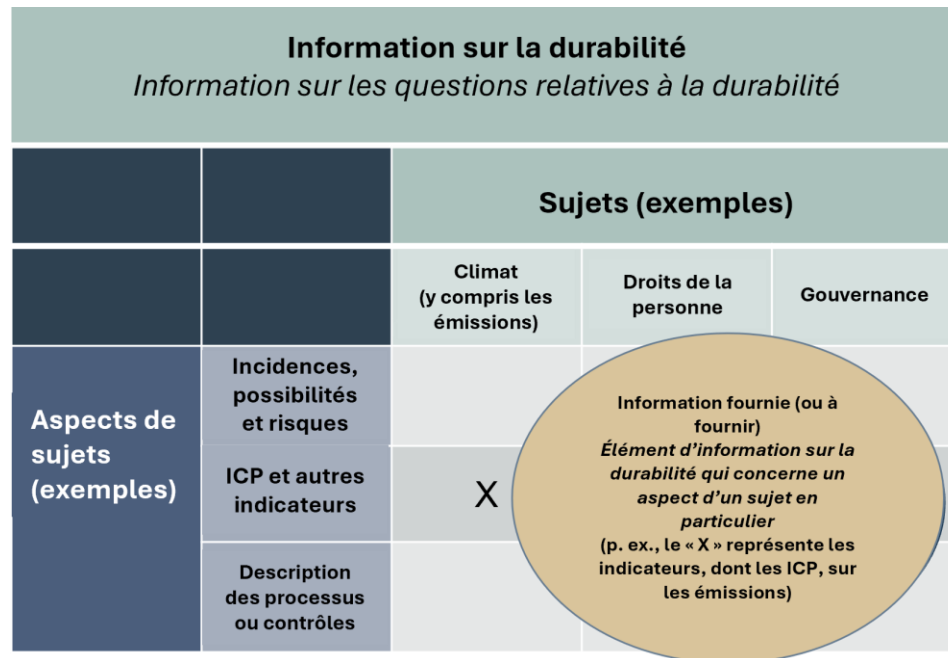
36. Comme il a été expliqué, les critères peuvent imposer de fournir diverses informations sur les questions relatives à la durabilité. La norme ISSA 5000 (voir le paragraphe A43) désigne les différents types d'informations sous les appellations « sujets » et « aspects de sujets », et donne les exemples suivants de types d'informations qu'il peut être obligatoire de fournir.

Sujets	
<i>Environnement</i>	<ul style="list-style-type: none"> Le climat, y compris les émissions. L'énergie, comme le type d'énergie et la consommation énergétique. L'eau et les effluents, comme la consommation d'eau et les rejets d'eau. La biodiversité, comme les incidences sur la biodiversité ou les habitats protégés et restaurés.
<i>Société</i>	<ul style="list-style-type: none"> Les pratiques de travail, comme la diversité et l'égalité des chances, la formation et l'éducation, et la santé et la sécurité au travail. Les droits de la personne et les relations avec les collectivités, comme l'engagement communautaire local, les études d'impact et les programmes de développement. La santé et la sécurité des clients.
<i>Gouvernance</i>	<ul style="list-style-type: none"> Le suivi, la gestion et la surveillance des questions relatives à la durabilité et des incidences connexes.
Aspects de sujets	
<ul style="list-style-type: none"> L'analyse des incidences, y compris de leur ampleur. La stratégie et le modèle économique. Les possibilités et risques. L'innovation en réponse aux possibilités et risques. Les incidences financières découlant des possibilités et risques. La gestion ou l'atténuation des risques. La gouvernance. 	

- Les indicateurs, dont les indicateurs clés de performance.
- Les cibles.
- Le contrôle interne à l'égard de la surveillance et de la gestion des risques.
- L'analyse de scénarios.

37. Un élément d'information sur la durabilité qui concerne un aspect d'un sujet en particulier est défini dans la norme ISSA 5000 comme une information à fournir (ou une information fournie, selon le contexte). En effet, le concept d'information à fournir renvoie simplement aux éléments individuels de l'information sur la durabilité à communiquer, comme il est illustré ci-après.

Diagramme B.2 — Informations à fournir



38. Les informations à fournir peuvent prendre diverses formes (descriptions narratives ou autres formes d'informations qualitatives, tableaux présentant des indicateurs clés de performance ou autres formes d'informations quantitatives, ou une combinaison de ces formes) ; elles peuvent se limiter à un seul paragraphe ou à un seul tableau, ou être présentées sur plusieurs pages dans un rapport sur la durabilité distinct, ou faire partie du rapport annuel de l'entité ou être présentées dans un autre type de rapport. La manière dont l'entité présente les informations à fournir (c'est-à-dire la manière dont elle regroupe ou ventile l'information sur la durabilité à des fins de présentation) est déterminée par les critères.
39. L'identification des « informations à fournir » est pertinente pour la planification et la réalisation de la mission d'assurance, la norme ISSA 5000 imposant au professionnel en exercice :
- de mettre au point une stratégie générale et un plan de mission, notamment de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures prévues, ce qui peut comprendre la prise en considération de la manière dont la direction a regroupé ou ventilé l'information sur la durabilité et de la question de savoir s'il convient de regrouper ou non les informations à fournir de l'entité

aux fins de la planification et de la réalisation de la mission (voir la **partie E**, « Planification », qui traite plus à fond de la question) ;

- de prendre en considération le caractère significatif pour les informations à fournir de nature qualitative (voir la **partie E**, « Planification », qui traite plus à fond de la question) ;
- de déterminer le seuil de signification et le seuil de signification pour les travaux pour les informations à fournir de nature quantitative (voir la **partie E**, « Planification », qui traite plus à fond de la question) ;
- d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (mission d'assurance limitée) ou les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (mission d'assurance raisonnable), que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques », qui traite plus à fond de la question) ;
- de concevoir et de mettre en œuvre des procédures complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (mission d'assurance limitée) ou des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (mission d'assurance raisonnable) (voir la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », qui traite plus à fond de la question).



Comment les sujets et les aspects de sujets sont-ils pris en considération pour la réalisation de la mission d'assurance ?

40. Les termes « sujets » et « aspects de sujets » sont utilisés dans la norme ISSA 5000 pour décrire les différentes catégories d'informations qui peuvent être à fournir dans l'information sur la durabilité. Selon la norme, il est possible que des textes légaux ou réglementaires ou des référentiels d'information sur la durabilité décrivent autrement les questions relatives à la durabilité, les sujets ou les aspects de sujets. Quels que soient les termes utilisés, en voyant les informations à fournir dans l'information sur la durabilité sous forme de sujets ou d'aspects de sujets connexes, le professionnel en exercice se dote d'un mécanisme pour élaborer la stratégie générale et le plan de mission et pour aborder les risques d'anomalies significatives. Voir la **partie E**, « Planification », et la **partie F**, « Identification et évaluation des risques », qui traitent plus à fond de la question.

Norme ISSA 5000,
par. A45

Assurance limitée et assurance raisonnable

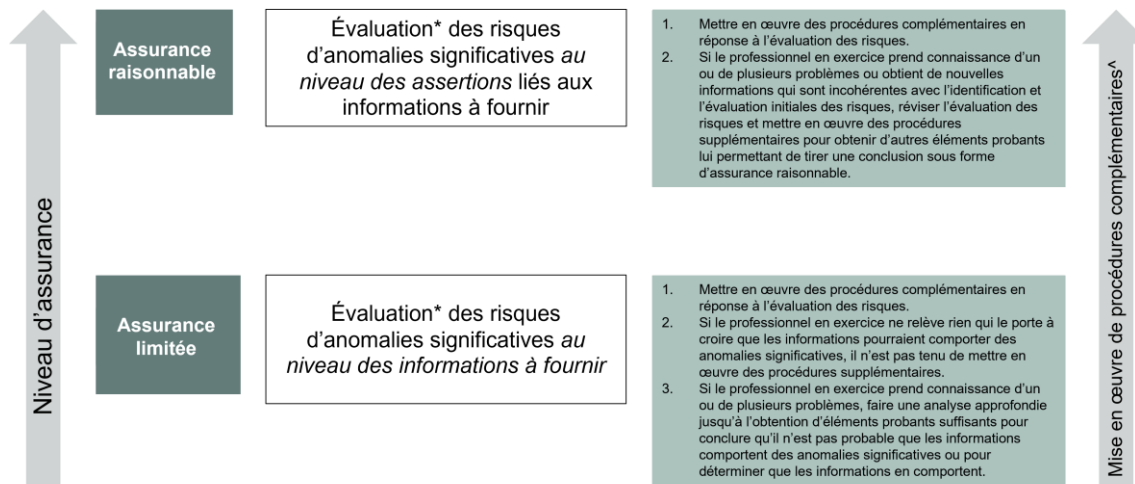
41. L'objectif d'une mission d'assurance en matière de durabilité est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion visant à accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés quant à l'information sur la durabilité. Il peut s'agir de l'un ou l'autre des types de missions suivants, ou d'une combinaison des deux :
- une mission d'assurance raisonnable, c'est-à-dire une mission dans laquelle le risque de mission est ramené à un niveau suffisamment faible compte tenu des circonstances de la mission comme fondement à l'expression d'une conclusion. La conclusion de mission d'assurance est alors exprimée sous la forme d'une opinion sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation des questions relatives à la durabilité, y compris leur présentation et les informations fournies à leur sujet, au regard des critères applicables ;

- une mission d'assurance limitée, c'est-à-dire une mission dans laquelle le risque de mission est ramené à un niveau acceptable compte tenu des circonstances de la mission, mais où ce risque est plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable. La conclusion de mission d'assurance est exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que l'information sur la durabilité comporte des anomalies significatives. On parle parfois de « conclusion de forme négative » dans ce cas.
42. Une assurance raisonnable est moindre qu'une assurance absolue, en raison de facteurs tels que le recours aux sondages et le fait que nombre des éléments probants dont dispose le professionnel en exercice sont convaincants plutôt que concluants. Il s'agit de prendre en compte les éléments probants obtenus par la mise en œuvre des procédures et, au besoin, de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de mettre en œuvre des procédures supplémentaires jusqu'à ce que le risque de mission atteigne un niveau suffisamment faible.
43. Dans une mission d'assurance limitée, les éléments probants obtenus permettent d'obtenir un niveau de confiance moindre que celui obtenu dans une mission d'assurance raisonnable, mais fournissent tout de même un niveau d'assurance valable. Le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il accroîtra dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur la durabilité. Ce qui est considéré comme valable dans une mission en particulier est affaire de jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission.
44. La **partie F**, « Identification et évaluation des risques », et la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », fournissent des indications sur les différences entre les travaux à effectuer dans une mission d'assurance limitée et ceux à effectuer dans une mission d'assurance raisonnable.

Norme ISSA 5000,
par. A27R

Norme ISSA 5000,
par. A211L

Diagramme B.3 — Assurance limitée et assurance raisonnable



* L'évaluation des risques d'anomalies significatives est fondée sur la compréhension qu'a le professionnel en exercice des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité ainsi que de l'entité et de son environnement. Cette compréhension diffère sur le plan de l'étendue et de la profondeur, parce que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ont une nature et un calendrier différents, ainsi qu'une étendue moindre, que dans une mission d'assurance raisonnable.

^ 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.



Quelles sont les différences fondamentales entre une mission d'assurance limitée et une mission d'assurance raisonnable ?

45. Tant dans les missions d'assurance limitée que dans les missions d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants qui, de par leur caractère convaincant pris collectivement, sont suffisants pour répondre aux risques d'anomalies significatives, et c'est le caractère convaincant de l'ensemble des éléments probants obtenus qui établit le niveau d'assurance obtenu. Le tableau qui suit résume certaines des différences fondamentales entre l'assurance limitée et l'assurance raisonnable.

Différences fondamentales entre l'assurance limitée et l'assurance raisonnable		
	Assurance limitée	Assurance raisonnable
Niveau d'assurance	Valable, mais beaucoup moins élevé que pour une assurance raisonnable	Moindre que pour une assurance absolue
Objectif	Ramener le risque de mission à un niveau acceptable compte tenu des circonstances de la mission, ce risque étant toutefois plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, comme fondement à l'expression d'une conclusion sous forme d'assurance limitée.	Ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible compte tenu des circonstances de la mission, comme fondement à l'expression d'une conclusion sous forme d'assurance raisonnable.
Conclusion	Conclusion de forme négative : Sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice n'a rien relevé qui le porte à croire que l'information sur la durabilité n'a pas été préparée (dans tous ses aspects significatifs) / ne donne pas (dans tous ses aspects significatifs) une image fidèle, conformément aux critères.	Opinion favorable : De l'avis du professionnel en exercice, l'information sur la durabilité a été préparée (dans tous ses aspects significatifs) / donne (dans tous ses aspects significatifs) une image fidèle, conformément aux critères.

46. Dans la pratique, il peut être difficile de bien comprendre ce qui différencie les deux niveaux d'assurance. De plus, tandis qu'une mission d'assurance raisonnable suppose un niveau d'assurance qui pourrait être jugé comparable à celui que procure un audit d'états financiers, une mission d'assurance limitée peut couvrir un large éventail de niveaux d'assurance allant :

- d'un niveau à peine supérieur au niveau susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est manifestement pas sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de

Norme ISSA 5000,
par. A210L

l'information sur la durabilité (niveau le plus faible de l'assurance limitée) ;

- à un niveau se situant juste au-dessous d'une assurance raisonnable (niveau le plus haut de l'assurance limitée).
47. 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. Les décisions concernant les procédures à mettre en œuvre (c'est-à-dire leur nature), leur calendrier et leur étendue dépendent de plusieurs facteurs, notamment :
- la nature, l'étendue et la complexité des questions relatives à la durabilité, des critères applicables et de l'information sur la durabilité (voir les paragraphes 25 à 40 ci-dessus) ;
 - l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques ») ;
 - la prise en considération du caractère significatif ou la détermination du seuil de signification pour les informations à fournir (voir la **partie E**, « Planification ») ;
 - la mesure dans laquelle il est nécessaire que les éléments probants soient convaincants dans les circonstances (voir la section « Éléments probants » ci-dessous).
48. La **partie F**, « Identification et évaluation des risques », et la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », comparent les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée et celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable sur le plan de la nature, du calendrier et de l'étendue.



Qu'entend-on par le fait que les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ont une nature, un calendrier et une étendue « moindres » par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable ? Y a-t-il un niveau minimum de procédures nécessaire ou exigé ?

49. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée dépendent de plusieurs facteurs, notamment la nature des questions relatives à la durabilité, le périmètre de la mission, la nature de l'information sur la durabilité et le niveau d'assurance considéré comme valable dans les circonstances. La norme ISSA 5000 énonce les exigences à respecter dans une mission d'assurance limitée, notamment en ce qui concerne les procédures d'évaluation des risques et les procédures complémentaires visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. L'étendue des procédures complémentaires à mettre en œuvre et des éléments probants à obtenir en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives relève du jugement professionnel. Même s'il n'y a pas de niveau « minimum » de procédures complémentaires, le professionnel en exercice est tenu d'effectuer des travaux visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion sous forme d'assurance limitée. Dans certains cas, il faut que le professionnel en exercice mette en œuvre des procédures supplémentaires pour être en mesure de tirer une conclusion à l'égard du ou des éléments qui l'amènent à croire que l'information sur la durabilité peut comporter des anomalies significatives. Voir la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », plus précisément les paragraphes 474 et 476, qui traite plus à fond de la question.



Quels facteurs ont une incidence sur la question de savoir s'il convient de réaliser une mission d'assurance limitée ou une mission d'assurance raisonnable ?

50. La réalisation d'une mission d'assurance limitée ou d'une mission d'assurance raisonnable dépend des termes et conditions de la mission. Ces derniers peuvent s'aligner sur les pratiques généralement reconnues, ou sur les caractéristiques des questions relatives à la durabilité et les critères applicables. Le type de mission peut être déterminé par les exigences en matière d'assurance énoncées dans les textes légaux ou réglementaires applicables. Par exemple, dans l'Union européenne, la directive relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (Corporate Sustainability Reporting Directive — CSRD) impose à l'entité comptable d'obtenir un rapport de mission d'assurance limitée pendant les premières années où un rapport est délivré.



La mission d'assurance peut-elle combiner à la fois une assurance limitée et une assurance raisonnable ?

51. Oui. Il est possible de réaliser une mission d'assurance où différents niveaux d'assurance sont exprimés à l'égard de différents sujets ou aspects de sujets de l'information sur la durabilité. Comme il a été mentionné plus tôt, les textes légaux ou réglementaires pertinents ou d'autres facteurs peuvent influencer le niveau d'assurance à obtenir. C'est à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission qu'on se demande s'il est acceptable dans les circonstances d'obtenir une assurance limitée, une assurance raisonnable ou une combinaison des deux. Voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) », qui traite plus à fond de la question.
52. Lorsqu'une assurance limitée est obtenue à l'égard de certains éléments de l'information sur la durabilité et qu'une assurance raisonnable est obtenue à l'égard d'autres éléments, il est important que toutes les parties à la mission, en particulier les utilisateurs visés, comprennent quel niveau d'assurance a été obtenu à l'égard de quels éléments. Voir la **partie H**, « Conclusion et rapport », qui traite plus à fond de la question.

Esprit critique et jugement professionnel

53. Le professionnel en exercice est tenu de faire preuve d'esprit critique et d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise la mission. En effet, ces concepts constituent des éléments fondamentaux de la réalisation d'une mission d'assurance conformément à la norme ISSA 5000.

Norme ISSA 5000,
par. 39, 40 et 64

Esprit critique



Esprit critique : L'attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur.

54. Faire preuve d'esprit critique, ce n'est pas être indûment cynique, mais ce n'est pas non plus accepter les yeux fermés les déclarations ou les réponses qui semblent plausibles, à moins qu'elles ne concordent avec d'autres éléments probants obtenus.

55. Lorsqu'il fait preuve d'esprit critique dans une mission d'assurance en matière de durabilité, le professionnel en exercice demeure attentif à l'existence possible de circonstances pouvant dénoter un risque d'anomalies significatives qui est accru, que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs, et qui découle, par exemple :
- du degré élevé de complexité du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur la durabilité, qui peut nécessiter d'accéder à des données provenant de nouvelles sources au sein ou hors de l'entité et d'identifier des utilisateurs nouveaux ou supplémentaires ayant des besoins d'information différents de ceux des utilisateurs des états financiers ;
 - de l'évolution des référentiels d'information, qui permettent ou exigent des critères élaborés par l'entité ;
 - des changements rapides à opérer par les entreprises pour s'adapter aux exigences réglementaires ou aux demandes des utilisateurs quant à l'information sur la durabilité ;
 - des engagements pris par l'entité (qu'ils soient volontaires ou obligatoires) à l'égard d'objectifs ou de cibles en matière de durabilité, et de l'attention particulière portée à la performance de l'entité ;
 - de la maturité relative du système de contrôle interne de l'entité utilisé pour la saisie, le traitement et la préparation de l'information sur la durabilité ;
 - de sources d'éléments probants à l'appui des informations à fournir qui seraient moins fiables, comme les sources externes qui échappent au contrôle de l'entité, et pour lesquelles l'accès aux éléments probants est limité ;
 - de l'ampleur des jugements portés par la direction, notamment pour l'identification des utilisateurs et de leurs besoins d'information, l'identification de l'information sur la durabilité à communiquer pour répondre à ces besoins, ainsi que la sélection des méthodes de mesure ou d'évaluation à appliquer et des hypothèses utilisées dans le cas d'estimations et d'informations prospectives.



Exemple : exercice de l'esprit critique

Les responsables de la gouvernance de l'entité portent peu d'attention aux questions environnementales et sociales, préférant se concentrer sur la maximisation du rendement financier à court terme pour les investisseurs et sur l'expansion de l'entreprise. Ils délèguent la gestion des questions environnementales et sociales à des membres de l'équipe de direction. La rémunération de la direction comprend une prime pour l'atteinte de cibles prédéterminées pour tous les indicateurs de performance financière de l'entité.

Sans une gouvernance et une surveillance appropriées, il se peut que les questions environnementales et sociales ne soient pas jugées importantes, qu'elles ne soient pas intégrées au système de contrôle interne et que les rapports sur celles-ci ne soient pas préparés avec la même rigueur que les rapports sur la performance financière. Par conséquent, il se peut que les questions environnementales ou sociales ne soient pas bien gérées au sein de l'entité, ou que l'information sur la durabilité communiquée contienne des erreurs qui ne seront pas détectées et corrigées. De plus, les primes basées sur la performance financière, sans une surveillance appropriée, peuvent accroître les risques d'anomalies significatives, ce qui renforce la nécessité

pour le professionnel en exercice de faire preuve d'esprit critique. Le professionnel en exercice aura à demeurer attentif aux problèmes pouvant découler de ces circonstances, par exemple des éléments probants incohérents avec ceux déjà obtenus, un manque d'éléments probants ou des explications inadéquates.

56. C'est par leurs actions et leurs communications que les membres de l'équipe de mission exerceront leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice approprié de l'esprit critique, comme les partis pris inconscients ou les contraintes liées aux ressources. La norme ISSA 5000 fournit des indications sur les obstacles à l'exercice de l'esprit critique qui peuvent survenir dans une mission d'assurance en matière de durabilité et sur les mesures potentielles que l'équipe de mission peut prendre pour les atténuer.

Norme ISSA 5000,
par. A91 et A92



Exemple : connaissance du secteur d'activité insuffisante entravant l'exercice de l'esprit critique

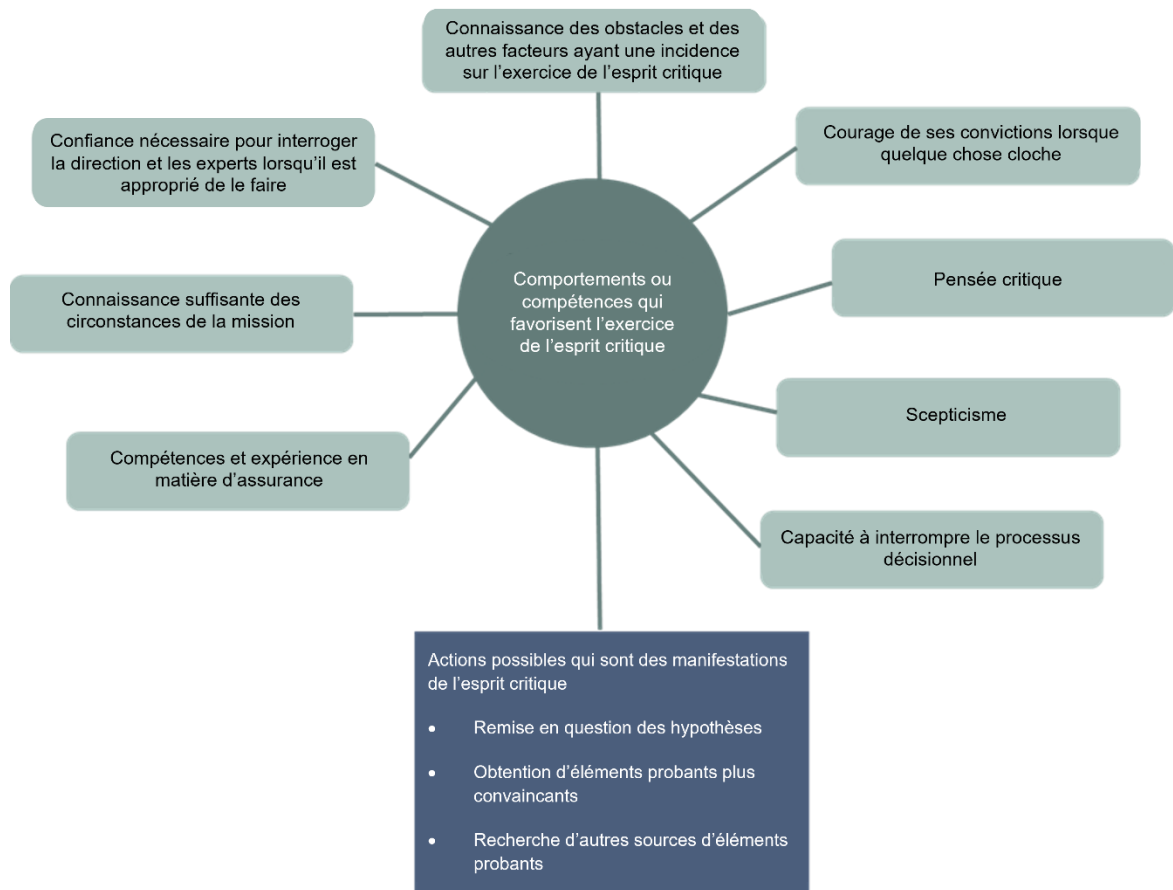
Une société minière rend compte de son adhésion aux objectifs de développement durable des Nations Unies (ODD). Elle a choisi de ne pas inclure dans ses rapports les objectifs Pas de pauvreté (ODD 1), Faim « zéro » (ODD 2) et Vie aquatique (ODD 14).

Pour déterminer si le périmètre de la mission d'assurance est approprié, le professionnel en exercice est tenu de déterminer si le fait pour l'entité d'omettre des informations, comme celles qui se rapportent aux trois objectifs susmentionnés, est approprié. Par exemple, il se peut que l'entité ait choisi de faire rapport sur les ODD auxquels elle a contribué positivement, mais pas sur ceux sur lesquels elle a eu une incidence négative.

Si le professionnel en exercice ne sait pas que les procédés de production de la société minière sont susceptibles de contaminer les sources d'eau, il pourrait omettre de remettre en question les raisons pour lesquelles l'entité a exclu l'ODD 14 de ses rapports. Les autres ODD exclus pourraient faire l'objet de considérations analogues. Une manière pour le professionnel en exercice d'atténuer cet obstacle serait d'inclure dans l'équipe de mission des membres ayant une bonne connaissance du secteur d'activité, de l'entreprise et des autres circonstances de la mission ; il serait ainsi en mesure de faire preuve d'esprit critique et de remettre en question de façon appropriée les sujets qui ont été sélectionnés pour être inclus dans l'information sur la durabilité.

57. Le diagramme ci-dessous présente les comportements et les compétences qui peuvent favoriser l'exercice de l'esprit critique, notamment dans des situations telles que celles illustrées dans les exemples ci-dessus.

Diagramme B.4 — Comportements ou compétences pouvant favoriser l'exercice de l'esprit critique



58. L'exemple qui suit illustre la manière dont certains des comportements et compétences présentés dans le diagramme ci-dessus peuvent favoriser l'exercice de l'esprit critique.



Exemple : exercice de l'esprit critique par la remise en question d'hypothèses

Un membre de l'équipe de mission s'enquiert de la diminution des émissions de GES d'une entité et des déchets générés par rapport à l'exercice précédent. La direction explique que cette diminution est largement attribuable à une baisse considérable de la production au cours de l'exercice considéré, en raison d'un confinement obligatoire lié à une pandémie.

Cette réponse serait plausible dans certains secteurs. Or, l'entité exerce ses activités dans le secteur de la production alimentaire : elle produit des conserves et des aliments secs. Le membre de l'équipe de mission, au courant des circonstances générales dans lesquelles s'inscrit la mission (connaissance et compétences), accueille la réponse avec scepticisme (comportement reflétant une attitude) et fait remarquer qu'il serait plutôt attendu que la demande pour ces produits soit plus forte que d'habitude pendant le confinement. Exerçant sa pensée critique (comportement), le membre de l'équipe, qui saisit le lien entre les émissions de GES et la production et les données financières (connaissance et compétences), suggère à l'équipe de regarder les livres et justificatifs des ventes de l'entité avant de retourner parler à la direction, pour

voir si les ventes ont augmenté ou diminué (l'exercice de l'esprit critique amène l'équipe à prendre d'autres mesures, soit chercher d'autres sources d'éléments probants).

Comme on pouvait s'y attendre, les ventes ont augmenté, et ce, de façon particulièrement notable au cours du premier trimestre de l'exercice, alors qu'il s'agit habituellement de la période creuse qui suit le temps des fêtes. L'équipe de mission propose d'effectuer un suivi auprès de la direction pour lui demander des explications sur la façon dont, malgré une diminution du volume de production, les ventes ont pu augmenter et, au besoin, pour obtenir le compte de stocks à la fin de l'exercice précédent et pouvoir ainsi vérifier si des niveaux de stocks élevés pourraient expliquer le volume de ventes élevé sans hausse correspondante de la production. L'approche que les membres de l'équipe proposent, soit d'interroger la direction et d'obtenir d'autres éléments probants (mesures), montre qu'ils sont capables d'interrompre leur processus décisionnel (comportement) et qu'ils sont prêts à poser d'autres questions (mesure) lorsque quelque chose cloche ou ne semble pas logique à la lumière des faits connus.

Le membre de l'équipe de mission a fait preuve d'esprit critique en n'acceptant pas l'explication de la direction les yeux fermés, bien que celle-ci aurait été plausible dans d'autres circonstances. Il est aussi important de faire preuve d'esprit critique, de suggérer des mesures à prendre et d'expliquer les raisons qui les sous-tendent pour encadrer et former sur le terrain les membres moins expérimentés de l'équipe de mission (mesure).

Jugement professionnel



Jugement professionnel : La mise en œuvre, par le professionnel en exercice, des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience dans le cadre fixé par les normes d'assurance et de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter dans les circonstances de la mission en cours.

59. L'expérience pratique, l'encadrement et la formation sur le terrain, notamment l'exemple que donnent les responsables de la mission et le degré approprié de direction, de supervision et de revue par les membres les plus expérimentés de l'équipe de mission, peuvent contribuer de manière importante au développement de la capacité des membres moins expérimentés à exercer leur jugement professionnel.



Exemple : exercice du jugement professionnel aux fins de la compréhension de l'information sur la durabilité à communiquer

L'entité demande au professionnel en exercice de réaliser une mission d'assurance relative à son information sur la durabilité et affirme qu'elle s'est conformée à un référentiel d'information qui exige, entre autres, que les incidences de l'entité sur l'environnement et la société soient communiquées et, lorsqu'il est approprié qu'elles le soient, quantifiées.

En s'entretenant avec la direction pour comprendre les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, le professionnel en exercice découvre que l'entité vient d'obtenir un nouveau permis d'extraction de

cuivre dans un écosystème fragile. L'entité n'a fourni aucune information sur les incidences environnementales ou sociales de ses nouvelles activités minières, arguant que la mise en place des infrastructures n'est pas achevée, que l'exploitation vient à peine de commencer, et que la mine est non significative dans le contexte des activités mondiales de l'entité, qui exploite des mines de platine et d'or beaucoup plus grosses générant des quantités significatives d'émissions et de déchets toxiques, près de grandes collectivités qui peuvent en subir les conséquences négatives.

Le professionnel en exercice s'enquiert auprès de la direction de l'exclusion des incidences environnementales et sociales des nouvelles activités minières et lui demande si les incidences peuvent être importantes pour les utilisateurs visés. Le professionnel en exercice est d'avis que certains facteurs qualitatifs, tels que les incidences sur l'écosystème fragile et sa biodiversité ainsi que sur la population autochtone qui habite près de la mine, sont à prendre en compte, même s'ils ne sont pas significatifs sur le plan quantitatif. Ces questions pourraient avoir des répercussions sur l'entité dans l'avenir. Selon son jugement professionnel, le professionnel en exercice estime que les informations sur les nouvelles activités minières pourraient être importantes au regard des besoins d'information des utilisateurs visés et donc significatives ; c'est pourquoi il demande à la direction de communiquer les incidences de cette mine.

Gestion de la qualité au niveau du cabinet

60. La norme ISSA 5000 repose sur le postulat de base selon lequel le professionnel en exercice qui réalise la mission est membre d'un cabinet soumis soit aux exigences de la norme ISQM 1, soit à des 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.

Norme ISSA 5000,
par. 6

61. Ce postulat part de l'idée que la gestion appropriée de la qualité au sein des cabinets qui réalisent des missions d'assurance est largement considérée comme étant dans l'intérêt du public et fait partie intégrante des missions d'assurance de grande qualité. La norme ISSA 5000 s'inscrit dans le contexte d'un éventail de mesures prises pour assurer la qualité des missions d'assurance, y compris les responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des missions d'assurance. Il convient de noter qu'un postulat semblable s'applique aux règles de déontologie pertinentes. Voir les indications ci-après sur la gestion de la qualité au niveau de la mission, qui traitent plus à fond de la question.

Norme ISSA 5000,
par. 7



Qui détermine si les exigences en matière de gestion de la qualité appliquées par le cabinet sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 ?

62. Si le responsable de la mission qui réalise la mission n'est pas membre d'un cabinet qui est soumis aux exigences de la norme ISQM 1 ou qui les applique autrement, la norme ISSA 5000 indique clairement qu'il est nécessaire que les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires concernant la responsabilité du cabinet à l'égard de son système de gestion de la

qualité aient été jugées à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 par une autorité compétente dans le pays ou territoire concerné.



Qu'entend-on par « autorité compétente » ?

63. 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.

Norme ISSA 5000,
par. A74

64. Un organisme d'agrément est un organisme faisant autorité chargé de délivrer un agrément. Cette autorité émane habituellement d'un gouvernement ou d'une instance réglementaire. En général, un organisme d'agrément a pour fonction d'évaluer, selon des normes convenues à l'échelle internationale, des organismes qui fournissent des services de certification, de mise à l'essai, d'inspection et d'étalonnage (communément appelés « organismes d'évaluation de la conformité »). En outre, l'agrément peut illustrer la compétence et la capacité de performance de ces organismes.



Comment l'autorité compétente décide-t-elle de ce qui est « à tout le moins aussi rigoureux » ?

65. Cette question relève de l'autorité compétente dans le pays ou territoire concerné. Toutefois, lorsqu'un pays ou territoire applique des exigences en matière de gestion de la qualité qui ont été élaborées localement (que ce soit dans des textes légaux ou réglementaires applicables ou par des activités de normalisation), il est attendu que l'autorité compétente réalise une certaine forme de comparaison ou d'évaluation pour déterminer si les éléments de la norme ISQM 1 énoncés dans la norme ISSA 5000 sont bien présents dans ces exigences locales.



Faut-il que les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires comportent les mêmes objectifs et exigences que la norme ISQM 1 pour être jugées à tout le moins aussi rigoureuses ?

66. Pas forcément. Le paragraphe A69 de la norme ISSA 5000 décrit les questions dont traite la norme ISQM 1, notamment les responsabilités du cabinet en ce qui concerne l'établissement d'objectifs en matière de qualité, l'identification et l'évaluation des risques susceptibles de nuire à l'atteinte de ces objectifs, ainsi que la conception et la mise en œuvre de réponses à ces risques. Le paragraphe A70 décrit de façon plus détaillée les huit composantes d'un système de gestion de la qualité, telles qu'elles sont énoncées dans la norme ISQM 1.

Norme ISSA 5000,
par. A69 et A70

67. La norme ISSA 5000 atteste qu'il est possible que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que la norme ISQM 1 ne correspondent pas parfaitement aux composantes, objectifs et exigences de cette dernière. Toutefois, pour qu'elles soient jugées à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 par une autorité compétente, il est nécessaire que ces exigences traitent de tous les points mentionnés ci-dessous et imposent au cabinet des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les objectifs et les exigences de celle-ci :

- établissement d'objectifs en matière de qualité, et identification et évaluation des risques susceptibles de nuire à l'atteinte de ces objectifs, qui portent sur les composantes suivantes :
 - processus d'évaluation des risques du cabinet,

- gouvernance et leadership,
- conformité aux règles de déontologie pertinentes,
- acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques,
- réalisation des missions,
- ressources,
- informations et communications ;
- élaboration et mise en œuvre de réponses à l'évaluation des risques ;
- inclusion de réponses qui concordent avec les réponses spécifiées dans la norme ISQM 1 ;
- établissement de politiques ou procédures relatives aux missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise ;
- établissement d'un processus de suivi et de prise de mesures correctives conçu de manière à :
 - fournir au cabinet en temps opportun des informations pertinentes et fiables sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité,
 - permettre au cabinet de prendre des mesures appropriées en réponse aux déficiences relevées, de sorte que ces déficiences soient corrigées en temps opportun.



Si le cabinet n'applique pas la norme ISQM 1 et qu'aucune autorité compétente n'a déterminé que d'autres exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses que celle-ci, peut-il quand même se déclarer en conformité avec la norme ISSA 5000 ?

68. Non. Si un pays ou territoire n'impose pas l'application de la norme ISQM 1 et qu'aucune autorité compétente n'a déterminé que d'autres exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses, le professionnel en exercice ne peut pas se déclarer en conformité avec la norme ISSA 5000. En pareil cas, le cabinet pourrait contacter l'autorité compétente ou l'organisme professionnel dans son pays ou territoire pour savoir si une telle détermination, au sens de la norme ISSA 5000, est prévue.







Le cabinet ou le responsable de la mission peut-il déterminer que des exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1 si aucune autorité compétente ne l'a fait ?

69. Non. Lors du parachèvement de la norme ISSA 5000, l'IAASB était conscient de la rigueur nécessaire pour ce qui est de déterminer que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que la norme ISQM 1 sont à tout le moins aussi rigoureuses que cette dernière, et de la nécessité de préserver la qualité et l'uniformité au sein d'un pays ou territoire donné en ce qui concerne ce jugement important. Par conséquent, le cabinet ou l'équipe de mission ne peut pas déterminer que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que la norme ISQM 1 sont à tout le moins aussi rigoureuses que cette dernière. Il est nécessaire que cette détermination soit faite par une autorité compétente dans le pays ou territoire concerné.

Gestion de la qualité au niveau de la mission

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission

70. Le responsable de la mission est tenu, selon la norme ISSA 5000, d'assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission et de s'assurer que sa participation est suffisante et appropriée tout au long de la mission afin d'être en mesure de déterminer si les jugements importants portés, et les conclusions tirées, sont appropriés compte tenu de la nature et des circonstances de la mission. 
71. Dans la norme ISSA 5000, lorsque l'expression « le responsable de la mission doit... » est utilisée dans le libellé de l'exigence, on vise expressément à ce que ce soit le responsable de la mission qui réponde à l'exigence. La norme contient aussi des exigences pour lesquelles il est permis au responsable de la mission de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience appropriées. C'est alors l'expression « le responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » qui est utilisée dans le libellé de l'exigence. 
72. Lorsqu'il confie la conception ou la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures relatives à une exigence de la norme (où l'expression « le responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » est utilisée) à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer à cette exigence, la norme ISSA 5000 exige du responsable de la mission qu'il assure la direction et la supervision de ces membres au regard des procédures, des tâches ou des mesures qui leur sont confiées, ainsi que la revue de leurs travaux. Le postulat sous-jacent renvoie au principe général qui consiste à assumer la responsabilité à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et à participer de manière suffisante et appropriée tout au long de la mission. 
-  *Le responsable de la mission peut-il recevoir de l'aide d'autres parties, y compris le cabinet, pour satisfaire à des exigences même lorsqu'on vise expressément à ce que ce soit lui qui y réponde ?*
73. Oui. Le responsable de la mission peut obtenir des informations auprès du cabinet ou auprès d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à répondre à ces exigences de la norme.



Exemple : menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes

Le responsable de la mission est tenu, selon la norme ISSA 5000, de prendre les mesures appropriées s'il prend connaissance d'éléments qui indiquent l'existence d'une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes ou de signes de manquement des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes.

Les politiques et procédures du cabinet peuvent exiger que tous les membres du cabinet remplissent des questionnaires sur l'indépendance ou consignent tous leurs intérêts financiers dans des systèmes centralisés. Grâce à son système de gestion de la qualité, le cabinet peut donc informer le responsable de la mission, pour l'aider à répondre à ces exigences, de tout problème qui peut représenter une menace potentielle pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes.

Norme ISSA 5000,
par. 36 et 37




Comment se traduit une « participation suffisante et appropriée » dans la pratique ?

74. Une participation suffisante et appropriée signifie que le responsable de la mission participe activement aux travaux, plus précisément en ce qui concerne les jugements importants à porter et les conclusions à tirer dans le cadre de la mission. Il existe plusieurs façons pour le responsable de la mission de démontrer sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission. Les exemples suivants constituent une liste non exhaustive de certaines activités courantes qui peuvent démontrer une participation suffisante et appropriée, lorsqu'elles s'appliquent dans les circonstances de la mission et qu'elles font l'objet d'une documentation appropriée dans le dossier de mission.

Norme ISSA 5000,
par. A75



Exemples : participation suffisante et appropriée du responsable de la mission

- Animer les réunions de planification de l'équipe de mission, notamment les entretiens sur les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- S'entretenir et convenir du caractère significatif pour les informations à fournir.
-  Participer aux décisions relatives au périmètre de la mission, y compris l'identification des composantes à l'égard desquelles des travaux d'assurance seront à effectuer dans une mission de groupe.
- S'entretenir en temps opportun avec le responsable de la revue de la qualité de la mission.
- Lire et commenter les documents d'information sur la durabilité préparés par l'entité.

Ressources affectées à la mission

75. Le responsable de la mission est aussi tenu de déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci.
76. Les ressources affectées à la mission englobent les ressources humaines, technologiques et intellectuelles. Vu la nature d'une mission d'assurance en matière de durabilité, il peut être nécessaire de faire appel à un éventail de ressources humaines pour réaliser la mission, comme l'illustre le diagramme ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
par. 41

Diagramme B.5 — Ressources humaines affectées à la mission et équipe de mission



Équipe de mission : Le responsable de la mission et les autres membres du cabinet réalisant la mission, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par le professionnel en exercice et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre de la mission.

Norme ISSA 5000,
par. 18

77. Les membres de l'équipe de mission sont tenus d'avoir collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'assurance en matière de durabilité, plus précisément en ce qui a trait aux compétences et techniques en matière d'assurance et à la compétence en durabilité. Voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) », qui fournit des indications supplémentaires.
78. Les membres de l'équipe de mission font aussi l'objet des exigences en matière de direction, de supervision et de revue énoncées dans la norme ISSA 5000, lesquelles favorisent de façon globale la gestion de la qualité de la mission. La norme ISSA 5000 contient des exigences claires et fournit des précisions d'application à l'égard de la direction et de la supervision de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux effectués. C'est pourquoi ces questions ne sont pas traitées davantage dans le présent guide.
79. La norme ISSA 5000 énonce aussi des exigences distinctes relatives à l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne (voir le paragraphe 59 de la norme ISSA 5000 ; ces exigences ne sont pas traitées dans le présent guide) et à l'utilisation des travaux d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice (voir les paragraphes 56 à 58 de la norme de même que la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties », du présent guide, qui fournit des indications supplémentaires). Les membres de la fonction d'audit interne de l'entité, lorsque ses travaux sont utilisés, et les experts externes choisis par le professionnel en exercice et auxquels fait appel le

Norme ISSA 5000,
par. 46 à 49

Norme ISSA 5000,
par. 56 à 59

cabinet ne sont pas membres de l'équipe de mission, puisqu'ils ne mettent pas en œuvre de procédures d'assurance dans le cadre de la mission sous la direction, la supervision et la revue du responsable de la mission.

Professionnels en exercice de composantes et autres professionnels en exercice

80. La norme ISSA 5000 explique qu'un cabinet autre que celui du professionnel en exercice peut participer à la réalisation de la mission d'assurance en matière de durabilité. Lorsque le professionnel en exercice a l'intention d'obtenir des éléments probants en utilisant les travaux d'un cabinet autre que le sien, le responsable de la mission est tenu, selon la norme ISSA 5000, de déterminer s'il peut participer de manière suffisante et appropriée à ces travaux. Cette exigence cadre avec sa responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et à l'égard de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission (voir le paragraphe 70 ci-dessus).
81. Lorsque le professionnel en exercice est à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un autre cabinet, ce cabinet est un « professionnel en exercice d'une composante ».



Professionnel en exercice d'une composante : Un cabinet qui effectue des travaux d'assurance à l'égard d'une composante pour les besoins de la mission d'assurance en matière de durabilité, lorsque le professionnel en exercice est à même de participer de manière suffisante et appropriée à ces travaux. Le terme « professionnel en exercice d'une composante » désigne, le cas échéant, les personnes provenant de ce cabinet. Les personnes provenant d'un professionnel en exercice d'une composante qui effectuent les travaux sont des membres de l'équipe de mission.

Norme ISSA 5000,
par. 18

82. Lorsque le professionnel en exercice **n'est pas** à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un autre cabinet, ce cabinet est un « autre professionnel en exercice ».



Autre professionnel en exercice : Un cabinet, autre que celui du professionnel en exercice, qui effectue des travaux que le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser pour les besoins de la mission d'assurance en matière de durabilité, lorsque le professionnel en exercice n'est pas à même de participer de manière suffisante et appropriée à ces travaux.

Norme ISSA 5000,
par. 18

Pour l'application des normes ISSA :

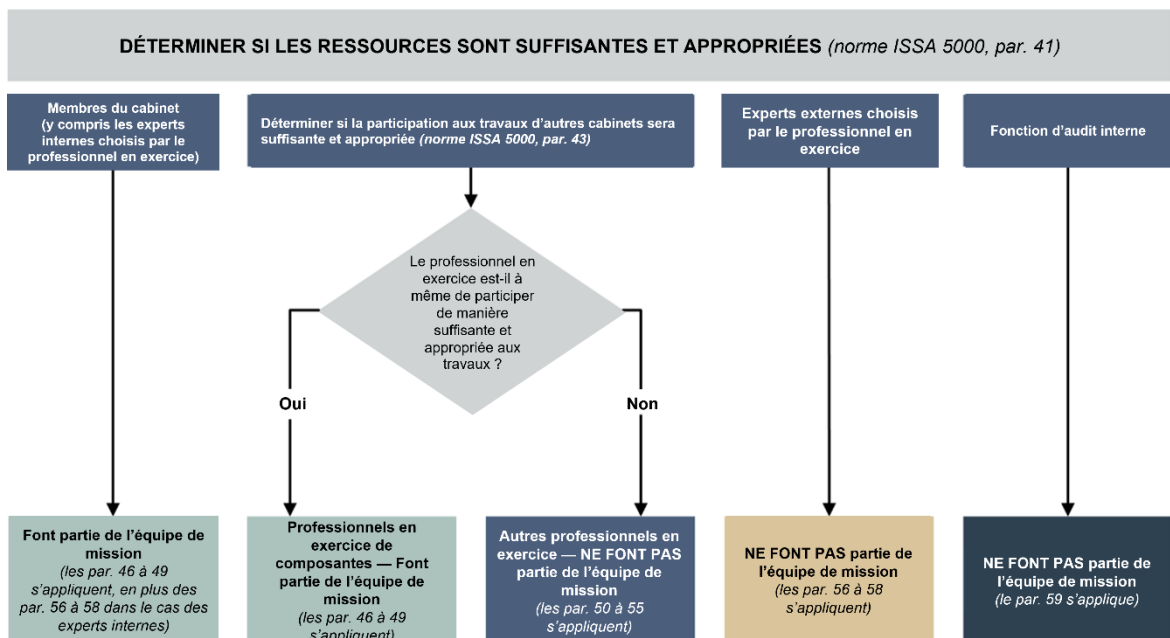
- a) les travaux d'un autre professionnel en exercice que le professionnel en exercice a l'intention d'utiliser pour les besoins de la mission d'assurance en matière de durabilité sont effectués dans le cadre d'une mission distincte ;
- b) les personnes provenant d'un autre professionnel en exercice 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 ;


c) l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice désigné, le cas échéant, l'utilisation des travaux effectués par des personnes provenant de l'autre cabinet.

83. La norme ISSA 5000 donne des exemples de cas où le professionnel en exercice peut ne pas être à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un autre cabinet. Par exemple, le professionnel en exercice peut ne pas être à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un cabinet autre que le sien lorsque ceux-ci ont déjà été effectués, lorsque des textes légaux ou réglementaires lui en restreignent l'accès ou lorsque ces travaux concernent une composante de la chaîne de valeur et que ni la direction de l'entité ni le professionnel en exercice n'ont le droit d'accéder aux travaux effectués par l'autre cabinet.
84. Le diagramme ci-dessous illustre les exigences applicables aux ressources affectées à la mission selon la norme ISSA 5000.

Norme ISSA 5000,
par. A106


Diagramme B.6 — Ressources humaines affectées à la mission et exigences applicables



85.  La **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties », contient des indications propres aux missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, notamment les définitions d'« information sur la durabilité de groupe » et de « composante », et traite d'autres questions relatives à l'utilisation des travaux de professionnels en exercice de composantes, y compris les attentes à l'égard de la participation suffisante et appropriée du professionnel en exercice aux travaux relatifs à des composantes qui sont sous le contrôle de l'entité comptable. La **partie D** contient aussi des indications détaillées sur les exigences de la norme ISSA 5000 qui s'appliquent à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice.




Le concept de participation suffisante et appropriée est-il différent dans le contexte de la participation d'un cabinet autre que celui du professionnel en exercice (par exemple, des professionnels en exercice de composantes) comparativement à la participation de membres du cabinet ?

86.  Non. Ce concept s'applique peu importe qui effectue les travaux d'assurance. Voici d'autres facteurs qui peuvent avoir à être pris en considération pour les professionnels en exercice de composantes : l'emplacement géographique de ces professionnels, la capacité d'avoir accès à leurs travaux pour les passer en revue, la possibilité d'envoyer des informations à l'extérieur du territoire où ils se trouvent, ou la façon de résoudre les différences de langue. L'étendue de la participation dépend de la nature et de l'étendue des travaux effectués par le professionnel en exercice d'une composante dans le contexte général de la mission d'assurance de groupe en matière de durabilité et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité de la composante. Voir la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties », qui fournit des exemples et des indications supplémentaires.




Si une autre équipe de mission dans le cabinet du professionnel en exercice a réalisé une mission d'assurance distincte, s'agit-il d'un autre professionnel en exercice ?

87.  Oui. Même s'il est attendu qu'un cabinet soit au courant de toutes les missions d'assurance qu'il a réalisées pour l'entité, la norme ISSA 5000 atteste qu'il est possible qu'une mission distincte à l'égard de l'information sur la durabilité ait été réalisée par un autre bureau du cabinet du professionnel en exercice ou un cabinet membre du réseau. C'est plus probable, par exemple, dans le cas d'un grand cabinet qui couvre un vaste territoire. La **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties », qui contient des indications propres aux missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, donne un exemple de situation où un autre bureau du cabinet du professionnel en exercice peut être considéré (du moins initialement) comme un autre professionnel en exercice (voir la **partie D**, plus précisément le paragraphe 237).



Les cabinets membres du réseau sont-ils toujours considérés comme des professionnels en exercice de composantes ?

88.  Pas forcément. Comme il a été expliqué plus tôt, la question de savoir si un autre cabinet est considéré comme un professionnel en exercice d'une composante dépend de la capacité du responsable de la mission de groupe à participer de manière suffisante et appropriée aux travaux effectués à l'égard de cette composante. Lorsque l'autre cabinet n'a pas encore effectué de travaux à l'égard d'une composante, si les travaux seront effectués par un cabinet membre du réseau, on peut s'attendre à ce que le professionnel en exercice soit en mesure d'assurer la direction, la supervision et la revue des travaux et d'y participer de manière suffisante et appropriée ; le cabinet membre du réseau serait alors un professionnel en exercice d'une composante. Toutefois, comme il a été expliqué précédemment, si le professionnel en exercice qui est responsable de la mission d'assurance de groupe en matière de durabilité (désigné dans le présent guide sous le nom de « professionnel en exercice du groupe ») a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors

d'une mission d'assurance en matière de durabilité distincte qui a déjà été achevée par un cabinet membre du réseau, il ne sera pas à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux. Dans cette situation, l'autre cabinet membre du réseau serait un autre professionnel en exercice.



Un autre cabinet qui réalise une mission distincte est-il toujours considéré comme un autre professionnel en exercice ?

89. Non. Même si l'existence d'une mission distincte qui a déjà été achevée est probablement la raison la plus courante pour laquelle le professionnel en exercice ne peut pas participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un autre cabinet (par exemple, la première année d'une mission d'assurance en matière de durabilité), si l'autre cabinet n'a pas encore commencé l'autre mission, le professionnel en exercice peut être à même de prendre des dispositions auprès du cabinet pour participer de manière suffisante et appropriée aux travaux, de sorte que ce cabinet deviendrait un professionnel en exercice d'une composante.



Quelles sont les autres raisons pour lesquelles un autre cabinet serait considéré comme un autre professionnel en exercice ?

90. Comme il a été expliqué plus tôt, d'autres facteurs peuvent empêcher le professionnel en exercice de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux, comme les textes légaux ou réglementaires interdisant le transfert d'informations hors du pays ou territoire, la législation sur la protection des renseignements personnels ou l'incapacité d'accéder aux travaux de l'autre cabinet.



Exemple : obstacles à la capacité d'assurer la supervision et la revue des travaux d'autres parties

L'autre cabinet se situe dans un pays ou territoire dont la législation stricte sur la protection des renseignements personnels lui interdit de fournir à des personnes se situant hors de ses frontières l'accès à des documents, feuilles de travail ou éléments probants, ce qui limite la capacité du professionnel en exercice de superviser et de passer en revue les travaux du cabinet. À noter, toutefois, qu'en pareil cas, il pourrait être impossible de se conformer aux exigences applicables à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice en raison de ces restrictions.

Conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

91. La norme ISSA 5000 repose sur un second postulat de base, selon lequel 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 de l'IESBA relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité, soit à des exigences professionnelles ou à des exigences légales ou réglementaires à tout le moins aussi rigoureuses que le Code de l'IESBA.
92. Ce postulat part de l'idée que le respect des principes de déontologie, y compris les règles d'indépendance, est largement considéré comme étant dans l'intérêt du public et fait partie intégrante des missions d'assurance de grande qualité.

Norme ISSA 5000,
par. 6

Norme ISSA 5000,
par. 7



Qui détermine si les règles de déontologie pertinentes auxquelles est soumis le cabinet sont à tout le moins aussi rigoureuses que le Code de l'IESBA ?

93. Si le pays ou territoire ou encore le cabinet n'appliquent pas le Code de l'IESBA, la norme ISSA 5000 indique clairement qu'il revient à une autorité compétente dans le pays ou territoire concerné de déterminer si les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires concernant les règles de déontologie pertinentes relatives aux missions d'assurance sont à tout le moins aussi rigoureuses que le Code de l'IESBA.



Qu'entend-on par « autorité compétente » ?

94. Selon la norme ISSA 5000, 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.

Norme ISSA 5000,
par. A63



Comment l'autorité compétente décide-t-elle de ce qui est « à tout le moins aussi rigoureux » ?

95. Cette question relève de l'autorité compétente dans le pays ou territoire concerné. Toutefois, lorsqu'un pays ou territoire applique des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui ont été élaborées localement (que ce soit dans des textes légaux ou réglementaires applicables ou par des activités de normalisation), il est attendu que l'autorité compétente réalise une certaine forme de comparaison ou d'évaluation pour déterminer si les éléments du Code de l'IESBA énoncés dans la norme ISSA 5000 sont bien présents dans ces règles locales.



Faut-il que les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires comportent exactement les mêmes dispositions que le Code de l'IESBA pour être jugées à tout le moins aussi rigoureuses ?

96. Non. La norme ISSA 5000 atteste qu'il est possible que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que le Code de l'IESBA ne correspondent pas parfaitement aux dispositions individuelles détaillées de ce dernier. Toutefois, pour qu'elles soient jugées à tout le moins aussi rigoureuses que le Code de l'IESBA par une autorité compétente, il est nécessaire que ces exigences traitent de tous les points mentionnés ci-dessous et imposent au cabinet des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les dispositions de celui-ci :

Norme ISSA 5000,
par. A58, A59 et
A62

- établissement des principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de comportement professionnel ;
- exigences concernant la façon pour le professionnel en exercice de se conformer aux principes fondamentaux ;
- moyens d'identifier les menaces pour la conformité aux principes fondamentaux, lesquelles peuvent être liées :
 - à l'intérêt personnel,

- à l'autocontrôle,
- à la représentation,
- à la familiarité,
- à l'intimidation ;
- exigences concernant divers sujets pouvant donner lieu à des menaces potentielles pour la conformité, dont les suivants :
 - conflits d'intérêts,
 - mandats professionnels,
 - deuxième avis,
 - honoraires et autres types de rémunération,
 - avantages, y compris cadeaux et marques d'hospitalité,
 - garde d'actifs de clients,
 - réponse aux cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ;
- évaluation de la question de savoir si les menaces identifiées se situent à un niveau acceptable et, si tel n'est pas le cas, réponse à ces menaces en éliminant les circonstances qui en sont à l'origine, en mettant en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable ou en démissionnant, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;
- exigences à l'égard de l'indépendance de l'entité faisant l'objet de la mission d'assurance et de ses entités liées, y compris, selon le cas, les entités auxquelles ces exigences s'appliquent ;
- questions pouvant avoir une incidence sur l'indépendance du professionnel en exercice que ces règles d'indépendance auraient à traiter :
 - honoraires,
 - cadeaux et marques d'hospitalité,
 - litiges ou menaces de litiges,
 - intérêts financiers,
 - prêts et garanties,
 - relations d'affaires,
 - relations familiales et personnelles,
 - exercice récent de fonctions pour un client de services d'expression d'assurance,
 - exercice des fonctions d'administrateur ou de dirigeant pour un client de services d'expression d'assurance,
 - emploi auprès d'un client de services d'expression d'assurance,
 - association de longue date entre un membre du cabinet et un client de services d'expression d'assurance,

- prestation de services autres que d'expression d'assurance à un client de services d'expression d'assurance.



Si le cabinet n'applique pas le Code de l'IESBA et qu'aucune autorité compétente du pays ou territoire concerné n'a déterminé que d'autres exigences étaient équivalentes à celui-ci, peut-il quand même se déclarer en conformité avec la norme ISSA 5000 ?

97. Non. Si le pays ou territoire n'impose pas l'application du Code de l'IESBA et qu'aucune autorité compétente n'a déterminé que d'autres exigences étaient équivalentes à celui-ci, le professionnel en exercice ne peut pas se déclarer en conformité avec la norme ISSA 5000. En pareil cas, le cabinet pourrait contacter l'autorité compétente ou l'organisme professionnel dans son pays ou territoire pour savoir si une telle détermination, au sens de la norme ISSA 5000, est prévue.



Le cabinet ou le responsable de la mission peut-il déterminer que des exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses si aucune autorité compétente ne l'a fait ?

98. Non. Lors du parachèvement de la norme ISSA 5000, l'IAASB était conscient de la rigueur nécessaire pour ce qui est de déterminer que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que le Code de l'IESBA sont à tout le moins aussi rigoureuses que ce dernier, et de la nécessité de préserver la qualité et l'uniformité au sein d'un pays ou territoire donné en ce qui concerne ce jugement important. Par conséquent, le cabinet ou l'équipe de mission ne peut pas déterminer que des exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires autres que le Code de l'IESBA sont à tout le moins aussi rigoureuses que ce dernier. Il est nécessaire que cette détermination soit faite par une autorité compétente dans le pays ou territoire concerné.

Éléments probants



Éléments probants : Les informations sur lesquelles s'appuie le professionnel en exercice, après avoir mis en œuvre des procédures d'assurance, pour parvenir aux conclusions servant de fondement à sa conclusion et à son rapport de mission d'assurance.

Norme ISSA 5000,
par. 18

- Le caractère suffisant s'entend de la dimension quantitative des éléments probants.
- Le caractère approprié s'entend de la dimension qualitative des éléments probants.

Éléments probants : notions fondamentales

99. Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent provenir de sources internes ou externes à l'entité, ce qui peut avoir une incidence sur la disponibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité de ces informations. La norme ISSA 5000 donne des exemples de différentes sources d'informations possibles. Les informations peuvent provenir des documents, de la direction ou d'autres sources internes à l'entité, ou encore provenir d'autres entités sous le contrôle de l'entité ou d'entités comprises dans la chaîne de valeur. Elles peuvent aussi provenir d'autres sources, comme d'un expert choisi par la direction, d'un expert choisi par le

Norme ISSA 5000,
par. A255

professionnel en exercice, d'une société de services, de sources indépendantes externes à l'entité (des conseillers juridiques, des banques, etc.) ou d'un autre professionnel en exercice.

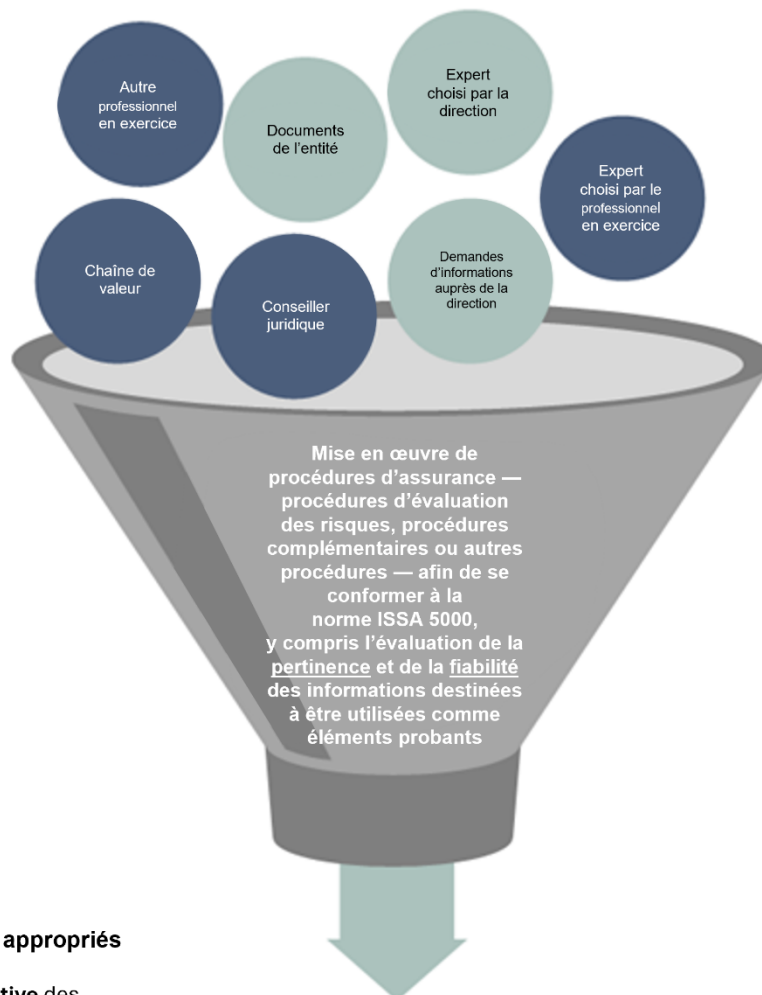
Diagramme B.7 — Comment les informations deviennent des éléments probants

Informations destinées à être utilisées comme éléments probants au moment de la conception et de la mise en œuvre des procédures

Les informations destinées à être utilisées comme éléments probants peuvent provenir de différentes sources (voir des exemples au paragraphe A255 de la norme ISSA 5000), par exemple les suivantes :

Internes

Externes



La qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils reposent (par. A258 à A263)

Caractéristiques

- Pertinentes
- Fiables
 - Exactes
 - Exhaustives
 - Authentiques
 - Exempts de partis pris
 - Crédibles

Éléments probants suffisants et appropriés

Dimensions **quantitative** et **qualitative** des éléments probants lorsqu'il s'agit pour le professionnel en exercice de fonder sa conclusion de mission d'assurance

ÉLÉMENTS PROBANTS

100. Selon la norme ISSA 5000, lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures, il est tenu d'évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. Le paragraphe A246 de la norme indique que les facteurs qui peuvent influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures visant à évaluer la pertinence et la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants comprennent :

Norme ISSA 5000,
par. 90

- la source des informations ;
- les caractéristiques relatives à la pertinence et à la fiabilité des informations qui sont considérées comme applicables dans les circonstances.

101. Voici des exemples de facteurs pouvant jouer un rôle important dans la prise en considération de la pertinence et de la fiabilité des informations obtenues auprès d'une source d'informations externe, en plus de ceux mentionnés au paragraphe A261 de la norme ISSA 5000 :

- la compétence et la réputation de la source d'informations externe en ce qui concerne les informations, notamment la question de savoir si celles-ci proviennent d'une source qui a fait ses preuves en matière de publication d'informations fiables ;
- le fait que les informations utilisées comme base de référence par la source d'informations externe et les méthodes utilisées pour préparer les informations soient indiquées ou non (par exemple, il se peut qu'une agence d'établissement des prix compile des données sur les prix pour communiquer un prix de marché externe, sans nécessairement contrôler la façon dont ces données sont initialement préparées) ;
- le fait que les informations conviennent ou non à l'utilisation qui en est faite, qu'elles aient été préparées ou non en tenant compte du référentiel ou des critères applicables, ou qu'elles soient ou non fondées sur des informations qui ont été préparées de la même manière par des entités sous-jacentes (par exemple, il se peut que les cotes ESG de sociétés publiées par les agences de notation soient fondées sur des informations qui n'ont pas été préparées de la même manière par toutes les sociétés ou que certaines cotes soient fondées sur des modèles, parce que les données réelles de certaines sociétés ne sont pas disponibles) ;
- la nature de la source d'informations externe, et la mesure dans laquelle elle fait autorité (il est probable qu'une banque centrale ou qu'une agence gouvernementale ayant le mandat, en vertu de la loi, de diffuser publiquement des informations fasse autorité quant à certains types d'informations ; par exemple, le Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat est généralement considéré comme une source faisant autorité sur les scénarios climatiques) ;
- l'existence d'autres informations qui pourraient contredire les informations utilisées (par exemple, il pourrait exister d'autres sources semblables d'informations externes ; or, lorsque des sources semblables communiquent des ensembles d'informations très différents, cela pourrait amener le professionnel en exercice à se poser des questions).

102. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, le professionnel en exercice peut tenir les registres et autres documents et pièces justificatives pour authentiques. Toutefois, s'il relève des conditions qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il est tenu de procéder à des investigations complémentaires et de déterminer l'incidence sur le reste des éléments probants obtenus. Le paragraphe A273 de la norme ISSA 5000 décrit les investigations plus poussées qui sont possibles. Le paragraphe A274 donne, quant à lui, des exemples de facteurs ou de circonstances susceptibles de jeter un doute sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants.

Norme ISSA 5000,
par. 93



Quels facteurs ont une incidence sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants nécessaires pour étayer la conclusion de mission d'assurance ?

103. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique pour évaluer la quantité et la qualité des éléments probants, et ainsi leur caractère suffisant et approprié. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants ;

considérés ensemble, ces deux aspects ont une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants. Habituellement, les éléments probants sont de nature convaincante plutôt que concluante.

104. Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants, tandis que le caractère approprié des éléments probants se rattache à leur qualité. La qualité des éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants, ainsi que de l'efficacité de la conception des procédures d'assurance et de la mise en œuvre de ces procédures par le professionnel en exercice.
105. Les informations les plus pertinentes et les plus fiables sont habituellement de meilleure qualité et peuvent donc fournir des éléments probants particulièrement convaincants. Si des éléments probants sont particulièrement convaincants, il se peut que le professionnel en exercice détermine qu'ils sont suffisants pour étayer ses conclusions. Si, au contraire, des éléments probants ne sont pas assez convaincants, le professionnel en exercice peut déterminer qu'il est nécessaire d'obtenir des éléments probants additionnels. Toutefois, le professionnel en exercice qui met en œuvre des procédures du même type pour obtenir une plus grande quantité d'éléments probants n'obtiendra pas en toutes circonstances des éléments probants plus convaincants.
106. En pratique, le processus d'obtention des éléments probants étant itératif, le professionnel en exercice pourrait être amené à revoir, à mesure qu'il prend connaissance de nouvelles informations au cours de la mission, les facteurs ayant une incidence sur les jugements à l'égard de ce qui constitue des éléments probants suffisants et appropriés.
107. La nature de la mission (mission d'assurance limitée ou mission d'assurance raisonnable) a une incidence sur la nature et l'étendue des procédures, et donc les éléments probants obtenus. Toutefois, quel que soit le niveau d'assurance, il est nécessaire d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion.
108. La **partie H**, « Conclusion et rapport », traite de l'évaluation par le professionnel en exercice du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus dans le cadre de la formation de la conclusion de mission d'assurance.



Quels éléments sont à prendre en considération par le professionnel en exercice lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ?

109. En plus des indications des paragraphes A229 à A231 de la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice peut prendre en considération les éléments suivants lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Norme ISSA 5000,
par. A229 à A231



Points à prendre en considération par le professionnel en exercice

Voici des points qui peuvent être pris en considération lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés :

- Quel objectif la procédure permettra-t-elle d'atteindre ? Par exemple, les éléments probants obtenus confirmeront-ils qu'un événement ayant une incidence sur l'information sur la durabilité s'est produit ou que l'information sur la durabilité est exhaustive ? L'objectif de la

procédure peut avoir une incidence sur le « sens » dans lequel elle sera mise en œuvre, à savoir à partir de l'information sur la durabilité communiquée vers une autre source (l'événement s'est produit) ou à partir de l'autre source vers l'information sur la durabilité communiquée (l'information est exhaustive).

- Est-il pertinent de tenir compte du risque d'agrégation et du seuil de signification pour les travaux lors de la conception ou de la mise en œuvre de la procédure ?
- Quelle quantité d'éléments probants est-il nécessaire d'obtenir ? Laquelle ou lesquelles des sources disponibles devraient les fournir ? Par exemple, lorsque le risque d'anomalies significatives est élevé, selon l'évaluation qui en a été faite, le professionnel en exercice peut vouloir obtenir plus d'éléments probants que lorsque ce risque est faible. De même, si chaque source disponible fournit une certaine quantité d'éléments probants, mais pas suffisamment, il peut vouloir obtenir des éléments probants de plus d'une source disponible.
- Quels sont la nature, le calendrier et l'étendue des procédures, et quelle pourrait en être l'incidence sur les ressources nécessaires au sein de l'équipe de mission, y compris les experts choisis par le professionnel en exercice ?



À quelles difficultés le professionnel en exercice peut-il se heurter lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'obtention d'éléments probants ?

110. Les facteurs suivants peuvent compliquer la tâche du professionnel en exercice lorsqu'il s'agit de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'obtention d'éléments probants et de décider de la quantité d'éléments probants qu'il lui faudra obtenir pour étayer sa conclusion :
- l'information sur la durabilité peut comprendre des informations financières et non financières, qui peuvent être d'ordre qualitatif ou quantitatif. Elle peut être présentée sous diverses formes, notamment du texte, des tableaux, des graphiques, des diagrammes, des images ou des vidéos ;
 - l'information sur la durabilité peut comprendre des estimations et des informations prospectives et ainsi comporter une incertitude d'évaluation inhérente ;
 - l'information sur la durabilité peut être principalement d'origine interne, et le professionnel en exercice n'a pas la possibilité de la corroborer auprès d'une source externe. Dans cette situation, il peut être difficile de tester l'exhaustivité de l'information sur la durabilité, particulièrement si une population réciproque n'est pas disponible (par exemple, le système de comptabilité en partie double n'est pas toujours utilisé ou nécessaire pour la communication de l'information sur la durabilité) ;
 - les missions d'assurance en matière de durabilité peuvent aussi comprendre des informations provenant de sources externes, telles que d'autres entités de la chaîne de valeur de l'entité, des organismes tenant des registres de compensation des émissions de carbone, des organisations fournissant des informations utilisées pour calculer ou évaluer l'objet considéré (par exemple, les facteurs de conversion du CO₂), ou des organisations fournissant des données de référence sectorielles. L'entité peut également sous-traiter certaines de ses activités, telles que la réalisation de sondages en son nom ou l'analyse de la qualité des effluents qu'elle produit, à des organisations tierces ;

- il peut souvent arriver que le processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur la durabilité et que les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité à l'égard de la préparation de l'information sur la durabilité ne soient pas tout à fait au point, surtout lorsque l'entité prépare cette information pour la première fois. De plus, il se peut que les informations qualitatives ne soient pas soumises à un contrôle aussi rigoureux que celui auquel sont soumises les informations quantitatives.



À quoi ressemblent les éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux informations provenant d'une entité de la chaîne de valeur, et est-ce différent par rapport aux informations provenant d'une entité qui est sous le contrôle de l'entité comptable ?

111. La responsabilité du professionnel en exercice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ne change pas, que l'information sur la durabilité comprenne ou non des informations provenant de la chaîne de valeur de l'entité (en amont ou en aval). Toutefois, 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. L'évaluation par le professionnel en exercice de la pertinence et de la fiabilité de ces informations peut être influencée par cette situation. Les critères applicables peuvent prévoir certaines dispositions d'allègement pour la direction (par exemple, la capacité, après avoir déployé des efforts raisonnables pour obtenir ces informations, d'établir des estimations en utilisant des moyennes sectorielles). Peu importe la limitation, le cas échéant, de la capacité de la direction d'obtenir des informations auprès des entités de la chaîne de valeur, le professionnel en exercice est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des informations sur la chaîne de valeur communiquées par la direction. Le paragraphe A290 de la norme ISSA 5000 décrit les procédures qui peuvent être envisagées par le professionnel en exercice dans ces circonstances, notamment tester le processus suivi par la direction pour obtenir ces informations.
112. Compte tenu des limitations qui peuvent exister concernant l'obtention d'informations provenant de la chaîne de valeur de l'entité (en amont ou en aval), les procédures du professionnel en exercice peuvent, dans certains cas, se limiter à évaluer si la direction s'est conformée aux exigences des critères et à tester le caractère raisonnable de ces informations. Le professionnel en exercice peut également chercher à obtenir des éléments probants à partir des travaux d'un autre professionnel en exercice, si des travaux ont été effectués à l'égard de ces informations. Il peut s'agir d'utiliser un rapport destiné à plusieurs parties. Voir également la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties ».

Norme ISSA 5000,
par. A252 et A290

Norme ISSA 5000,
par. 51

Caractère significatif

113. Le concept de caractère significatif tient compte des utilisateurs, c'est-à-dire qu'il est influencé par les perceptions des besoins d'information des utilisateurs visés de l'information sur la durabilité. Sauf s'il est défini ou décrit différemment dans le référentiel d'information sur la durabilité (ou les autres critères applicables), ce concept englobe habituellement les principes suivants :
- les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs visés de l'information sur la durabilité reposent sur la prise en considération des besoins d'information communs des utilisateurs visés en tant que groupe ;

- les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions que les utilisateurs visés prennent en se fondant sur l'information sur la durabilité.
114. Dans ce contexte, l'entité et le professionnel en exercice réalisant la mission d'assurance portent tous deux des jugements sur le caractère significatif.
115. Le caractère significatif relève du jugement professionnel et est influencé par la perception du professionnel en exercice quant aux besoins d'information communs des utilisateurs visés en tant que groupe. Cela étant, le professionnel en exercice peut raisonnablement présumer que les utilisateurs visés :
- ont une connaissance raisonnable des questions relatives à la durabilité et sont disposés à analyser l'information sur la durabilité avec une diligence raisonnable ;
 - comprennent que la préparation de l'information sur la durabilité et la mission d'assurance connexe se font en fonction de seuils de signification appropriés, et possèdent une compréhension des concepts de caractère significatif inclus dans les critères applicables, le cas échéant ;
 - comprennent les incertitudes inhérentes à la mesure ou à l'évaluation des questions relatives à la durabilité ;
 - prennent des décisions raisonnables en se fondant sur l'information sur la durabilité.
116. À moins que la mission n'ait été conçue en vue de répondre aux besoins d'information d'utilisateurs particuliers, l'effet possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins d'information peuvent varier grandement, n'est généralement pas pris en considération.



Quelle est la différence entre le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer (parfois appelé « processus d'appréciation du caractère significatif » de l'entité) et l'application du concept de caractère significatif par le professionnel en exercice dans la planification et la réalisation de la mission ?

117. Comme l'expliquent les paragraphes 113 et 114 ci-dessus, le concept de caractère significatif est le même pour l'entité et le professionnel en exercice (c'est un concept qui tient compte des utilisateurs, c'est-à-dire qu'il est influencé par les perceptions des besoins d'information des utilisateurs visés de l'information sur la durabilité). L'entité et le professionnel en exercice réalisant la mission d'assurance portent tous deux des jugements sur le caractère significatif dans le contexte des besoins d'information des utilisateurs visés, et les exigences du référentiel d'information peuvent leur donner un cadre de référence à cet égard (par exemple, le caractère significatif sur le plan financier, le caractère significatif sur le plan de l'impact ou les deux).
118. Le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer consiste à identifier les sujets liés à la durabilité, ou aspects de sujets, pertinents pour les utilisateurs, puis à appliquer le concept de caractère significatif pour déterminer quelles informations sur les sujets, ou aspects de sujets, pertinents sont significatives et sont donc à communiquer. Lorsqu'elle applique le concept de caractère significatif, l'entité tient aussi compte du niveau de détail des informations à fournir qui répond aux besoins d'information des utilisateurs visés. Le professionnel en exercice

prend en considération le processus suivi par l'entité à divers moments au cours de la mission, comme l'illustre l'Annexe 2 de la norme ISSA 5000.

119. Le professionnel en exercice prend en considération le caractère significatif (pour les informations à fournir de nature qualitative) ou détermine le seuil de signification (pour les informations à fournir de nature quantitative) lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, conçoit et met en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques, et évalue les anomalies détectées dans l'information sur la durabilité. Voir la **partie E**, « Planification », qui fournit des indications supplémentaires sur l'application du concept de caractère significatif par le professionnel en exercice aux fins de la planification et de la réalisation de la mission.
120. Dans le contexte de l'évaluation des anomalies détectées, la direction et le professionnel en exercice ont un objectif commun, soit celui d'apprécier si les anomalies détectées, prises individuellement ou collectivement, pourraient donner lieu à des anomalies significatives dans l'information sur la durabilité. Il se peut que le point de vue de la direction à l'égard de ce qui constitue une anomalie significative diffère de celui du professionnel en exercice, mais en définitive il faudra résoudre toute divergence de points de vue quant à la question de savoir si l'information sur la durabilité comporte des anomalies significatives, sans quoi il pourrait être nécessaire d'exprimer une conclusion modifiée. La **partie H**, « Conclusion et rapport », traite de l'évaluation que fait le professionnel en exercice des anomalies non corrigées et des incidences sur le rapport de mission d'assurance s'il conclut que l'information sur la durabilité comporte des anomalies significatives.



Comment sont identifiés les utilisateurs visés et leurs besoins d'information ?

121. Lorsque l'entité décide de l'information sur la durabilité à communiquer (processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer), la direction tient compte de sa compréhension des utilisateurs visés de l'information sur la durabilité et de leurs besoins d'information.
122. La norme ISSA 5000 définit le terme « utilisateurs visés » comme suit.



Utilisateurs visés : Les personnes, organisations ou groupes de personnes ou d'organisations qui, selon le professionnel en exercice, utiliseront le rapport de mission d'assurance en matière de durabilité. Dans certains cas, il peut y avoir des utilisateurs visés autres que ceux auxquels ce rapport est adressé.

Norme ISSA 5000,
par. 18

123. Il se peut que le professionnel en exercice ne puisse pas connaître l'identité de tous ceux qui liront le rapport de mission d'assurance, surtout lorsqu'un grand nombre de gens y ont accès. Dans de tels cas, surtout lorsque les utilisateurs potentiels sont susceptibles de s'intéresser aux questions relatives à la durabilité pour des raisons très diverses, on peut limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. Les utilisateurs visés peuvent être identifiés de diverses façons, par exemple au moyen d'un accord entre le professionnel en exercice et la direction ou les responsables de la gouvernance, ou encore par les textes légaux ou réglementaires.
124. Les besoins d'information des utilisateurs visés peuvent être précisés. Par exemple, dans certains cas, il se peut que certains utilisateurs (comme des prêteurs) demandent à ce qu'une mission

d'assurance soit réalisée à l'égard d'information sur la durabilité préparée selon des critères qui ont été conçus à une fin particulière. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ait suivi un processus pour tester les sujets identifiés auprès des parties prenantes concernées, par exemple un sondage ou un mécanisme de consultation. Le professionnel en exercice peut prendre en considération le processus suivi par l'entité pour éclaircir ce qui peut influencer sur les besoins d'information des utilisateurs visés.

125. La **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) », fournit des indications supplémentaires sur la compréhension du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer au moment d'établir si les conditions préalables sont réunies. La **partie F**, « Identification et évaluation des risques », traite de la compréhension approfondie du processus suivi par l'entité pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dont le professionnel en exercice a besoin.

Fraude et non-conformité aux textes légaux et réglementaires

126. Dans une mission d'assurance en matière de durabilité, les objectifs du professionnel en exercice consistent notamment à « obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas, quant à savoir si l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives ». Comme les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes (voir la définition d'« anomalie » au paragraphe 18 de la norme ISSA 5000), les responsabilités du professionnel en exercice concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, la conception et la mise en œuvre de procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et le cumul et la prise en considération des anomalies détectées englobent tant les erreurs que les fraudes.
127. En ce qui concerne la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, le professionnel en exercice est tenu de demeurer attentif à la possibilité que les procédures mises en œuvre au cours de la mission puissent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.



Quelle est la différence entre la fraude et la non-conformité aux textes légaux et réglementaires ?

128. La différence fondamentale est que la fraude désigne un acte intentionnel impliquant le recours à des manœuvres trompeuses, tandis que la non-conformité aux textes légaux et réglementaires désigne les actes, commis intentionnellement ou non, qui enfreignent les textes légaux ou réglementaires en vigueur. Les définitions des deux termes, reproduites ci-dessous, illustrent clairement cette différence.



Fraude : Un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

Norme ISSA 5000,
par. 18

Norme ISSA 5000,
par. 16

Norme ISSA 5000,
par. 65



Non-conformité aux textes légaux et réglementaires : Les

actes, y compris les omissions, commis intentionnellement ou non par l'entité, les responsables de la gouvernance, la direction ou d'autres personnes travaillant pour l'entité ou sous sa direction, qui enfreignent les textes légaux ou réglementaires en vigueur. La non-conformité ne s'étend pas aux fautes personnelles sans rapport avec les activités de l'entité.

Norme ISSA 5000,
par. 18



La norme ISSA 5000 contient-elle des exigences relatives à la fraude et à la non-conformité aux textes légaux et réglementaires ?

129. Oui, la norme ISSA 5000 contient de telles exigences. Certaines traitent des deux sujets à la fois, et d'autres seulement de l'un ou de l'autre. Pour faciliter leur consultation, ces exigences sont présentées à l'**Annexe 2** du présent guide.



Qu'est-ce que le contournement des contrôles par la direction ?

130. Le contournement des contrôles par la direction désigne les mesures prises par la direction pour échapper aux contrôles établis. Il peut survenir pour diverses raisons, comme atteindre les résultats souhaités ou répondre à des besoins d'entreprise urgents. Il pose toutefois des risques, notamment la possibilité que la direction prépare de l'information sur la durabilité de nature frauduleuse. La norme ISSA 5000 contient des exigences propres aux missions d'assurance raisonnable qui traitent du contournement des contrôles par la direction (voir les paragraphes 123R et 150R de la norme).



Pourquoi les risques de contournement des contrôles par la direction ne sont-ils traités que dans le cas des missions d'assurance raisonnable ?

131. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu, selon la norme ISSA 5000, de traiter les risques de contournement des contrôles par la direction comme des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc comme des risques d'anomalies significatives qui se situent à l'extrémité supérieure de l'échelle de risque. Il est aussi tenu de mettre en œuvre certaines procédures en réponse à ces risques. Ces exigences ne s'appliquent qu'aux missions d'assurance raisonnable, car le professionnel en exercice n'est pas tenu d'acquiescer une compréhension de la composante « activités de contrôle » du système de contrôle interne de l'entité dans une mission d'assurance limitée. Ainsi, l'application de ces exigences aux missions d'assurance limitée impliquerait une compréhension des activités de contrôle plus approfondie que celle exigée pour ce type de missions.

Norme ISSA 5000,
par. 123R

Norme ISSA 5000,
par. 150R



Quelle est la différence entre un parti pris de la direction et l'« écoblanchiment » ?

132. Le terme « écoblanchiment » fait référence à l'information environnementale, ou parfois à d'autres éléments d'information sur la durabilité, qui présente un portrait plus favorable que ce qui est justifiable de la performance de l'entité en la matière. On peut

Norme ISSA 5000,
par. A32 et A33

généralement définir l'écoblanchiment comme des pratiques visant à induire les investisseurs en erreur ou à leur donner une fausse impression de l'alignement d'un investissement avec ses objectifs de durabilité. C'est un concept distinct de celui de parti pris de la direction, même s'ils peuvent tous deux avoir une incidence sur l'intégrité de l'information sur la durabilité fournie par l'entité. L'écoblanchiment peut résulter d'un parti pris de la direction, qui est inhérent aux décisions subjectives, et peut être frauduleux s'il vise à induire les utilisateurs en erreur.



Pourquoi la norme ISSA 5000 ne mentionne-t-elle pas l'écoblanchiment ?

133. « Écoblanchiment » est un terme du langage courant qui n'a pas de définition claire. D'autres termes semblables comme « écomutisme » et « socioblanchiment » sont parfois utilisés. Comme l'utilisation du terme « écoblanchiment », ou d'autres termes semblables, ne contribue pas à la clarté et ne permet pas de distinguer les anomalies résultant de fraudes ou d'erreurs, il n'a pas été utilisé dans la norme ISSA 5000. Dans la norme, le concept d'écoblanchiment est inclus dans la notion de parti pris de la direction, un terme ayant une signification semblable, mais plus large.

Documentation

134. La préparation en temps opportun d'une documentation suffisante et appropriée contribue à améliorer la qualité de la mission d'assurance et à accroître l'efficacité de la revue et de l'évaluation des éléments probants obtenus et des conclusions tirées, avant la finalisation du rapport du professionnel en exercice.
135. La documentation de la mission permet de montrer que la mission a été planifiée et réalisée conformément à la norme ISSA 5000 et aux exigences légales et réglementaires applicables. Par ailleurs, elle constitue un dossier des points importants pour les missions d'assurance en matière de durabilité futures, permet la mise en œuvre de revues de la qualité des missions ou d'autres types de revues des missions et d'activités de suivi dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, et permet la conduite d'inspections externes des missions, conformément aux exigences légales, réglementaires ou autres applicables.
136. Comme les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ont une nature différente par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre, le professionnel en exercice peut s'attendre à ce que la documentation d'une mission d'assurance limitée soit moins détaillée que celle d'une mission d'assurance raisonnable.
137. Voir l'**Annexe 1** du présent guide, qui résume les exigences relatives à la documentation de la norme ISSA 5000 (voir également les modalités d'application connexes de la norme, le cas échéant, qui fournissent des indications sur la façon de répondre à ces exigences).

Norme ISSA 5000,
par. A172

C. ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION (Y COMPRIS LES CONDITIONS PRÉALABLES)

Questions abordées :

- Fondement de l'acceptation et du maintien de la mission
- Détermination de la question de savoir si les règles de déontologie pertinentes seront respectées
- Compétence et capacités appropriées des personnes qui réalisent la mission
- Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance
- Réponses lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies

Fondement de l'acceptation et du maintien de la mission

138. Pour accepter ou maintenir la mission d'assurance, le professionnel en exercice est tenu de déterminer s'il sera en mesure de réaliser la mission :

- en déterminant s'il s'attend à ce que les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, soient respectées ;
- en déterminant que l'équipe de mission et les autres personnes qui réaliseront la mission, dont les experts choisis par le professionnel en exercice, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission ;
- en établissant que les conditions préalables sont réunies, par l'acquisition d'une connaissance préliminaire des circonstances de la mission, y compris le périmètre de la mission, et au moyen d'entretiens avec la ou les parties appropriées (c'est-à-dire la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas, ou le donneur de mission, s'il s'agit de parties différentes) ;
- en acceptant les termes et conditions de la mission.

Norme ISSA 5000,
alinéa 26 a)

Norme ISSA 5000,
alinéa 26 b)

Norme ISSA 5000,
sous-alinéa 26 c)i)
et par. 75 et 76

Norme ISSA 5000,
sous-
alinéa 26 c)ii) et
par. 85

139. En outre, il faut que le responsable de la mission soit membre d'un cabinet qui applique soit la norme ISQM 1, soit 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. Voir la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », plus précisément la section intitulée « Gestion de la qualité au niveau du cabinet », qui fournit des indications supplémentaires.

Norme ISSA 5000,
par. 30

140. Il est possible que le responsable de la mission ait participé au processus d'acceptation et de maintien du cabinet ou qu'il ait été affecté à la mission après que le cabinet a accepté celle-ci. Dans tous les cas, c'est au responsable de la mission de déterminer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de missions ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.

Norme ISSA 5000,
par. 28

141. La compréhension que le professionnel en exercice acquiert comme fondement de l'acceptation ou du maintien de la mission est un bon point de départ à la compréhension qu'il faut acquérir pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires. Toutefois, la compréhension acquise à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission n'a pas à être aussi approfondie que celle acquise plus tard pour l'évaluation des risques et les réponses aux risques.

Détermination de la question de savoir si les règles de déontologie pertinentes seront respectées

142. Le responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission sont tenus de se conformer soit aux dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité, soit à des exigences professionnelles ou à des exigences légales ou réglementaires qu'une autorité compétente a jugées à tout le moins aussi rigoureuses. Voir la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », qui fournit des indications supplémentaires.
143. À l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission, il est suffisant pour le professionnel en exercice de conclure qu'il n'a aucun motif de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ne seront pas respectées. Une fois la mission acceptée, celles-ci seront à respecter.

Compétence et capacités appropriées des personnes qui réalisent la mission

144. Il est important que le professionnel en exercice n'accepte pas la mission si l'équipe de mission et les autres personnes qui la réaliseront n'ont pas collectivement la compétence et les capacités appropriées. La compétence nécessaire à la réalisation d'une mission d'assurance en matière de durabilité englobe à la fois la compétence et les capacités en ce qui a trait aux compétences et techniques en matière d'assurance (ci-après appelées les « compétences et techniques en matière d'assurance »), et la compétence en ce qui concerne les questions relatives à la durabilité ainsi que leur mesure ou leur évaluation (ci-après appelée la « compétence en durabilité »).
145. L'information sur la durabilité, qui peut être de nature variée, peut être qualitative (par exemple, une description narrative) ou quantitative. Les référentiels et autres critères utilisés pour mesurer ou évaluer les questions relatives à la durabilité peuvent n'en être qu'à leurs premiers stades d'élaboration. Ces questions influent sur les décisions concernant la compétence en assurance et la compétence en durabilité appropriées qui sont requises. Par exemple, il peut être nécessaire de posséder des compétences en science, en ingénierie ou dans un autre domaine pour comprendre le caractère valable des critères au moment d'accepter et de réaliser la mission, selon les circonstances qui lui sont propres.
146. Le responsable de la mission, en particulier, est tenu de posséder des compétences et techniques en matière d'assurance qui sont le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique, et une compétence en durabilité suffisante pour assumer la responsabilité des conclusions tirées à l'égard de la mission. Voir également les paragraphes 157 à 159 ci-dessous.
147. Pour réaliser une mission d'assurance en matière de durabilité, il peut être nécessaire de posséder une compétence en durabilité qui va au-delà de celle que possèdent habituellement de nombreux responsables des missions, étant donné l'éventail de questions relatives à la durabilité qui peuvent

Norme ISSA 5000,
alinéas 33 a) et c)

être communiquées. En pareil cas, il peut être nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice.

148. Un expert choisi par le professionnel en exercice possède des compétences et des connaissances spécialisées lui permettant d'avoir un point de vue éclairé sur les questions relatives à la durabilité, sans forcément posséder les compétences et techniques en matière d'assurance qui sont nécessaires pour réaliser une mission d'assurance conformément à la norme ISSA 5000. Même si l'expert choisi par le professionnel en exercice n'est pas tenu de posséder de compétences et techniques en matière d'assurance, il peut lui être nécessaire de comprendre suffisamment la norme pour être en mesure de faire le lien entre les travaux qui lui sont attribués et les objectifs de la mission.

Affectation à l'équipe de membres possédant la compétence et les capacités appropriées, plus précisément en ce qui a trait aux compétences et techniques en matière d'assurance, et la compétence en durabilité appropriée

149. Il faut que la mise en œuvre de compétences et techniques en matière d'assurance s'inscrive dans un processus itératif et systématique permettant au professionnel en exercice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion. Par conséquent, les compétences et techniques en matière d'assurance se distinguent de la compétence en durabilité et vont au-delà de la mise en œuvre de cette dernière.
150. Lorsque la mission d'assurance est complexe ou de grande étendue, ou lorsque la mesure ou l'évaluation des questions relatives à la durabilité nécessite des compétences spécialisées, le professionnel en exercice peut juger nécessaire que les travaux soient effectués par une équipe multidisciplinaire qui comprend à la fois des membres possédant une compétence en assurance appropriée et un ou plusieurs experts de son choix. Il se peut que certains membres de l'équipe de mission, autres que le responsable de la mission (qui est tenu d'avoir les compétences particulières décrites au paragraphe 146 ci-dessus), qui réalisent la mission possèdent des compétences et techniques étendues en matière d'assurance, mais une compétence en durabilité limitée et que d'autres possèdent des compétences et techniques limitées en matière d'assurance, mais une compétence en durabilité étendue. Cependant, pour être en mesure de tenir compte des besoins d'information des utilisateurs visés et ainsi que de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel dans la planification et la réalisation de la mission d'assurance, il se peut que les membres de l'équipe de mission aient à posséder un certain niveau de compétence à la fois en assurance et en durabilité, ainsi qu'une connaissance du secteur d'activité. Voir également la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux ».
151. Le professionnel en exercice et l'expert de son choix peuvent par ailleurs posséder une compétence spécialisée dans un domaine particulier. Par exemple, le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance pourrait avoir une expertise en systèmes informatiques et en contrôles connexes, en information sur la durabilité ou en techniques et méthodes d'échantillonnage en assurance, tandis que l'expert de son choix pourrait être un biochimiste détenant une expertise en mesure et gestion des déchets environnementaux ou encore un avocat spécialisé en droit de l'environnement ou en droits de la personne.
152. Ce qui constitue une compétence en durabilité suffisante dépend des circonstances de la mission et diffère d'une mission à l'autre. Le responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il possède une compétence en durabilité suffisante pour assumer la responsabilité de la conclusion de mission d'assurance ainsi que pour déterminer la mesure dans laquelle les travaux

d'experts seront utilisés et la manière dont ils le seront. Pour ce faire, il peut tenir compte de facteurs tels que les suivants :

- a) le niveau de jugement qui intervient pour identifier les sujets et les aspects de sujets sur lesquels porte l'information sur la durabilité communiquée par l'entité ;
- b) le niveau de jugement qui intervient pour déterminer que l'information sur la durabilité concorde avec le périmètre de la mission d'assurance ;
- c) la nature et la complexité des questions relatives à la durabilité et de leur mesure ou évaluation ;
- d) la mesure dans laquelle les questions relatives à la durabilité se prêtent à une évaluation précise ou si ces questions font au contraire l'objet d'un degré élevé d'incertitude d'évaluation pouvant nécessiter des connaissances approfondies ou une grande part de jugement ;
- e) la compétence et l'expérience passée du responsable de la mission et des autres membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les questions relatives à la durabilité.

153. L'exemple qui suit illustre certaines des considérations relatives à la compétence collective des personnes qui réaliseront la mission dans le cas d'une mission peu complexe.



Exemple : compétence collective dans une mission peu complexe

Un cabinet de services professionnels demande l'expression d'une assurance à l'égard des informations qu'il prévoit de publier volontairement sur :

- les émissions de gaz à effet de serre (GES) associées à l'électricité achetée pour un seul bureau ;
- la consommation d'eau (selon le compteur) de son bureau ;
- le nombre de ses salariés, ventilé selon le genre et la classe d'emploi.

Dans cet exemple, le responsable de la mission et un ou plusieurs professionnels en exercice possédant une compétence et une expérience dans les missions d'assurance en matière de durabilité seront probablement en mesure de réaliser la mission conformément aux exigences de la norme ISSA 5000 sans avoir à recourir à une expertise externe en durabilité.

Par contre, si c'est une société d'énergie qui demande l'expression d'une assurance à l'égard des informations qu'elle communique sur la qualité des effluents d'une centrale électrique, il se peut que le responsable de la mission fasse appel à un expert choisi par le professionnel en exercice (par exemple, un biologiste, un chimiste ou un physicien, selon le cas) pour l'aider à concevoir et à mettre en œuvre des procédures permettant d'évaluer la qualité des effluents.

154. Dans le cas d'une mission complexe, le professionnel en exercice peut trouver utile d'établir une grille des compétences faisant ressortir les compétences en assurance et en durabilité qui sont nécessaires à la réalisation de la mission, ainsi que les compétences des principaux membres de l'équipe de mission et des autres personnes dont les travaux seront utilisés dans le cadre de la mission. Une telle grille peut ainsi aider le professionnel en exercice à identifier les compétences en durabilité spécialisées dont il peut avoir besoin, et à voir si un membre de son propre cabinet ou de son réseau (expert interne choisi par le professionnel en exercice) les possède ou bien s'il lui faut

faire appel à une personne externe (expert externe choisi par le professionnel en exercice). Lorsque l'équipe de mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas d'une mission d'assurance concernant une entité grande ou complexe, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles appropriées du cabinet. En revanche, dans le cas de missions concernant des entités peu complexes pour lesquelles l'équipe de mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être réalisée par un membre de l'équipe de mission de façon informelle.

155. Plus grande est la complexité de la mission, plus il peut être nécessaire de se demander de quelle manière les travaux du professionnel en exercice et ceux des experts de son choix seront intégrés à cette mission. La façon dont la compétence de chacun sera mise à profit au cours de la mission dépend de la mesure dans laquelle le professionnel en exercice et les experts de son choix :
- possèdent tous la compétence appropriée pour s'acquitter des rôles qui leur sont attribués ;
 - travaillent efficacement ensemble, formant ainsi une équipe multidisciplinaire aux fins de la réalisation de la mission.
156. Plusieurs aspects de l'information sur la durabilité peuvent nécessiter l'utilisation des travaux de différents experts choisis par le professionnel en exercice ou, dans le cas d'une grande entité diversifiée et complexe, l'utilisation de travaux effectués par des professionnels en exercice de composantes. En pareil cas, il peut être important de communiquer clairement avec ces experts ou professionnels en exercice de composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux et au sujet de leurs constatations. Voir également la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties ».



Exemple : compétence collective dans une mission complexe

Une grande société exploitant des mines dans plusieurs pays et territoires demande l'expression d'une assurance sur son information environnementale, entre autres. Cette dernière comprend des informations sur la gestion des résidus, la consommation d'eau, l'impact sur la qualité de l'eau, l'incidence des bruits et des vibrations, la gestion de la biodiversité et la réhabilitation des sols, les émissions de gaz à effet de serre, la gestion des matières dangereuses, les incidents liés à la santé et à la sécurité ainsi que la préparation aux situations d'urgence.

Dans cet exemple, il peut être nécessaire d'utiliser les travaux de plusieurs experts choisis par le professionnel en exercice, tels que des ingénieurs en géotechnique, des géochimistes, des scientifiques de l'environnement, des experts en santé et sécurité et des juristes. De plus, il peut être nécessaire d'utiliser les travaux de professionnels en exercice de composantes en ce qui concerne les mines exploitées par l'entité dans d'autres pays et territoires.

En pareil cas, il peut être important pour le professionnel en exercice :

- de communiquer clairement avec les experts de son choix et avec les professionnels en exercice de composantes au sujet de la nature, de l'étendue et des objectifs de leurs travaux ;
- de se demander dans quelle mesure il pourrait être nécessaire de participer aux travaux des experts de son choix ou encore de diriger, de superviser et de passer en revue les travaux des professionnels en exercice de composantes ;
- de communiquer aux autres membres de l'équipe de mission les constatations des experts de son choix ou celles des professionnels en exercice de composantes.

Compétence et responsabilités du responsable de la mission

157. En plus de veiller à ce que les personnes qui réaliseront la mission possèdent la compétence et les capacités appropriées, le responsable de la mission est tenu de posséder des compétences et techniques en matière d'assurance qui sont le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique, une compréhension des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la mission, ainsi qu'une compétence en durabilité suffisante pour assumer la responsabilité des conclusions tirées.
158. S'il a l'intention d'obtenir des éléments probants en utilisant les travaux d'un autre professionnel en exercice, le professionnel en exercice est tenu de posséder la compétence et les capacités appropriées, plus précisément en ce qui a trait aux compétences et techniques en matière d'assurance, pour être en mesure d'évaluer si cet autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires et si la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux sont appropriés par rapport aux besoins du professionnel en exercice.

Norme ISSA 5000,
par. 33

Norme ISSA 5000,
par. 50 à 55

159. Lorsqu'il utilise les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, le responsable de la mission est tenu d'avoir une compréhension suffisante des questions relatives à la durabilité et une compétence en durabilité suffisante pour être en mesure de poser des questions appropriées, d'apprécier les réponses, d'évaluer les travaux de l'expert et, dans la mesure nécessaire, de les intégrer aux travaux de l'équipe de mission dans leur ensemble, et d'assumer la responsabilité des conclusions tirées. Voir également la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties ».

Norme ISSA 5000,
par. 56 à 58

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance

Circonstances de la mission

160. Le professionnel en exercice est tenu d'acquérir une connaissance préliminaire des circonstances de la mission, et de s'entretenir avec la ou les parties appropriées, pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies. Les circonstances de la mission comprennent l'information sur la durabilité à communiquer et le périmètre de la mission d'assurance.



Circonstances de la mission : La situation d'ensemble caractérisant la mission d'assurance donnée, ce qui comprend : les termes et conditions de la mission ; le périmètre de la mission et le fait qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée ; les caractéristiques des questions relatives à la durabilité ; les critères applicables ; les besoins d'information des utilisateurs visés ; les caractéristiques pertinentes de l'entité et du périmètre de l'information qu'elle communique ; les caractéristiques de la direction de l'entité et des responsables de la gouvernance ; et d'autres éléments susceptibles d'avoir une incidence importante sur la mission.

Norme ISSA 5000,
par. 18



Qu'entend-on par « compréhension du périmètre de la mission » ?

161. La compréhension du périmètre de la mission désigne la compréhension de ce qui fera l'objet de l'expression d'une assurance et du niveau d'assurance à obtenir dans le cadre de la réalisation de la mission. Elle englobe :
- les informations à fournir sur lesquelles le professionnel en exercice tirera des conclusions (c'est-à-dire dont la conclusion de la mission d'assurance traitera) ;
 - le périmètre de l'information, qu'il comprenne l'entité seulement, les entités ou unités incluses dans les états financiers de groupe de l'entité comptable, ou les entités faisant partie (en amont ou en aval) de la chaîne de valeur ;
 - la période ou la date couverte par les informations à fournir ;
 - le niveau d'assurance à obtenir, qu'il s'agisse d'une assurance limitée, d'une assurance raisonnable ou d'une combinaison des deux.
162. La compréhension du périmètre de la mission aide le professionnel en exercice à déterminer s'il a la compétence et les capacités, notamment les ressources et le temps, nécessaires pour réaliser la mission. Cette compréhension est aussi nécessaire pour établir si les conditions préalables sont réunies, notamment s'il existe un motif rationnel à la mission.

163. Le périmètre de la mission peut comprendre :

- l'expression d'une assurance limitée ou raisonnable sur :
 - l'intégralité du rapport sur la durabilité,
 - des sujets liés à la durabilité en particulier contenus dans le rapport sur la durabilité, par exemple les questions environnementales ou sociales,
 - certaines informations fournies concernant des sujets liés à la durabilité en particulier, par exemple la production de déchets, qui est un sujet lié à l'« environnement », ou l'écart salarial entre les genres, qui est un sujet lié à la « société » ;
- l'expression de niveaux d'assurance différents sur différents sujets dans l'information sur la durabilité, par exemple une assurance limitée sur le sujet lié à la « société » et une assurance raisonnable sur le sujet lié à l'« environnement », ou sur des aspects de ceux-ci.



Quand le professionnel en exercice réaliserait-il une mission d'assurance limitée, et quand en réaliserait-il plutôt une d'assurance raisonnable ?

164. L'accord entre le professionnel en exercice et le donneur de mission (c'est-à-dire la direction ou les responsables de la gouvernance) devrait indiquer si la mission en est une d'assurance limitée ou d'assurance raisonnable (ou une combinaison des deux). Toutefois, surtout si le donneur de mission demande une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice détermine s'il existe un motif rationnel à la mission en déterminant, entre autres, s'il s'attend à être en mesure d'obtenir un niveau d'assurance valable, c'est-à-dire un niveau d'assurance qui est susceptible d'accroître, dans une mesure qui n'est manifestement pas sans conséquence, la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur la durabilité.

165. Dans le cas d'une mission d'assurance en matière de durabilité obligatoire, ce sont les textes légaux ou réglementaires applicables qui déterminent s'il faut réaliser une mission d'assurance limitée ou une mission d'assurance raisonnable (ou s'il faut des niveaux d'assurance différents à l'égard de différentes parties de l'information sur la durabilité à communiquer par l'entité). Si le niveau d'assurance à obtenir dans une mission donnée est prévu par les textes légaux ou réglementaires, le professionnel en exercice peut, en l'absence d'indications contraires, présumer que la mission répond aux besoins des utilisateurs visés et qu'il existe un motif rationnel à la mission.



Le professionnel en exercice peut-il être appelé à réaliser une mission qui consiste à exprimer à la fois une assurance limitée et une assurance raisonnable ?

166. Oui. Il est possible que, dans le cadre d'une mission, le professionnel en exercice obtienne différents niveaux d'assurance sur différentes parties de l'information sur la durabilité. Par exemple, l'entité peut demander l'expression d'une assurance limitée sur la participation des employés dans les projets communautaires et le parrainage, et l'expression d'une assurance raisonnable sur un ensemble d'indicateurs clés de performance concernant les investissements dans les projets communautaires et le parrainage. Toutefois, avant d'accepter ce type de mission, le professionnel en exercice est tenu de s'assurer :

- qu'il existe un motif rationnel à la mission combinée, notamment les raisons expliquant que différents niveaux d'assurance sont demandés pour différentes parties de l'information sur la durabilité ;
- que l'information sur la durabilité faisant l'objet de chaque niveau d'assurance sera clairement identifiée, et que la conclusion sous forme d'assurance limitée et l'opinion sous forme d'assurance raisonnable seront séparées dans le rapport de mission d'assurance.

Points à considérer lorsque le périmètre proposé se limite à une ou plusieurs parties du rapport sur la durabilité

167. Si le périmètre demandé par le préparateur pour la mission d'assurance en matière de durabilité est particulièrement limité, par exemple s'il ne comprend que quelques mesures ou indicateurs pris isolément plutôt que le rapport sur la durabilité dans son intégralité, il faudra peut-être faire preuve de vigilance pour déterminer si les conditions préalables sont réunies.
168. Il n'est généralement pas approprié de ne cibler que les informations incluses dans le rapport sur la durabilité pour lesquelles il est plus facile d'exprimer une assurance ou qui présentent l'entité sous un jour favorable. Il est aussi nécessaire que les conditions préalables à l'acceptation de la mission d'assurance en matière de durabilité, y compris l'existence d'un motif rationnel à la mission, soient réunies.



Qu'est-ce qu'un motif rationnel ?

169. Ce qu'on entend par « motif rationnel » n'est pas expliqué expressément dans la norme ISSA 5000. Toutefois, d'après la définition d'une mission d'assurance, le professionnel en exercice peut considérer qu'il existe un motif rationnel à la mission proposée si elle est conçue en vue d'accroître la confiance des utilisateurs d'une façon qui est appropriée dans les circonstances de la mission et qui n'est pas trompeuse pour les utilisateurs.
170. L'existence d'un motif rationnel à la mission peut dépendre de la mesure dans laquelle les critères sont neutres dans les circonstances de la mission. C'est une question qui relève du jugement professionnel et à l'égard de laquelle il peut être important de faire preuve d'esprit critique. Voici un exemple de mission au périmètre limité pour laquelle il pourrait y avoir un motif rationnel.



Exemple : motif rationnel pour une mission au périmètre limité

Chaque année, une société de service des eaux rend compte de plusieurs indicateurs clés de performance (ICP), y compris la satisfaction de la clientèle, l'optimisation des ressources, le temps perdu attribuable à des interruptions d'approvisionnement en eau, les fuites, la qualité de l'eau potable et la qualité des eaux de baignade où la société décharge ses eaux usées.

Au cours de la dernière année, la qualité de l'eau potable fournie par la société a fait l'objet de nombreuses plaintes. L'autorité de réglementation mène par ailleurs une enquête sur la façon dont la société traite ses eaux usées et sur le nombre d'échantillons qu'elle prélève aux fins d'analyse.

La société présente un rapport sur la durabilité qui contient des informations sur divers aspects des questions relatives à la durabilité, mais elle propose que la mission d'assurance en matière de durabilité ne porte que sur les ICP concernant l'eau potable et les eaux usées. Autrement dit,

le périmètre de la mission d'assurance se limiterait à des éléments précis d'aspects en particulier des informations contenues dans le rapport sur la durabilité. Elle explique vouloir se concentrer, à court terme, sur l'amélioration de ses processus, systèmes et contrôles se rapportant aux aspects dont elle rend compte dans son rapport sur la durabilité qui sont soumis à une surveillance réglementaire, exigent l'expression d'une assurance ou sont susceptibles de présenter un plus grand intérêt pour les utilisateurs visés. Dans ce cas précis, il existerait donc un motif rationnel à la mission au périmètre limité.

Façon d'établir si les conditions préalables sont réunies

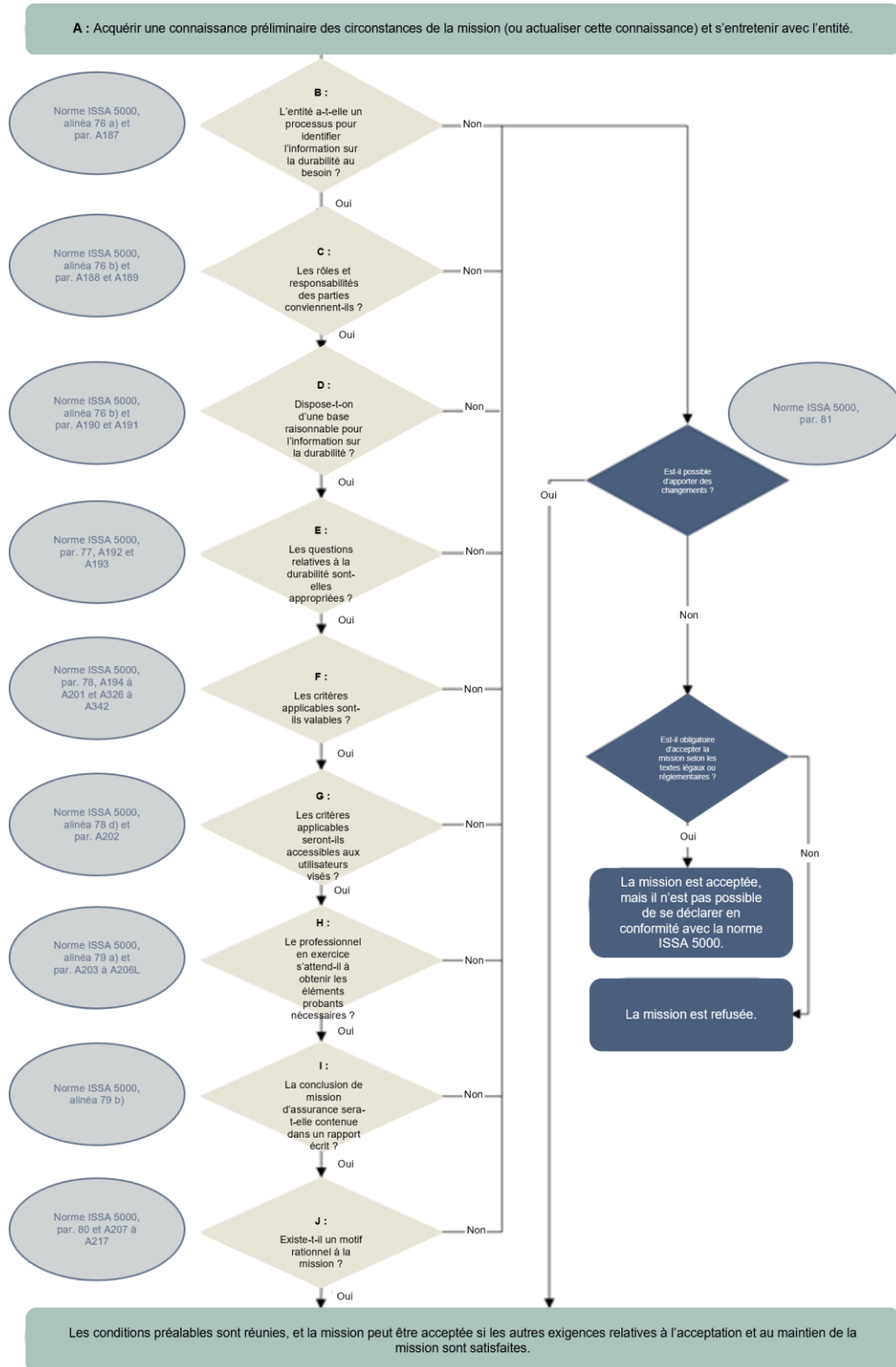


Quelles sont les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance ?

171. Le professionnel en exercice ne peut accepter ou maintenir une mission d'assurance que s'il a, entre autres, déterminé que les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies. Pour ce faire, il se fonde sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur des entretiens avec la ou les parties appropriées, par exemple la direction. Il peut être utile de consulter non seulement les personnes qui participent directement à la préparation de l'information sur la durabilité, mais aussi les responsables de la gouvernance pour obtenir leur point de vue.
172. Dans le cas d'une mission récurrente, les conditions préalables sont les mêmes que pour une mission initiale. Il peut toutefois être plus facile de déterminer que les conditions préalables sont réunies pour une mission récurrente, puisque le professionnel en exercice a déjà une compréhension approfondie de l'entité, ayant déjà réalisé la mission par le passé. Dans ce cas, il pourrait surtout tenir compte de la question de savoir si les circonstances de la mission ont changé par rapport à la période précédente.
173. Voici les conditions préalables à la réalisation de la mission :
 - l'entité a un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, si les critères l'exigent ou si c'est nécessaire pour disposer d'une base raisonnable pour la préparation de cette information ;
 - les rôles et responsabilités des parties au sein de l'entité conviennent dans les circonstances. Entre autres, il existe une relation tripartite entre le donneur de mission (habituellement, l'entité), le professionnel en exercice et les utilisateurs visés, et l'entité dispose d'une base raisonnable pour l'information sur la durabilité ;
 - la mission présente toutes les caractéristiques suivantes :
 - les questions relatives à la durabilité sont appropriées,
 - les critères que l'on s'attend à voir appliqués dans la préparation de l'information sur la durabilité sont valables au regard des circonstances de la mission,
 - les critères que l'on s'attend à voir appliqués dans la préparation de l'information sur la durabilité seront accessibles aux utilisateurs visés,
 - le professionnel en exercice s'attend à être en mesure d'obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion de mission d'assurance,

- la conclusion de mission d'assurance du professionnel en exercice sera contenue dans un rapport écrit,
- il existe un motif rationnel, c'est-à-dire que la mission sera utile et ne sera pas trompeuse pour les utilisateurs visés, que le périmètre de la mission est approprié et que, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice s'attend à être en mesure d'obtenir un niveau d'assurance valable.

Diagramme C.1 — Façon d'établir si les conditions préalables sont réunies



Missions d'assurance initiales

174. Dans le cas où la mission d'assurance proposée est une mission initiale, il est probable que les travaux à effectuer pour déterminer si les conditions préalables sont réunies seront plus importants qu'ils ne le seraient dans le cas d'une mission récurrente, surtout lorsque le processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur la durabilité est à un stade embryonnaire et encore en évolution, ou lorsque la mission proposée est complexe.



Quel est le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer (question B dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?

175. Le référentiel d'information peut imposer à l'entité d'appliquer un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, ce qui comprend la prise en considération des besoins des utilisateurs visés. Si l'entité n'a pas de tel processus, il est possible qu'elle ne dispose pas d'une base raisonnable pour la préparation de l'information sur la durabilité, et le professionnel en exercice peut alors envisager de ne pas accepter la mission. Toutefois, si la direction prévoit de mettre un processus en place à temps pour la préparation de l'information sur la durabilité qui fera l'objet de l'expression d'une assurance, le professionnel en exercice peut accepter la mission sur cette base. Par ailleurs, si les sujets et les aspects de sujets à communiquer sont clairement identifiés par les critères et que le référentiel d'information n'impose pas à l'entité d'avoir un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, l'entité n'a pas besoin d'en avoir un.

Norme ISSA 5000,
alinéa 76 a) et
par. A187


176. Les travaux à effectuer par le professionnel en exercice afin de comprendre le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer font partie de la compréhension de la composante « système d'information et communications » du système de contrôle interne de l'entité à acquérir dans le cadre de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques », plus précisément les paragraphes 390 à 415).



Comment le professionnel en exercice se demande-t-il si les rôles et responsabilités sont appropriés (question C dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?


177. L'objectif d'une mission d'assurance en matière de durabilité est qu'un professionnel en exercice indépendant obtienne une assurance à l'égard de l'information sur la durabilité préparée par l'entité et délivre un rapport de mission d'assurance aux utilisateurs visés pour accroître leur confiance à l'égard de l'information sur la durabilité communiquée. Par conséquent, comme il est expliqué dans la **partie A**, « Introduction », il faut qu'il y ait trois parties dans une mission d'assurance en matière de durabilité. Le professionnel en exercice qui exprime une assurance à l'égard de l'information sur la durabilité ne peut pas préparer cette information. De même, l'entité qui prépare l'information sur la durabilité (souvent, le donneur de mission) et les utilisateurs visés ne peuvent pas être la même partie. Dans l'une ou l'autre de ces situations, la mission ne comporte pas les éléments d'une mission d'assurance décrits dans le *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*.

Norme ISSA 5000,
par. A188 et A189

 *Comment le professionnel en exercice se demande-t-il si l'entité dispose d'une base raisonnable pour l'information sur la durabilité (question D dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?*

178. Pour que la condition préalable concernant le caractère convenable des rôles et responsabilités de chacun dans les circonstances soit remplie, il faut notamment que l'entité dispose d'une base raisonnable pour l'information sur la durabilité. Il est possible que les entités en soient à des étapes différentes dans l'élaboration de leur processus de préparation de cette information. La question de savoir si les rôles et responsabilités conviennent ou non peut dépendre de la mesure dans laquelle le processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur la durabilité, selon le jugement professionnel du professionnel en exercice, contribue à ce que cette condition préalable soit remplie et permet la préparation d'information sur la durabilité exempte d'anomalies significatives, selon la nature, l'étendue et la complexité des questions relatives à la durabilité et des critères. Même si, dans certains cas, le système de contrôle interne portant sur la préparation de l'information sur la durabilité peut être moins élaboré que celui portant sur la préparation des états financiers, l'entité est tenue de disposer d'une base raisonnable pour l'information communiquée.

Norme ISSA 5000,
alinéa 76 b) et
par. A190 et A191

 *Comment le professionnel en exercice apprécie-t-il si les questions relatives à la durabilité sont appropriées (question E dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?*

179. Pour apprécier si les questions relatives à la durabilité sont appropriées, il faut prendre en compte les questions suivantes :
- Les questions relatives à la durabilité sont-elles identifiables ?
 - Les questions peuvent-elles faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente au regard des critères applicables ?
 - L'information sur la durabilité ainsi obtenue peut-elle être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion du professionnel en exercice ?
180. Les questions relatives à la durabilité « identifiables » désignent les informations ou données particulières que cible la mission d'assurance. Souvent, il faut qu'elles soient clairement définies pour que toutes les parties comprennent ce qui est mesuré ou évalué.

Norme ISSA 5000,
par. 77, A192 et
A193



Exemple : questions relatives à la durabilité identifiables

Les émissions de GES de l'entité constituent des questions relatives à la durabilité qui sont généralement identifiables compte tenu de l'existence de définitions largement reconnues à propos de ce phénomène. De plus, des méthodes existent pour mesurer ou estimer les émissions qui sont attribuables aux activités de l'entité. De même, les émissions de GES des champs d'application 1 et 2 peuvent être des questions relatives à la durabilité qui sont identifiables, puisqu'il existe des définitions claires de chacun des champs d'application ainsi que des méthodes pour mesurer ou estimer séparément les émissions du champ d'application 1 et celles du champ d'application 2.

Toutefois, l'incidence des activités de l'entité sur l'évolution de la température planétaire de façon générale risque de ne pas être une question relative à la durabilité qui est identifiable, puisqu'il est difficile d'établir le lien entre cette évolution et les GES émis par une entité donnée, et d'isoler l'incidence qu'ont les émissions de GES des autres facteurs contribuant au changement de température (par exemple, la déforestation).

181. Chaque question relative à la durabilité (ou aspect d'une question relative à la durabilité) présente des caractéristiques qui lui sont propres, et ces caractéristiques ont une incidence sur le degré de précision avec lequel il est possible de mesurer ou d'évaluer la question au regard des critères. Par exemple, certaines questions relatives à la durabilité comportent une incertitude d'évaluation, que ce soit parce que la technologie qui sert à les mesurer manque de précision ou parce que l'information sur la durabilité est fondée sur des estimations ou des informations prospectives. Or, il ne faut pas nécessairement en déduire que les questions relatives à la durabilité ne sont pas appropriées. Il s'agit plutôt de savoir si les questions peuvent faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente au regard des critères et si l'information sur la durabilité ainsi obtenue peut être soumise à des procédures d'assurance en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion de la mission d'assurance. Certaines questions peuvent ne pas pouvoir faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation au regard de critères valables, auquel cas elles ne sont pas appropriées à une mission d'assurance et ne devraient pas être incluses dans le périmètre de la mission.



Exemple : mesure ou évaluation de questions relatives à la durabilité de nature quantitative au regard de critères

L'entité choisit un référentiel reconnu pour la mesure de ses émissions de carbone, comme le Protocole des gaz à effet de serre (Protocole des GES). Elle recueille des données sur sa consommation d'énergie, sa consommation de combustible et ses autres activités qui contribuent aux émissions de carbone. Ces données peuvent provenir de factures de services publics, de documents sur l'achat de combustible et de registres de production. Au moyen du Protocole des GES, l'entité calcule ses émissions de carbone. Ce protocole fournit des lignes directrices détaillées sur la façon de convertir l'énergie consommée et les autres activités menées en équivalent dioxyde de carbone (éq. CO₂).



Exemple : mesure ou évaluation de questions relatives à la durabilité de nature qualitative au regard de critères

L'entité choisit un référentiel ou un ensemble de critères reconnu pour l'évaluation de la mobilisation des employés et de la culture au travail. Elle peut utiliser, par exemple, les critères du Great Place To Work® Institute ou les normes de la Global Reporting Initiative (GRI), plus particulièrement la norme GRI 401 sur l'emploi. L'entité recueille des données qualitatives en utilisant diverses méthodes, notamment les suivantes :

- sondages — réaliser des sondages anonymes pour recueillir les opinions et les expériences des employés concernant l'environnement de travail, les pratiques de gestion et la satisfaction générale au travail ;
- groupes de discussion — organiser des groupes de discussion réunissant des employés de différents services pour approfondir certains points ou thèmes d'intérêt particuliers ;
- entretiens — mener des entretiens individuels avec les employés pour explorer plus en détail leurs expériences et perspectives personnelles ;
- observation — observer les interactions et les comportements en milieu de travail pour évaluer la culture et la mobilisation des employés de façon générale.

En utilisant le référentiel choisi, l'entité analyse les données qualitatives. Si elle utilise les critères du Great Place to Work® Institute, par exemple, elle sera à la recherche de thèmes liés à la confiance, à la fierté et à la camaraderie au sein du personnel.

L'entité évalue les constatations au regard des critères du référentiel, puis prépare un rapport sur la durabilité comportant les éléments suivants :

- principaux thèmes et points de vue — résumer les grands thèmes qui sont ressortis des sondages, des groupes de discussion et des entretiens ;
- témoignages d'employés — inclure des citations ou des récits d'employés qui illustrent la culture au travail ;
- plans d'action — décrire les initiatives ou mesures que l'entité prévoit de prendre en réponse aux constatations afin d'améliorer la mobilisation des employés et la culture au travail.



Comment le professionnel en exercice apprécie-t-il le caractère valable des critères (question F dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?

182. Le caractère valable des critères ne varie pas en fonction du niveau d'assurance. Autrement dit, si les critères ne sont pas valables pour une mission d'assurance raisonnable, ils ne le sont pas non plus pour une mission d'assurance limitée, dans la mesure où les autres circonstances de la mission sont les mêmes. De façon semblable, si les critères sont valables pour une mission d'assurance limitée, ils le sont aussi pour une mission d'assurance raisonnable, dans la mesure où les autres circonstances de la mission sont les mêmes.

183. Les critères peuvent être des critères d'un référentiel, des critères élaborés par l'entité ou une combinaison des deux. Les critères peuvent être sélectionnés ou élaborés de diverses façons.

Norme ISSA 5000,
par. 78, A194 à
A201 et A326 à
A342

184. S'il s'agit de critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou établis par une organisation autorisée ou reconnue qui suit une procédure officielle transparente, ils peuvent être présumés valables en l'absence d'indications contraires.
185. Il arrive que les critères d'un référentiel ne présentent pas toutes les caractéristiques propres aux critères valables. Les référentiels en question sont souvent moins prescriptifs quant à l'étendue des questions relatives à la durabilité à aborder dans le rapport sur la durabilité, ou à la façon de mesurer ou d'évaluer ces questions et de fournir des informations sur celles-ci. Le préparateur aura alors à compléter les critères du référentiel pour que les critères applicables dans leur ensemble présentent toutes les caractéristiques propres aux critères valables.
186. L'appréciation du caractère valable des critères avant l'acceptation de la mission se fonde sur la connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur des entretiens avec la ou les parties appropriées, par exemple la direction. Le professionnel en exercice apprécie notamment s'il y a des critères pour mesurer ou évaluer l'ensemble des questions relatives à la durabilité entrant dans le périmètre de la mission et si les critères présentent les cinq caractéristiques suivantes : pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité et intelligibilité. S'il s'agit de critères élaborés par l'entité ou de critères d'un référentiel qui ne sont pas contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou établis par une organisation autorisée ou reconnue, comme l'indique le paragraphe 184 ci-dessus, il est probable que des travaux complémentaires soient nécessaires à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission pour en évaluer le caractère valable. Par exemple, le professionnel en exercice peut procéder à des demandes d'informations auprès de la direction quant aux raisons pour lesquelles des critères élaborés par l'entité étaient considérés comme nécessaires, à la façon dont les critères ont été élaborés, et à la question de savoir si le processus suivi pour élaborer les critères prenait en compte les caractéristiques propres aux critères valables et si les besoins des utilisateurs visés ont été identifiés. Il acquerra une compréhension plus approfondie des critères après l'acceptation de la mission, lorsqu'il déterminera si les critères présentent les caractéristiques propres aux critères valables dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques prévues par la norme ISSA 5000. (Voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques ».)



Comment le professionnel en exercice apprécie-t-il si les critères seront accessibles aux utilisateurs visés (question G dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?

187. Il faut que les critères soient accessibles aux utilisateurs visés ; cette accessibilité leur permet de comprendre comment les questions relatives à la durabilité ont été mesurées ou évaluées. Il peut y avoir des cas où les critères d'un référentiel ne sont pas forcément valables à eux seuls et 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. Il est peu probable que les utilisateurs visés puissent se fonder sur l'information sur la durabilité communiquée pour prendre des décisions s'ils n'ont pas accès aux critères, tant les critères d'un référentiel que les critères élaborés par l'entité.
188. Voici quelques façons dont les critères peuvent être accessibles aux utilisateurs visés :
- ils peuvent être accessibles publiquement et mentionnés dans l'information sur la durabilité et le rapport de mission d'assurance, par exemple dans le cas de normes ou de référentiels reconnus comme les normes de la Global Reporting Initiative (GRI), les Normes IFRS

Norme ISSA 5000,
alinéa 78 d) et
par. A202

d'information sur la durabilité ou les normes européennes d'information sur la durabilité (European Sustainability Reporting Standards — ESRS) ;

- ils peuvent être inclus dans l'information sur la durabilité comme telle.



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il s'il s'attend à être en mesure d'obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion (question H dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?

189. Même s'il n'est pas possible de déterminer le caractère suffisant et approprié des éléments probants disponibles avant de réaliser la mission, le professionnel en exercice peut se demander si les données et les pièces justificatives se trouvent au sein de l'entité ou s'il faudra avoir accès à d'autres entités, installations ou établissements. Lorsque l'information sur la durabilité comprend des informations provenant d'entités faisant partie (en amont ou en aval) de la chaîne de valeur, l'entité peut avoir pris des dispositions pour fournir l'accès aux éléments probants provenant de ces entités, ou le professionnel en exercice peut utiliser un rapport destiné à plusieurs parties ou un autre rapport de mission d'assurance pertinent d'un autre professionnel en exercice portant sur l'information sur la durabilité des entités de la chaîne de valeur.
190. Cette détermination peut se fonder, par exemple, sur la compréhension préliminaire qu'a le professionnel en exercice de l'entité, de son environnement et de ses activités, et sur sa connaissance du secteur d'activité, d'après des interactions ou des commentaires antérieurs de tiers. Le professionnel en exercice peut aussi se demander s'il y a des obstacles légaux à la réalisation de la mission, et si le périmètre de la mission est réaliste compte tenu du temps alloué et des ressources affectées à la mission.

Norme ISSA 5000,
par. A203 à A206L



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il s'il existe un motif rationnel à la mission (question J dans le diagramme C.1 ci-dessus) ?

191. Lorsqu'il détermine s'il existe un motif rationnel à la mission, le professionnel en exercice prend en considération l'information obtenue grâce à sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et à ses entretiens avec les parties appropriées (comme la direction). En s'appuyant sur cette information, le professionnel en exercice détermine s'il s'attend à être en mesure d'obtenir un niveau d'assurance valable dans le cas d'une mission d'assurance limitée, si la mission sera utile et ne sera pas trompeuse pour les utilisateurs visés, et si le périmètre de la mission est approprié. La compréhension qu'a le professionnel en exercice du périmètre de la mission et du niveau d'assurance, de même que sa compréhension préliminaire des besoins des utilisateurs visés, servira à déterminer s'il existe un motif rationnel à la mission.
192. Si la mission d'assurance est requise en vertu de textes légaux ou réglementaires, le professionnel en exercice peut, en l'absence d'indications contraires, présumer qu'il existe un motif rationnel à la mission.
193. Pour déterminer s'il existe un motif rationnel à la mission, le professionnel en exercice peut aussi prendre en considération les points suivants :

Norme ISSA 5000,
par. A207 à A217

- les objectifs du client qui fait appel au professionnel en exercice, y compris la question de savoir s'ils sont motivés par des exigences réglementaires ou des besoins des parties prenantes ;
- la question de savoir s'il existe des limites ou des restrictions potentielles qui pourraient avoir une incidence sur l'objectif ou l'utilité de la mission ;
- la question de savoir si les attentes de l'entité à l'égard de la mission sont réalistes et atteignables.

194. Par exemple, il n'existe pas de motif rationnel à la mission :

- s'il n'est pas possible d'obtenir un niveau d'assurance valable dans une mission d'assurance limitée ;
- si la mission est trompeuse. Par exemple, la direction demande une mission d'assurance limitée pour éviter d'obtenir une conclusion avec réserve sous forme d'assurance raisonnable, ce qui est plus susceptible de se produire en raison du manque de maturité du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur la durabilité ;
- si le périmètre de la mission n'est pas approprié du fait qu'il exclut les sujets ou les aspects de sujets qui sont les plus pertinents pour les utilisateurs.

195. Cette détermination revêt une importance particulière lorsque l'on demande au professionnel en exercice de :

- réaliser une mission dont le périmètre est très limité ;
- réaliser une mission dont le périmètre change d'une année à l'autre ;
- réaliser une mission d'assurance limitée, sauf si ce sont les textes légaux ou réglementaires qui l'exigent ;
- réaliser une mission combinée d'assurance raisonnable et d'assurance limitée ;
- transformer une mission d'assurance raisonnable en mission d'assurance limitée.

196. Lorsque l'entité en est au début de son processus de communication de l'information sur la durabilité et que celui-ci est donc encore en évolution, il se peut que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure de déterminer si le préparateur dispose d'une base raisonnable pour toutes les informations incluses dans le rapport sur la durabilité. Ainsi, il est possible qu'une assurance ne soit obtenue qu'à l'égard des parties du rapport pour lesquelles le préparateur dispose d'une base raisonnable, pour autant que les autres conditions préalables soient réunies, y compris l'existence d'un motif rationnel à la mission de portée limitée qui est proposée. Dans d'autres circonstances, il se peut que le préparateur propose une mission d'assurance récurrente visant de l'information sur la durabilité qui peut varier à chaque période. Par exemple, il pourrait proposer que le périmètre de la mission d'assurance en matière de durabilité soit élargi au fil des périodes ou varie d'une période à l'autre sur la base d'un programme par alternance. Un périmètre variable peut cependant réduire la comparabilité des informations entre les périodes, ce qui peut remettre en question l'existence d'un motif rationnel à la mission.

Travaux à effectuer pour établir si les conditions préalables sont réunies

197. À l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission, les travaux à effectuer par le professionnel en exercice pour établir si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies ne devraient se fonder que sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur des entretiens avec la ou les parties appropriées (c'est-à-dire la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas, ou le donneur de mission, s'il s'agit de parties différentes).
198. Plus les questions relatives à la durabilité sont complexes ou vulnérables à un parti pris de la direction, plus les travaux à effectuer avant de se demander ou d'apprécier si les conditions préalables sont réunies peuvent être considérables.
199. Dans une mission complexe, ou dans les cas où l'entité élabore ses propres critères, notamment pour compléter les critères d'un référentiel, le professionnel en exercice peut envisager de mettre en œuvre des procédures qui seraient habituellement mises en œuvre dans le cadre des procédures d'évaluation des risques (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques »).
200. Dans le cas de missions de petite envergure ou peu complexes, un entretien avec l'entité peut être suffisant pour permettre au professionnel en exercice d'acquérir la connaissance préliminaire nécessaire. Quelle que soit la complexité de la mission, la connaissance préliminaire à avoir pour pouvoir établir si les conditions préalables sont réunies ainsi que pour faire preuve de l'esprit critique et exercer le jugement professionnel exigés par la norme ISSA 5000 peut, selon le cas, inclure une compréhension suffisante :
- a) des activités et de l'environnement opérationnel de l'entité ;
 - b) de l'identité des utilisateurs visés du rapport sur la durabilité et des facteurs qui pourraient avoir une incidence sur leur prise de décisions ;
 - c) des questions relatives à la durabilité et, s'il y a lieu, de leur lien avec les autres questions relatives à la durabilité sur lesquelles l'entité fait rapport ;
 - d) du fait que l'entité demande ou non l'expression d'une assurance sur une petite partie des informations présentées dans le rapport sur la durabilité, et des raisons à l'origine de cette demande ;
 - e) des critères utilisés et de la manière dont ils ont été sélectionnés ou élaborés ;
 - f) de l'endroit où sera présentée l'information sur la durabilité, par exemple dans un document déposé auprès des autorités de réglementation ou dans un rapport distinct.
201. Le tableau ci-dessous résume les points que peut prendre en considération le professionnel en exercice lorsqu'il établit si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies. Ces points ne sont fournis qu'à titre illustratif ; il ne faut pas les interpréter comme étant les seuls points à prendre en considération pour établir si les conditions préalables sont réunies. Les lettres A à J correspondent aux lettres du diagramme C.1 présenté ci-dessus.



Points à prendre en considération par le professionnel en exercice : Lorsqu'il établit si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies, le professionnel en exercice peut prendre en considération les points suivants.

- A. La connaissance préliminaire des circonstances de la mission :
- Le professionnel en exercice en sait-il assez sur l'entité, son secteur d'activité et les autres circonstances de la mission pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies ?
 - Quelle information sur la durabilité s'attend-on à voir communiquée ?
 - L'assurance se limitera-t-elle à certains sujets ou aspects de sujets dans l'information sur la durabilité ?
 - La façon dont a été déterminée l'information sur la durabilité qui fait partie du périmètre de la mission d'assurance en matière de durabilité est-elle appropriée ? Si l'information sur la durabilité qu'il est prévu de soumettre à l'expression d'une assurance ne constitue pas l'intégralité du rapport sur la durabilité, sa sélection a-t-elle été effectuée sans parti pris ?
- B. La question de savoir si l'entité a un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer :
- Un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer est-il exigé par les critères d'un référentiel d'information sur la durabilité ou les critères élaborés par l'entité ?
 - L'entité a-t-elle un processus établi ou celui-ci n'a-t-il pas encore été mis en œuvre ?
 - L'entité a-t-elle identifié les utilisateurs visés de l'information sur la durabilité et leurs besoins d'information ?
- C. La question de savoir si les rôles et responsabilités des parties appropriées conviennent dans les circonstances de la mission :
- Le préparateur de l'information sur la durabilité est-il à la fois la partie responsable des questions sur la durabilité et le donneur de mission, ou des parties différentes assument-elles ces rôles ? S'il y a plusieurs parties, comment leur relation se définit-elle ?
 - L'entité a-t-elle reconnu, ou reconnaîtra-t-elle, sa responsabilité à l'égard des questions sur la durabilité ?
 - Le processus de préparation de l'information sur la durabilité de l'entité lui procure-t-il une base raisonnable pour cette information et, s'il y a lieu, d'autres aspects pertinents du système de contrôle interne de l'entité contribuent-ils de façon appropriée à ce processus ?
 - L'entité a-t-elle un processus, y compris des contrôles, pour la préparation de l'information sur la durabilité ?
- D. Le caractère approprié des questions relatives à la durabilité :
- Les questions relatives à la durabilité sont-elles identifiables ?
 - Les questions relatives à la durabilité peuvent-elles faire l'objet d'une mesure ou d'une

évaluation cohérente au regard des critères applicables, si bien que l'information sur la durabilité ainsi obtenue peut être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés ?

E. Le caractère valable des critères applicables :

- S'agit-il de critères d'un référentiel, de critères élaborés par l'entité ou d'une combinaison des deux ?
- S'il s'agit de critères d'un référentiel, sont-ils contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou établis par une organisation autorisée ou reconnue qui suit une procédure officielle transparente (ce qui signifie qu'ils peuvent être présumés valables en l'absence d'indications contraires) ?
- Les critères sont-ils pertinents, exhaustifs, fiables, neutres et intelligibles à eux seuls ou ont-ils à être complétés par l'entité ?
 - Par exemple, les critères précisent-ils les informations à communiquer, les méthodes de mesure ou d'évaluation, et les façons de présenter et de fournir les informations, notamment pour les différents aspects des questions relatives à la durabilité ?

F. L'accessibilité des critères applicables :

- Comment les critères d'un référentiel et tout autre critère élaboré par l'entité seront-ils rendus accessibles aux utilisateurs visés ?

G. Les éléments probants permettant au professionnel en exercice d'étayer sa conclusion :

- Y a-t-il une limitation de l'accès aux sources d'informations qui peuvent être nécessaires pour obtenir des éléments probants ?
- L'entité dispose-t-elle de systèmes et de processus pour saisir l'information sur la durabilité ?

H. La forme de la conclusion :

- La conclusion de mission d'assurance sera-t-elle contenue dans un rapport écrit ?

I. Le motif rationnel :

- La mission d'assurance est-elle requise en vertu de textes légaux ou réglementaires (ce qui signifie que l'on peut, en l'absence d'indications contraires, présumer qu'il existe un motif rationnel à la mission) ?
- Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice s'attend-il à être en mesure d'obtenir un niveau d'assurance valable ?
- Le rapport de mission d'assurance, accompagné de l'information sur la durabilité, sera-t-il utile aux utilisateurs visés ou pourrait-il être trompeur ?
- Le périmètre de la mission d'assurance est-il approprié au regard des besoins des utilisateurs visés ?

Réponses lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies

202. Si le professionnel en exercice établit que les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance ne sont pas réunies, il peut s'entretenir de la question avec le donneur de mission potentiel (c'est-à-dire la direction ou les responsables de la gouvernance). Si aucun changement ne peut être apporté pour satisfaire aux conditions préalables, le professionnel en exercice n'est pas autorisé à accepter la mission à titre de mission d'assurance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.
203. Lorsque le professionnel en exercice a établi que les conditions préalables ne sont pas réunies, mais qu'il ne peut pas refuser la mission en raison de textes légaux ou réglementaires, la mission n'est pas conforme à la norme ISSA 5000. Dans ce cas, le professionnel en exercice n'est pas autorisé à mentionner dans le rapport de mission d'assurance que la mission a été réalisée conformément à cette norme.

Norme ISSA 5000,
par. 81



Exemple : conditions préalables non réunies

Des textes légaux ou réglementaires pourraient imposer à un professionnel en exercice du secteur public d'accepter une mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité d'un organisme du secteur public. Avant d'accepter la mission, le professionnel en exercice détermine qu'il est probable qu'il ne soit pas en mesure d'obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer la conclusion de mission d'assurance, puisque les systèmes et processus de l'organisme du secteur public pour la saisie des données et des informations liées aux questions relatives à la durabilité et pour la préparation de l'information sur la durabilité ne semblent pas tout à fait au point. Même si le professionnel en exercice du secteur public détermine que les conditions préalables ne sont pas réunies, il est tenu d'accepter et de réaliser la mission. Le rapport de mission ne fera pas mention de la norme ISSA 5000.

Réalisation d'évaluations de l'état de préparation

204. Dans certaines circonstances, le professionnel en exercice peut réaliser séparément une mission autre que d'assurance pour déterminer si les conditions préalables sont réunies et, si elles ne le sont pas, pour identifier les mesures à prendre par la direction afin d'atténuer les obstacles à l'acceptation de la mission. Une telle mission est parfois appelée « évaluation de l'état de préparation ». Elle consiste principalement à mettre en œuvre des procédures, selon des termes et conditions convenus, avant l'acceptation de la mission d'assurance en matière de durabilité proposée, sans pour autant s'engager à l'accepter. Il ne s'agit pas d'une mission d'assurance réalisée conformément à la norme ISSA 5000, car il n'est pas encore déterminé si les conditions préalables à la réalisation d'une telle mission sont réunies. Elle peut toutefois créer des menaces potentielles pour l'indépendance du professionnel en exercice lorsqu'il aura à réaliser la mission d'assurance proposée (voir les paragraphes 206 à 210 ci-dessous).
205. La réalisation d'une évaluation de l'état de préparation peut aider à gérer les attentes du préparateur quant à la possibilité de réaliser la mission d'assurance en matière de durabilité proposée dans les circonstances. De plus, cette évaluation permet de fournir à la direction ou aux responsables de la

gouvernance des commentaires utiles sur l'état de préparation de l'entité à une mission d'assurance. Ces commentaires pourraient les encourager à prendre les mesures nécessaires pour améliorer l'état de préparation de l'entité lorsque des obstacles à la réalisation d'une mission d'assurance sont identifiés.

206. Le Code de l'IESBA énonce les exigences et les modalités d'application particulières du cadre conceptuel dont il faut tenir compte, dans le cadre de la prestation par un professionnel en exercice de services autres que d'expression d'assurance à des clients de services d'expression d'assurance, afin d'identifier et d'évaluer les menaces pour l'indépendance et de répondre à ces menaces.
207. La réalisation d'une évaluation de l'état de préparation peut donner lieu à des menaces pour l'indépendance liées à l'autocontrôle, à l'intérêt personnel ou à la représentation dans l'éventualité où la mission d'assurance en matière de durabilité proposée serait acceptée. De telles menaces pourraient survenir lorsque, par exemple, le professionnel en exercice formule des suggestions à la direction ou aux responsables de la gouvernance sur des aspects des questions relatives à la durabilité, de l'information sur la durabilité ou des critères visés par la mission d'assurance en matière de durabilité proposée, ou encore sur le processus d'information sur la durabilité que suit l'entité pour préparer cette information, ou sur les contrôles y afférents.
208. La nature et l'ampleur des menaces potentielles dépendent des circonstances. Si le professionnel en exercice prévoit d'accepter la mission d'assurance proposée, il lui faudra évaluer chaque menace potentielle et y répondre conformément aux règles de déontologie pertinentes.
209. Le fait de formuler des conseils et des recommandations pour aider la direction d'un client de services d'expression d'assurance à s'acquitter de ses responsabilités n'équivaut pas à assumer une responsabilité de direction si la direction de l'entité porte tous les jugements et prend toutes les décisions qui lui incombent.
210. De même, le fait pour le professionnel en exercice d'aider l'entité, sur la base d'entretiens qu'il a eus avec elle, à documenter les critères préalablement élaborés par elle ne crée pas une menace liée à l'autocontrôle, puisque, dans ce cas, le professionnel en exercice se contente de documenter ce qu'on lui a dit. Toutefois, dans une mission d'attestation, les règles de déontologie pertinentes interdisent au professionnel en exercice d'assumer une responsabilité de direction quant à la sélection ou à l'élaboration des critères, ou à la préparation de l'information sur la durabilité. Il est possible qu'une menace liée à l'autocontrôle soit créée si le cabinet du professionnel en exercice participe à la préparation de l'information sur la durabilité qui devient ensuite l'information faisant l'objet de la mission d'attestation.

D. MISSIONS D'ASSURANCE DE GROUPE EN MATIÈRE DE DURABILITÉ, CHAÎNE DE VALEUR ET UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PARTIES

Questions abordées :

- Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité et périmètre de l'information
- Chaîne de valeur
- Composantes, composantes du groupe et composantes de la chaîne de valeur
- Utilisation des travaux d'autres parties — Survol
- Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice
- Utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice



Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité et périmètre de l'information

211. La norme ISSA 5000 est une norme fondée sur des principes qui peut s'appliquer aux missions d'assurance en matière de durabilité portant sur l'information sur la durabilité d'une entité autonome unique ou sur l'information sur la durabilité de groupe.



Information sur la durabilité de groupe : Information sur la durabilité qui inclut l'information sur la durabilité de plus d'une entité ou unité conformément aux critères.

Norme ISSA 5000,
par. 18

212. Le concept de « groupe » a un sens plus large dans la norme ISSA 5000 que dans les normes d'audit, comme la norme ISA 600 (révisée), en ce qui concerne les audits d'états financiers. Selon la définition et compte tenu de la nature du périmètre de l'information sur la durabilité (comme il est expliqué ci-après), un groupe s'entend, selon le cas :

- d'une entité mère et de ses filiales ;
- d'une entité juridique unique formée de succursales ou de divisions ;
- d'une entité juridique unique dont les informations visées incluent celles d'autres entités faisant partie, en amont ou en aval, de sa chaîne de valeur.

213. Par conséquent, lorsque l'information sur la durabilité préparée inclut celle de plus d'une entité ou unité conformément aux critères — peu importe si une partie de cette information provient d'une entité sous le contrôle de l'entité comptable ou d'une entité qui échappe à son contrôle —, on est en présence d'information sur la durabilité de groupe préparée aux fins de l'application de la norme ISSA 5000.

Périmètre de l'information

214. Le périmètre de l'information définit les informations que l'entité est tenue, conformément aux critères applicables, d'inclure dans l'information relative à la durabilité qu'elle communique.



Périmètre de l'information : Les activités, aspects du fonctionnement ou de l'exploitation, relations ou ressources à inclure dans l'information sur la durabilité de l'entité.

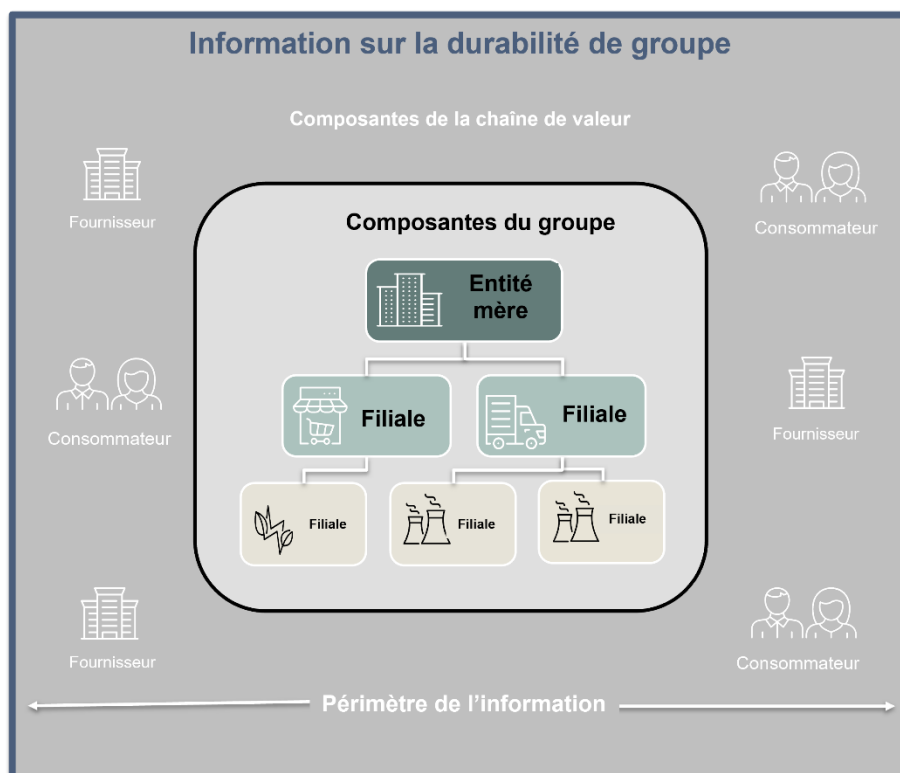
Norme ISSA 5000,
par. 18

Dans les normes ISSA, le périmètre de l'information est déterminé selon les critères applicables.

215. Les critères applicables peuvent préciser que l'information sur la durabilité à communiquer devrait viser la même entité comptable que les états financiers correspondants. Par exemple, si des états financiers consolidés étaient à préparer conformément au référentiel d'information financière applicable, l'information sur la durabilité inclurait les informations des mêmes entités ou unités comprises dans ces états financiers. Les critères peuvent également exiger que l'information sur la durabilité englobe les informations d'autres entités (les fournisseurs) et des consommateurs des biens et services, aussi appelés « entités comprises dans la chaîne de valeur ». Le concept de chaîne de valeur est expliqué en détail ci-après.
216. Le diagramme ci-dessous illustre l'interaction entre les concepts d'états financiers de groupe, de périmètre de l'information et de chaîne de valeur (à consulter parallèlement à la section « Chaîne de valeur », qui commence au paragraphe 220 ci-dessous). Il montre le périmètre de l'information, c'est-à-dire les entités que l'entité comptable est tenue de prendre en considération lorsqu'elle prépare son information sur la durabilité de groupe conformément au référentiel d'information applicable (les critères). Cette information représente collectivement l'information sur la durabilité de groupe. Il est à noter que les concepts de « composantes », de « composantes du groupe » et de « composantes de la chaîne de valeur » sont expliqués aux paragraphes 226 à 231 ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
par. A35

Diagramme D.1 — Information sur la durabilité de groupe et périmètre de l'information



Faut-il comprendre de l'inclusion d'informations provenant d'entités de la chaîne de valeur que toute l'information sur la durabilité est considérée comme de l'information sur la durabilité de groupe ?

217. Tout dépend des critères applicables. Lorsque le périmètre de l'information est déterminé par l'entité sur la base des critères qu'elle a élaborés, par exemple dans le cas d'une mission volontaire où les utilisateurs visés se limitent à la direction de l'entité, il peut être circonscrit à l'information sur la durabilité liée aux activités de cette seule entité juridique. Toutefois, la norme ISSA 5000 atteste que le périmètre de l'information peut varier selon les sujets ou les aspects de sujets et, dans le cas de l'information sur la durabilité à usage général préparée conformément aux critères d'un référentiel établi — comme les Normes IFRS d'information sur la durabilité ou les normes européennes d'information sur la durabilité —, englobe souvent les informations liées aux entités ou unités qu'il faut inclure dans les états financiers de groupe de l'entité comptable (appelées « composantes du groupe ») et celles qui proviennent d'autres entités faisant partie, en amont ou en aval, de la chaîne de valeur de l'entité comptable (appelées « composantes de la chaîne de valeur »). C'est pourquoi de nombreuses missions d'assurance en matière de durabilité portent sur l'information sur la durabilité de groupe.



Si aucun professionnel en exercice d'une composante n'y participe, la mission est-elle toujours considérée comme une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité ?

218. Si les informations communiquées incluent l'information sur la durabilité de plus d'une entité ou unité conformément aux critères, il s'agit d'une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité au sens du paragraphe 18 de la norme ISSA 5000. La question de savoir si les travaux sont tous effectués par le professionnel en exercice du groupe lui-même ou font participer des professionnels

en exercice de composantes (voir la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux ») est une considération secondaire. Dans bien des cas, le professionnel en exercice du groupe peut décider que la façon la plus efficace d'obtenir des éléments probants pour les besoins de la mission est de faire appel à des professionnels en exercice de composantes.



L'entité comptable peut-elle décider du périmètre de l'information ?

219. L'entité comptable ne peut décider du périmètre de l'information que si l'information sur la durabilité est préparée selon des critères élaborés par l'entité qui sont jugés valables. Ce peut être le cas lorsque l'entité prépare de l'information sur la durabilité à usage particulier (et utilise donc des critères conçus pour préparer de l'information sur la durabilité à l'usage d'un groupe précis d'utilisateurs visés), plutôt que de l'information sur la durabilité à usage général. En revanche, les critères d'un référentiel, comme les Normes IFRS d'information sur la durabilité ou les normes européennes d'information sur la durabilité, définissent habituellement le périmètre de l'information selon la nature des questions relatives à la durabilité à aborder.

Chaîne de valeur

220. La norme ISSA 5000 ne définit pas le terme « chaîne de valeur ». Il s'agit d'un concept qui est décrit ou défini dans les référentiels d'information sur la durabilité. Néanmoins, ce concept est important pour l'application de la norme, car la stratégie générale et le plan de mission dépendent de la nature de l'information sur la durabilité communiquée et de la mesure dans laquelle elle inclut des informations provenant d'une ou de plusieurs entités de la chaîne de valeur.
221. Pour les besoins du présent guide, une description générale du concept de chaîne de valeur est fournie afin d'expliquer certains concepts et certaines exigences de la norme ISSA 5000 qui s'y rattachent directement.



La chaîne de valeur englobe toutes les activités et tous les processus liés à la création d'un produit ou d'un service, depuis l'extraction des matières premières jusqu'à l'élimination ou au recyclage en fin de vie. Cette approche globale permet d'évaluer la performance en matière de durabilité non seulement dans les limites de l'organisation, mais aussi dans l'ensemble de son réseau d'approvisionnement. Les étapes clés sont généralement l'approvisionnement, la production, la distribution, la consommation et la post-consommation.

Exemples :

- logistique de production — réception et entreposage des matières premières ;
- exploitation / fabrication — transformation des matières premières en produits finis ;
- logistique de distribution — distribution des produits finis aux clients ;
- commercialisation et vente — promotion et vente des produits ;
- service — service après-vente.

222. La chaîne de valeur n'est pas simplement constituée des parties externes avec lesquelles une entreprise ou un groupe entretient des relations, comme ses fournisseurs et ses consommateurs. En fait, l'entreprise ou le groupe est lui-même au cœur de la chaîne de valeur.

223. Dans le diagramme D.1 ci-dessus, les entités (l'entité mère et ses filiales), les consommateurs et les fournisseurs représentés peuvent faire partie de l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entité comptable, selon la ou les questions relatives à la durabilité à mesurer ou évaluer et à inclure dans l'information sur la durabilité. Toutefois, comme il est expliqué plus haut, les critères applicables déterminent le périmètre de l'information, c'est-à-dire les limites de la chaîne de valeur, en amont et en aval, que l'entité comptable prend en compte lorsqu'elle prépare son information sur la durabilité.
224. Le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance est tenu d'acquérir une compréhension de l'information sur la durabilité à communiquer (voir l'alinéa 75 a) de la norme ISSA 5000) et de se demander si l'entité comptable a un processus pour identifier cette information (voir l'alinéa 76 a) de la norme). Ce faisant, il prend connaissance de la chaîne de valeur de l'entité comptable et de son périmètre de l'information. Des indications sur ces questions, ainsi que sur la façon d'établir si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies, sont fournies dans la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) ». Le professionnel en exercice approfondit sa compréhension du périmètre de l'information et des activités qui y sont incluses lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement (voir l'alinéa 110 b) de la norme ISSA 5000).
225. La compréhension décrite au paragraphe 224 fournit au professionnel en exercice une base pour :
- la mise au point de la stratégie générale et du plan de mission, compte tenu de la nécessité ou non d'obtenir des éléments probants à l'égard de l'information communiquée qui provient d'entités comprises dans la chaîne de valeur (voir le paragraphe 96 de la norme ISSA 5000 de même que la **partie E**, « Planification », du présent guide) ;
 - la prise en compte de la question de savoir s'il peut disposer d'éléments probants à partir des travaux effectués par un autre professionnel en exercice (par exemple, un rapport de mission d'assurance d'un autre professionnel en exercice qui a été 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) (voir la section « Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice » ci-dessous, qui traite plus à fond de la question).



Composantes, composantes du groupe et composantes de la chaîne de valeur

226. Comme il est expliqué plus haut, l'entité comptable peut être tenue d'inclure de l'information sur la durabilité provenant de plusieurs entités, tant celles qui sont sous son contrôle que celles qui y échappent.
227. Après avoir acquis une compréhension de l'information sur la durabilité communiquée, le professionnel en exercice est tenu, selon la norme ISSA 5000, de déterminer l'information sur la durabilité à l'égard de laquelle des travaux d'assurance seront effectués et la source de cette information (c'est-à-dire les entités, les unités, les fonctions ou les branches d'activité pour lesquelles des informations sont incluses dans l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance) (voir le paragraphe 96 de la norme de même que la **partie E**, « Planification », du présent guide). Pour ce faire, le professionnel en exercice détermine la stratégie globale à adopter pour l'obtention d'éléments probants, notamment pour ce qui est de leur provenance et des personnes chargées de les obtenir. Il sera ainsi en mesure de déterminer les composantes pour la mission.



Composante : Une entité, une unité, une fonction ou une branche d'activité, ou une combinaison de celles-ci, comprise dans le périmètre de l'information, selon le découpage établi par le professionnel en exercice pour la planification et la réalisation de la mission d'assurance en matière de durabilité.

Norme ISSA 5000,
par. 18

228. Dans les normes ISSA, les composantes déterminées par le professionnel en exercice, aux fins de la planification et de la réalisation de la mission d'assurance en matière de durabilité, comprenant des entités ou unités qu'il faut inclure dans les états financiers de groupe de l'entité comptable (par exemple, les filiales d'une entité mère) sont appelées « composantes du groupe ».
229. En plus des composantes du groupe, le professionnel en exercice peut déterminer les composantes comprenant des entités ou unités faisant partie, en amont ou en aval, de la chaîne de valeur de l'entité comptable. De telles composantes sont appelées « composantes de la chaîne de valeur ».
230. Le diagramme D.1 présenté plus haut illustre le concept de composantes du groupe et de composantes de la chaîne de valeur comprises dans le périmètre de l'information.
231. Comme il est expliqué dans la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », une fois que le professionnel en exercice a déterminé les composantes aux fins de la planification et de la réalisation de la mission d'assurance en matière de durabilité (donc les aspects à l'égard desquels des travaux d'assurance sont à effectuer), il détermine qui effectuera ces travaux, notamment s'il convient de faire appel à un professionnel en exercice d'une composante ou s'il est possible de disposer d'éléments probants à partir des travaux effectués par un autre professionnel en exercice.

Norme ISSA 5000,
par. A17



Comment déterminer si une entité ou une unité est une composante du groupe ?

232. La norme ISSA 5000 indique que les critères d'un référentiel peuvent préciser que l'information sur la durabilité à communiquer devrait viser la même entité comptable que les états financiers correspondants. Les composantes comprenant des entités ou unités qu'il faut inclure dans les états financiers de groupe de l'entité comptable (par exemple, les filiales d'une entité mère) sont alors appelées « composantes du groupe ».

Norme ISSA 5000,
par. A17



Les « composantes du groupe » sont-elles toujours les mêmes que les composantes qui pourraient être identifiées dans un audit des états financiers de groupe d'une entité ? Qu'en est-il du traitement des entités détenues comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ?

233. Il est habituellement probable qu'il y ait une corrélation élevée entre les entités ou unités qui sont des composantes pour les besoins d'un audit de groupe et celles qui sont des composantes du groupe pour les besoins d'une mission d'assurance en matière de durabilité — selon la détermination qui a été faite —, lorsque ces entités et unités sont rattachées à des éléments significatifs de l'information financière et de l'information sur la durabilité qui sont à communiquer dans les états financiers de groupe et dans l'information sur la durabilité de groupe. Il peut y avoir des entités sur lesquelles l'entité comptable n'exerce pas de contrôle, mais qui sont néanmoins à inclure dans les états

financiers de groupe de l'entité ; c'est le cas, par exemple, des entités détenues comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. Si une telle entité est importante pour l'audit des états financiers de groupe de l'entité, il peut être déterminé qu'elle est une composante pour les besoins de l'audit des états financiers. Puis pour les besoins d'une mission d'assurance en matière de durabilité, même si les entités de ce type échappent au contrôle de l'entité comptable, il peut être déterminé qu'elles sont des « composantes du groupe » du fait qu'il s'agit d'entités ou d'unités à inclure dans les états financiers de groupe.



Quelles sont les exigences qui s'appliquent si le professionnel en exercice a l'intention d'obtenir des éléments probants en utilisant les travaux d'assurance effectués par un professionnel en exercice d'une composante à l'égard d'une composante du groupe ?

234. Lorsqu'un professionnel en exercice d'une composante a été identifié par le professionnel en exercice du groupe et qu'il a accepté de participer à une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité, il fait alors partie de l'équipe de mission, comme il est expliqué dans la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux ». Par conséquent, il est soumis aux exigences relatives à la direction, à la supervision et à la revue énoncées dans la norme ISSA 5000 (voir les paragraphes 46 à 49 de la norme).



Le professionnel en exercice peut-il participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'assurance d'un autre cabinet à l'égard d'une composante de la chaîne de valeur de telle sorte que ce cabinet est considéré comme un professionnel en exercice d'une composante ?

235. Oui. Cependant, la norme ISSA 5000 explique que c'est relativement rare. Il peut y avoir des situations où il existe une relation d'affaires ou une relation contractuelle particulière entre l'entité comptable et une entité comprise dans sa chaîne de valeur, et où la direction de l'entité comptable a la capacité ou le droit de prendre des dispositions pour que le professionnel en exercice ait accès aux informations auprès de cette entité de la chaîne de valeur ou ait accès au cabinet qui a effectué des travaux à l'égard de ces informations. Dans ces circonstances limitées, le professionnel en exercice peut être à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un autre cabinet à l'égard d'une composante de la chaîne de valeur, de sorte qu'il peut demander à ce cabinet d'agir comme professionnel en exercice d'une composante (voir le paragraphe A19 de la norme ISSA 5000).



Quelles considérations sont pertinentes au regard de la capacité du professionnel en exercice du groupe de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un professionnel en exercice d'une composante ?

236. La **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », explique le concept de « participation suffisante et appropriée ». Ce concept s'applique peu importe qui effectue les travaux d'assurance, qu'il s'agisse de membres du cabinet ou de professionnels en exercice de composantes. Voici d'autres facteurs qui peuvent être à prendre en considération lorsque l'on fait appel à des professionnels en exercice de composantes : leur emplacement géographique, la façon dont le professionnel en exercice du groupe peut avoir accès à leurs travaux pour les passer en revue, la possibilité d'envoyer des informations à l'extérieur de leur territoire, ou la façon de résoudre les différences de langue. L'étendue de la participation dépend, d'une part, de la nature et de l'étendue des travaux effectués par le professionnel en exercice d'une composante dans le contexte général de la mission d'assurance de groupe en matière de durabilité et, d'autre part, de l'évaluation des

risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité de la composante. Le simple fait d'obtenir un rapport de mission d'assurance de la part d'un professionnel en exercice d'une composante, sans des éléments probants attestant que le professionnel en exercice du groupe s'est acquitté de ses responsabilités de direction, de supervision et de revue, ne serait pas considéré comme une participation suffisante et appropriée.



Et si le professionnel en exercice ne peut pas participer de manière suffisante et appropriée aux travaux d'un professionnel en exercice à l'égard d'une composante du groupe ?

237. La norme ISSA 5000 inclut une présomption selon laquelle le professionnel en exercice du groupe est à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux effectués à l'égard de l'information sur la durabilité d'une composante du groupe. Cependant, comme il est expliqué dans la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux » (voir le paragraphe 83 du présent guide), dans des circonstances limitées, souvent liées au moment où les missions initiales ont été réalisées, le professionnel en exercice du groupe peut ne pas être à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux. Dans de tels cas, les exigences de la norme ISSA 5000 relatives à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice s'appliquent. La norme explique que si, dans les années subséquentes, la réalisation d'une mission distincte semblable portant sur cette composante du groupe est prévue, 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 la mission d'assurance de groupe, y compris en ce qui concerne la participation de l'autre cabinet à titre de professionnel en exercice d'une composante (voir le paragraphe A105 de la norme ISSA 5000).

Norme ISSA 5000,
par. A104



Exemple : professionnel en exercice du groupe qui n'a pas participé à une mission d'assurance réalisée antérieurement auprès d'une filiale

Le professionnel en exercice est chargé de réaliser une première mission d'assurance en matière de durabilité pour un grand groupe du secteur de l'énergie. Lorsqu'elle met au point la stratégie générale et le plan de mission, l'équipe de mission, établie à New York, identifie que le bureau du cabinet situé à Los Angeles a réalisé plus tôt cette année une mission d'assurance portant sur les émissions dans l'environnement de l'une des dernières centrales au charbon du groupe. L'information sur la durabilité qui fait partie du périmètre de la mission d'assurance de l'entité californienne a été incluse dans l'information sur la durabilité de groupe dans le contexte global de l'information sur la durabilité préparée par le groupe. Le professionnel en exercice du groupe aimerait utiliser les travaux effectués par le bureau de Los Angeles comme éléments probants pour la mission d'assurance de groupe en matière de durabilité. Toutefois, comme la mission a été réalisée plusieurs mois auparavant, il n'a pas participé de façon suffisante et appropriée aux travaux. Le professionnel en exercice du groupe évalue donc les travaux du bureau de Los Angeles dans le cadre de sa mission d'assurance en matière de durabilité distincte, conformément aux exigences applicables à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice énoncées aux paragraphes 50 à 55 de la norme ISSA 5000. Ayant acquis une connaissance des obligations d'information distinctes de l'entité californienne, le professionnel en exercice du groupe organise un entretien de planification avec le bureau de Los Angeles à propos du périmètre de la mission d'assurance de groupe en matière de durabilité qui sera réalisée lors

du prochain exercice, et de la manière dont il pourrait y participer de façon suffisante et appropriée à la mission d'assurance en matière de durabilité portant sur l'entité californienne pour ce même exercice.



Si un professionnel en exercice d'une composante participe à la mission ou si les travaux d'un autre professionnel en exercice sont utilisés, le rapport de mission d'assurance peut-il en faire mention ?

238. La norme ISSA 5000 ne précise pas si le rapport de mission d'assurance peut faire mention des travaux d'un professionnel en exercice d'une composante ou d'un autre professionnel en exercice. Toute mention de ce type aurait toutefois à être soigneusement libellée de manière à ne pas donner à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice du groupe à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de la participation d'un professionnel en exercice d'une composante ou de l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice. Cette approche est conforme au principe selon lequel le professionnel en exercice est tenu d'assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission et de s'assurer que sa participation est suffisante et appropriée tout au long de la mission afin d'être en mesure de déterminer si les jugements importants portés, et les conclusions tirées, sont appropriés.

Utilisation des travaux d'autres parties — Survol

239. La norme ISSA 5000 fait référence à « l'utilisation des travaux d'autres parties » dans les situations où le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance en matière de durabilité prévoit d'utiliser des travaux effectués par des personnes qui ne font pas partie de l'équipe de mission.
240. Le diagramme B.3 de la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », décrit les ressources humaines qui peuvent être affectées à une mission d'assurance en matière de durabilité et montre que les autres professionnels en exercice, les experts externes choisis par le professionnel en exercice et les auditeurs internes ne font pas partie de l'équipe de mission. Voir les définitions pertinentes présentées dans la **partie B**.
241. Les indications ci-dessous expliquent les exigences de la norme ISSA 5000 concernant l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice et l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice (plus particulièrement un expert externe de son choix).
242. Le présent guide ne traite pas de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne de l'entité. La norme ISSA 5000 comporte une exigence concernant les points à prendre en considération dans de telles circonstances, exigence qui est expliquée dans les modalités d'application connexes (voir les paragraphes 59 et A152 à A154 de la norme).

Utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice

243. L'information sur la durabilité peut inclure des informations fournies qui, elles, contiennent des éléments d'information ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par un autre cabinet. Lorsque le professionnel en exercice identifie qu'un autre cabinet a réalisé une mission distincte qui pourrait s'avérer pertinente au regard des éléments probants à fournir pour sa mission d'assurance en matière de durabilité et qu'il ne peut pas participer de manière suffisante et appropriée aux travaux de ce cabinet, la norme ISSA 5000 comprend des exigences quant aux mesures à prendre et aux

conclusions à tirer afin que le professionnel en exercice soit en mesure d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice.

244. Il s'agit notamment :

- de se conformer 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) ;
- d'évaluer si cet autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice (voir l'alinéa 50 b) de la norme ISSA 5000) ;
- d'évaluer si la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet autre professionnel en exercice sont appropriés par rapport aux besoins du professionnel en exercice (voir l'alinéa 50 c) de la norme ISSA 5000) ;
- de déterminer si les éléments probants tirés des travaux de cet autre professionnel en exercice sont adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice (voir l'alinéa 50 d) de la norme ISSA 5000).

245. Le professionnel en exercice peut utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice s'il est convaincu que chacun des points décrits au paragraphe 244 ci-dessus est respecté. Cela dit, il faut que le responsable de la mission ait une compréhension suffisante des questions relatives à la durabilité et possède une compétence en durabilité suffisante pour être en mesure d'évaluer si les travaux effectués par l'autre professionnel en exercice fournissent des éléments probants appropriés par rapport aux besoins du professionnel en exercice et d'assumer la responsabilité des conclusions tirées.

246. Dans certaines circonstances, le professionnel en exercice pourrait ne pas être en mesure d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice. Ce peut être le cas, entre autres, lorsqu'il n'est pas en mesure :

- de déterminer ou de conclure que les règles de déontologie pertinentes applicables à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice ont été respectées, selon que les travaux effectués par cet 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) ;
- de conclure que l'autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires ;
- de déterminer le caractère adéquat des éléments probants tirés des travaux de l'autre professionnel en exercice.

247. En pareil cas, le professionnel en exercice peut se demander s'il est en mesure d'obtenir des éléments probants en mettant en œuvre des procédures de remplacement et en passant par d'autres sources sans utiliser les travaux de l'autre professionnel en exercice.

248. Il peut être plus courant de conclure qu'un autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice et que les travaux effectués fournissent des éléments probants convenables, sans toutefois être suffisants, à eux seuls, par rapport à ces mêmes besoins. Le professionnel en exercice peut alors se demander s'il est possible de compléter les travaux de l'autre professionnel en exercice par la mise en œuvre de

procédures supplémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour les besoins de la mission d'assurance en matière de durabilité.



Le professionnel en exercice peut-il simplement s'appuyer sur le rapport de mission d'assurance délivré par un autre professionnel en exercice ?

249. Non. Bien que l'un des principes fondamentaux derrière le rapport de mission d'assurance soit la présence d'éléments probants suffisants et appropriés comme fondement à l'expression d'une conclusion, le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance en matière de durabilité ne peut pas simplement présumer que les travaux effectués par un autre professionnel en exercice sont adéquats et ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, sans aucune connaissance de la mission sous-jacente réalisée. Par ailleurs, il n'est pas toujours facile de savoir si la nature précise de la mission réalisée par l'autre professionnel en exercice, y compris les procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus, aurait permis d'obtenir des éléments probants directement pertinents eu égard à la mission d'assurance en matière de durabilité du professionnel en exercice. Par conséquent, en plus des autres éléments décrits ci-dessus, les alinéas 50 c) et d) de la norme ISSA 5000 exigent que le professionnel en exercice évalue les travaux de l'autre professionnel en exercice et détermine leur caractère adéquat par rapport aux besoins du professionnel en exercice.



Comment le professionnel en exercice se conforme-t-il aux règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice ?

250. Bien que la norme ISSA 5000 exige que le professionnel en exercice évalue si l'autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice, elle indique que les règles d'indépendance et les autres règles de déontologie sont des questions traitées dans les règles de déontologie pertinentes. Par conséquent, la norme ISSA 5000 exige du professionnel en exercice qu'il se conforme 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). De telles règles de déontologie, qui peuvent comprendre des dispositions en ce qui a trait à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, peuvent varier selon que ces travaux sont des travaux d'assurance ou des travaux autres que d'assurance.



Exemple : dispositions du Code de l'IESBA sur l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice

Le Code de l'IESBA comprend des dispositions concernant la façon dont le professionnel en exercice s'acquitte des responsabilités déontologiques qui lui incombent en ce qui a trait à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, et établit une distinction selon que les travaux sont effectués dans le cadre d'une mission d'assurance ou d'une mission autre que d'assurance. En ce qui concerne les missions d'assurance réalisées par un autre professionnel en exercice, les dispositions font également la distinction entre une mission réalisée à l'égard d'une composante du groupe et une mission réalisée à l'égard d'une composante de la chaîne de valeur. Le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance qui se conforme au Code de l'IESBA et qui a l'intention d'utiliser les travaux d'assurance d'un autre professionnel en exercice est tenu, par exemple :

- en ce qui concerne les travaux effectués à l'égard d'une composante du groupe, d'obtenir la confirmation auprès de l'autre professionnel en exercice que ce dernier satisfait aux règles d'indépendance qui s'appliquent à lui et qui sont énoncées dans les dispositions du Code de l'IESBA pertinentes eu égard à une mission d'assurance en matière de durabilité ;
- en ce qui concerne les travaux effectués à l'égard d'une composante de la chaîne de valeur, de s'assurer que l'autre professionnel en exercice satisfait aux règles d'indépendance qui s'appliquent à lui, ce qui peut passer par la revue d'une déclaration d'indépendance délivrée par lui relativement aux travaux d'assurance effectués à l'égard de la composante de la chaîne de valeur (c'est-à-dire dans son rapport de mission d'assurance) ou par la demande d'une confirmation à cet effet.

Remarque : Le Code de l'IESBA comporte aussi d'autres dispositions, en plus de celles portant sur les questions décrites ci-dessus, qui s'appliquent aux professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance en matière de durabilité qui ont l'intention d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice.



Que faut-il faire pour évaluer la compétence et les capacités d'un autre professionnel en exercice ?

251. Cette question relève du jugement professionnel. Il se peut que le professionnel en exercice ait déjà travaillé avec l'autre cabinet, y compris avec le responsable de la mission de cet autre cabinet, et qu'il sache, selon son expérience personnelle, que l'autre professionnel en exercice possède la compétence et les capacités nécessaires. Dans d'autres cas, le professionnel en exercice peut ne pas connaître l'autre professionnel en exercice, et des informations tirées d'autres sources sont donc nécessaires comme fondement à son évaluation. Par exemple, il peut utiliser des documents accessibles au public, s'il en est, pour acquérir une compréhension des exigences et des autres normes de performance technique et de déontologie appliquées par l'autre professionnel en exercice, ainsi que des constatations découlant d'inspections qui peuvent être pertinentes pour évaluer la compétence et les capacités de cet autre professionnel en exercice. Un entretien sur ces questions avec l'autre professionnel en exercice demeure la source d'informations la plus directe. Lorsque l'autre professionnel en exercice est un autre cabinet faisant partie du même réseau que celui du professionnel en exercice et que les deux cabinets sont visés par des exigences du réseau communes ou utilisent des services du réseau communs, il se peut que le professionnel en exercice soit en mesure de s'appuyer sur de telles exigences du réseau (voir le paragraphe A127 de la norme ISSA 5000).



À quoi s'attend-on généralement pour ce qui est de la détermination de la question de savoir si les travaux d'un autre professionnel en exercice sont adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice ?

252. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour évaluer les travaux d'un autre professionnel en exercice et pour déterminer leur caractère adéquat par rapport aux besoins du professionnel en exercice varient selon les circonstances. Ce sont la nature des informations fournies pour lesquelles des éléments probants sont recherchés, l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à ces informations et l'importance globale des travaux de l'autre professionnel en exercice qui fournissent une base permettant au professionnel en exercice de tirer

une conclusion quant à la question de savoir s'il dispose d'éléments probants suffisants et appropriés.

253. Comme dans le cas de l'évaluation de sa compétence et de ses capacités, un entretien avec l'autre professionnel en exercice sur les travaux qu'il a effectués et toute constatation qui en découle demeure la source d'informations la plus directe pour le professionnel en exercice dans son évaluation du caractère adéquat de ces travaux. À cet égard, la norme ISSA 5000 comporte une exigence spécifique (voir le paragraphe 53 de la norme) selon laquelle 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. Ce que l'on entend par « dans la mesure nécessaire » relève du jugement professionnel, compte tenu d'autres facteurs, comme il est décrit. Le professionnel en exercice est également tenu de déterminer si — et, le cas échéant, dans quelle mesure — il est nécessaire de passer en revue des éléments additionnels de la documentation relative aux travaux effectués par l'autre professionnel en exercice (voir le paragraphe 54 de la norme ISSA 5000). Cette question relève là aussi du jugement professionnel, en fonction de l'évaluation faite par le professionnel en exercice de la compétence et des capacités de l'autre professionnel en exercice, de l'importance des travaux de ce dernier par rapport à l'ensemble des éléments probants à obtenir, ainsi que du résultat de toute communication entre les deux.



Exemple : réalisation par un autre professionnel en exercice d'une mission d'assurance portant sur les émissions de GES associées à une composante de la chaîne de valeur en amont

Le professionnel en exercice a identifié que les informations fournies par l'entité quant aux émissions de GES du champ d'application 3 comprennent un élément important provenant d'une composante de la chaîne de valeur qui concerne le transport et la distribution en amont. Qui plus est, il sait que l'entité de la chaîne de valeur a obtenu un rapport de mission d'assurance indépendant sur les émissions de GES qu'elle a communiquées. Selon son évaluation, le risque d'anomalies significatives dans les informations sur les émissions de GES se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque. Dans le contexte de son évaluation du caractère adéquat de la mission d'assurance portant sur les émissions de GES réalisée par un autre professionnel en exercice, le professionnel en exercice :

- a acquis une expérience passée auprès de l'autre cabinet (l'autre professionnel en exercice) et a été en mesure de s'appuyer sur des informations existantes pour conclure que cet autre professionnel en exercice avait la compétence et les capacités nécessaires ;
- a tenu une réunion en ligne avec le responsable de la mission et d'autres membres chevronnés de l'équipe de mission de l'autre professionnel en exercice pour s'entretenir de la nature, de l'étendue et des objectifs particuliers des travaux de cet autre professionnel en exercice et de son approche générale quant à la mission réalisée ;
- a obtenu de l'autre professionnel en exercice un rapport sommaire des procédures mises en œuvre et des principales constatations faites, y compris des précisions sur les anomalies détectées (corrigées et non corrigées) ;

- après revue des informations reçues, a effectué un appel de suivi pour s'entretenir de certaines hypothèses importantes formulées par la direction de l'entité de la chaîne de valeur et des jugements clés connexes portés par l'autre professionnel en exercice aux fins de la formation de ses constatations ;
- a consigné tous les éléments susmentionnés dans le dossier de mission ;
- sur la base de son expérience passée auprès de l'autre professionnel en exercice ainsi que des informations tirées des communications et du rapport obtenu, a déterminé qu'il n'était pas nécessaire de passer en revue des éléments additionnels de la documentation de cet autre professionnel en exercice.



Qu'est-ce qu'un « rapport destiné à plusieurs parties » et quelles sont ses caractéristiques distinctives ?

254. La norme ISSA 5000 traite du concept de « rapport destiné à plusieurs parties ». De nature semblable au rapport délivré par l'auditeur d'une société de services⁹, ce type de rapport est délivré par le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance à l'égard des informations communiquées par une « entité de la chaîne de valeur » qui sont rendues accessibles à plusieurs « entités utilisatrices » dans sa chaîne de valeur, en amont ou en aval, lesquelles entités sont ensuite tenues d'inclure l'information sur la durabilité de l'entité de la chaîne de valeur dans leur propre information sur la durabilité. On peut s'attendre à ce qu'un tel rapport comporte une description de l'information sur la durabilité de l'entité de la chaîne de valeur. Il peut également contenir des informations sur les processus et contrôles pertinents de l'entité de la chaîne de valeur, ainsi qu'une description des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice ayant réalisé une mission d'assurance à l'égard de cette entité et de sa conclusion portant sur cette information (et, s'il y a lieu, les contrôles connexes).
255. Lors de l'élaboration de la norme ISSA 5000, l'IAASB était d'avis que cette forme de rapport était susceptible d'évoluer en réponse aux besoins d'information et d'assurance de diverses entités comptables faisant partie d'une chaîne de valeur. Par conséquent, quand vient le temps d'évaluer si la nature, l'étendue et les objectifs des travaux d'un autre professionnel en exercice sont appropriés par rapport aux besoins du professionnel en exercice et de déterminer le caractère adéquat de ces travaux par rapport à ces mêmes besoins, si un rapport de mission d'assurance destiné à plusieurs parties est disponible et que le professionnel en exercice prévoit de l'utiliser, la norme ISSA 5000 exige que ce dernier détermine si ce rapport fournit des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à ses besoins (voir le paragraphe 51 de la norme). Il s'agit notamment d'évaluer :
- le caractère approprié de la description des procédures mises en œuvre et des résultats obtenus par rapport à ses besoins ;
 - le caractère adéquat de la ou des normes selon lesquelles le rapport de mission d'assurance a été délivré.

La question de savoir si un rapport destiné à plusieurs parties fournit des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux besoins du professionnel en exercice relève du jugement professionnel, compte tenu du niveau de détail fourni à l'égard des procédures d'assurance mises

⁹ Norme ISAE 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*.

en œuvre et des résultats de ces procédures, y compris tout écart, et d'autres informations connexes qui pourraient avoir une incidence sur les conclusions du professionnel en exercice.



Faut-il qu'un rapport destiné à plusieurs parties soit expressément adressé à l'entité comptable (ou à son professionnel en exercice) pour laquelle est réalisée la mission d'assurance en matière de durabilité ?

256. Non. Comme il s'agit d'un nouveau champ d'activité, différentes approches peuvent être appelées à évoluer, notamment en ce qui concerne les rapports préparés à l'intention d'entités spécifiques faisant partie d'une chaîne de valeur particulière, lorsque ces entités sont explicitement identifiées comme étant les destinataires du rapport de mission d'assurance. Toutefois, comme pour le rapport de l'auditeur d'une société de services, il est plus probable que le rapport du professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance à l'égard d'une entité de la chaîne de valeur soit adressé à cette entité, qui est responsable des informations fournies aux entités utilisatrices dans sa chaîne de valeur, en amont et en aval. Le rapport comprend alors une description générale des utilisateurs visés, c'est-à-dire ces autres entités comptables comprises dans la chaîne de valeur de l'entité faisant l'objet du rapport destiné à plusieurs parties.



Que se passe-t-il si un rapport destiné à plusieurs parties décrit différents contrôles que l'on s'attend à voir en place au sein de l'entité utilisatrice, mais qu'ils ne font pas partie du système de contrôle interne de cette entité utilisatrice ?

257. Un rapport de mission d'assurance destiné à plusieurs parties d'un autre professionnel en exercice peut contenir des informations sur les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice, c'est-à-dire les contrôles que l'on s'attend à voir en place au sein de toute entité souhaitant s'appuyer sur l'information sur la durabilité communiquée par une entité de la chaîne de valeur (ou sur les contrôles que cette dernière a mis en place). Si l'entité utilisatrice n'a pas conçu et mis en place de tels contrôles, il est peu probable qu'elle dispose d'une base appropriée lui permettant d'utiliser l'information obtenue du rapport lors de la préparation de sa propre information sur la durabilité sans mettre en œuvre des procédures de remplacement pour en valider la pertinence et la fiabilité. En pareil cas, le professionnel en exercice ne serait probablement pas en mesure d'utiliser le rapport de mission d'assurance destiné à plusieurs parties et pourrait avoir à envisager de mettre en œuvre des procédures de remplacement en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information sur la durabilité provenant de cette composante de la chaîne de valeur.



Est-il toujours nécessaire de communiquer avec l'autre professionnel en exercice, y compris lorsque ce dernier a délivré un rapport destiné à plusieurs parties ?

258. Pas forcément. Comme il est décrit ci-dessus, la mesure dans laquelle le professionnel en exercice communique avec l'autre professionnel en exercice au sujet de ses travaux relève du jugement professionnel. Toutefois, en pratique, ces communications peuvent s'avérer utiles pour clarifier certains aspects des travaux de l'autre professionnel en exercice, en particulier lorsqu'il est probable que ceux-ci soulèvent une ou plusieurs questions d'intérêt pour le professionnel en exercice (voir le paragraphe A132 de la norme ISSA 5000 pour des exemples d'éléments que le professionnel en exercice peut demander à un autre professionnel en exercice de lui communiquer).



Le professionnel en exercice réalisant une mission d'assurance en matière de durabilité peut-il utiliser les travaux autres que d'assurance effectués par un autre professionnel en exercice, par

exemple dans le cadre d'une mission de procédures convenues à l'égard d'une composante du groupe ?

259. Oui. La pertinence des travaux d'un autre professionnel en exercice par rapport à la mission du professionnel en exercice, qu'il s'agisse de travaux d'assurance ou de travaux autres que d'assurance, est une question qui relève du jugement professionnel. La pertinence des travaux autres que d'assurance par rapport aux éléments probants que le professionnel en exercice a à obtenir pour la mission d'assurance peut s'avérer moins évidente que dans le cas d'une mission d'assurance réalisée par un autre professionnel en exercice. Toutefois, il peut y avoir des missions autres que d'assurance portant sur des questions qui sont indirectement pertinentes par rapport aux informations à fournir pour lesquelles le professionnel en exercice recherche des éléments probants.



Exemple : réalisation par un autre professionnel en exercice d'une mission de procédures convenues

Un autre professionnel en exercice a réalisé une mission de procédures convenues (MPC) dans laquelle il a mis en œuvre des procédures spécifiques pour évaluer l'exactitude et le fonctionnement d'un compteur d'eau. Le professionnel en exercice souhaite utiliser le rapport de MPC comme élément probant en ce qui concerne le test des données de sortie du compteur d'eau pour l'enregistrement des données de consommation incluses dans l'information sur la durabilité.

Les procédures comprenaient les suivantes :

- calibrage — inspecter le calibrage du compteur d'eau par rapport aux directives du fabricant pour une mesure précise de la consommation d'eau ;
- installation — inspecter le compteur d'eau pour s'assurer qu'il est installé comme il se doit conformément aux directives du fabricant ;
- exactitude des données — vérifier l'exactitude des données enregistrées par le compteur d'eau au cours d'une période donnée ;
- test du débit — mesurer le débit du compteur d'eau pour vérifier le respect des spécifications ;
- fuites — vérifier le compteur d'eau et ses tuyaux pour détecter toute fuite ou toute irrégularité ;
- consommation — comparer la consommation d'eau enregistrée par le compteur avec des données historiques ou d'autres méthodes d'évaluation.

Le professionnel en exercice appliquerait alors les exigences des paragraphes 50 et 53 à 55 de la norme ISSA 5000 pour être en mesure d'utiliser le rapport de MPC comme élément probant relatif aux informations fournies sur la consommation d'eau.



Que se passe-t-il si le professionnel en exercice ne peut pas avoir accès à l'autre professionnel en exercice, ou si l'autre professionnel en exercice ne communique pas avec lui ?

260. Si l'autre professionnel en exercice refuse de communiquer avec le professionnel en exercice ou si d'autres restrictions empêchent l'échange d'informations, il est peu probable que le professionnel en

exercice soit en mesure d'obtenir des informations suffisantes sur lesquelles fonder son évaluation des travaux de l'autre professionnel en exercice et sa détermination de leur caractère adéquat par rapport aux besoins du professionnel en exercice. Le paragraphe 247 ci-dessus décrit les mesures supplémentaires qui peuvent être prises lorsque le professionnel en exercice n'est pas en mesure de déterminer le caractère adéquat des éléments probants tirés des travaux effectués par un autre professionnel en exercice.

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

261. Comme dans le cas de l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en exercice, lorsque le professionnel en exercice détermine qu'il est nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert de son choix, la norme ISSA 5000 comprend des exigences quant aux mesures à prendre et aux conclusions à tirer afin que le professionnel en exercice soit en mesure d'utiliser ces travaux.

262. Il s'agit notamment :

- d'évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice ;
- d'acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour pouvoir déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert par rapport aux besoins du professionnel en exercice ;
- de s'entendre avec l'expert, par écrit lorsque cela est approprié, sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier, et sur les rôles et responsabilités respectifs du professionnel en exercice et de l'expert, notamment la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre eux ;
- d'évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par le professionnel en exercice par rapport aux besoins de ce dernier.

Norme ISSA 5000,
par. 56 et 57

263. Le professionnel en exercice peut utiliser les travaux d'un expert de son choix s'il est convaincu que chacun des points décrits au paragraphe 262 ci-dessus est respecté. Toutefois, le responsable de la mission assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il exprime, et l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice n'atténue en rien cette responsabilité. Il faut donc que le responsable de la mission ait une compréhension suffisante des questions relatives à la durabilité et possède une compétence en durabilité suffisante pour être en mesure :

- a) de poser, au besoin, des questions appropriées à l'expert et d'apprécier si les réponses semblent logiques compte tenu des circonstances de la mission ;
- b) d'évaluer les travaux de l'expert et, dans la mesure nécessaire, de les intégrer aux travaux de l'équipe de mission dans leur ensemble ;
- c) d'assumer la responsabilité des conclusions tirées.

264. Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de conclure qu'un expert de son choix possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport aux besoins du professionnel en exercice, il ne serait pas en mesure d'utiliser les travaux de cet expert (voir les paragraphes 266 à 268 ci-dessous). Le professionnel en exercice peut alors se demander s'il peut faire appel à un autre

expert ou s'il est en mesure d'obtenir des éléments probants d'autres sources sans avoir à recourir à un expert.

265. Si le professionnel en exercice détermine que l'expert de son choix possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires, mais que les travaux de cet expert ne sont pas adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice, ou bien le professionnel en exercice s'entend avec l'expert sur les travaux complémentaires à effectuer par ce dernier pour lui permettre de conclure au caractère adéquat des travaux, ou bien il met en œuvre des procédures supplémentaires appropriées dans les circonstances.

Norme ISSA 5000,
par. 58



Que faut-il faire pour évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par le professionnel en exercice ?

266. La norme ISSA 5000 n'énonce pas de procédures spécifiques que le professionnel en exercice est censé mettre en œuvre pour évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert de son choix, mais donne plusieurs exemples de sources d'informations sur lesquelles il peut s'appuyer, entre autres son expérience passée auprès de l'expert, les communications avec lui et la connaissance du référentiel (exigences ou normes professionnelles) suivant lequel cet expert effectue ses travaux. Les règles de déontologie pertinentes peuvent également énoncer des considérations pertinentes à cet égard.
267. Pour être en mesure de tirer une conclusion quant à l'objectivité d'un expert externe de son choix, le professionnel en exercice peut être tenu d'obtenir certaines informations auprès de lui conformément aux règles de déontologie pertinentes.

Norme ISSA 5000,
par. A141



Exemple : dispositions du Code de l'IESBA sur l'objectivité d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice

Le Code de l'IESBA comprend des dispositions concernant la façon dont le professionnel en exercice s'acquitte des responsabilités déontologiques qui lui incombent pour ce qui est d'évaluer l'objectivité d'un expert externe de son choix. Par exemple, il exige que le professionnel en exercice demande à un expert externe de lui fournir par écrit certaines informations au sujet des intérêts financiers ou des conflits d'intérêts qui le concernent ainsi que des autres missions que cet expert (ou son organisation) peut avoir réalisées auprès de l'entité dont l'information sur la durabilité fait l'objet de la mission d'assurance en matière de durabilité. La demande d'informations peut être plus poussée lorsque l'entité est aussi une entité d'intérêt public.

268. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il dispose d'une base suffisante pour tirer une conclusion quant à la compétence, aux capacités et à l'objectivité d'un expert. Les règles de déontologie pertinentes, comme le Code de l'IESBA, peuvent également interdire au professionnel en exercice d'utiliser les travaux d'un expert externe de son choix si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de déterminer si l'expert externe possède la compétence ou les capacités nécessaires, ou s'il est objectif ; a déterminé que l'expert externe ne possède pas la compétence ou les capacités nécessaires ; ou a déterminé qu'il est impossible d'éliminer les circonstances qui créent des menaces pour l'objectivité de l'expert ou de mettre en

place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable (voir le paragraphe A145 de la norme ISSA 5000).



Qu'entend-on par le « caractère adéquat » des travaux par rapport aux besoins du professionnel en exercice, et qu'attend-on du professionnel en exercice pour ce qui est de l'évaluation de cet aspect ?

269. L'évaluation du caractère adéquat des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice revient essentiellement à prendre en considération les éléments probants tirés de ces travaux par rapport aux informations fournies à l'égard desquelles le professionnel en exercice les a utilisés, et à se demander si l'expert ou le professionnel en exercice pourraient avoir à mettre en œuvre des procédures supplémentaires.
270. Afin de disposer d'une base pour sa conclusion, le professionnel en exercice est tenu d'évaluer (voir le paragraphe 57 de la norme ISSA 5000) :
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, et leur cohérence avec les autres éléments probants obtenus par le professionnel en exercice ;
 - la pertinence et le caractère raisonnable, dans les circonstances, des hypothèses et des méthodes importantes utilisées par l'expert ;
 - la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude des données de base qui sont importantes pour les travaux de l'expert.
271. Les procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre pour évaluer les questions décrites au paragraphe 270 varient selon l'importance des travaux de l'expert de son choix dans le contexte de la mission ; la nature des travaux effectués et des informations fournies sur lesquelles portent ces travaux ; l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans ces informations fournies ; et les connaissances et l'expérience que possède le professionnel en exercice au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert.



Exemple : travaux d'un expert externe portant sur une information fournie qui est significative, mais qui, selon la détermination du professionnel en exercice, présente un risque d'anomalies significatives évalué comme étant faible

Compte tenu du caractère significatif de l'information fournie pour laquelle le professionnel en exercice fait appel à un expert externe, et sur la base de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice :

- s'est entendu avec l'expert par écrit sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier ;
- a obtenu un rapport de l'expert externe décrivant son approche et ses constatations ;
- a tenu une vidéoconférence avec l'expert externe pour s'entretenir des constatations et poser des questions sur certaines hypothèses ;
- a confirmé auprès de l'expert que les données de base utilisées correspondent à la norme sectorielle et qu'aucune autre donnée de base pertinente n'était appropriée ;

- a déterminé qu'aucune des constatations de l'expert n'a nécessité de travaux complémentaires de la part du professionnel en exercice ou de celle de l'expert ni de communications avec la direction.



Exemple : travaux d'un expert externe portant sur une information fournie qui est significative et considérée comme revêtant une importance particulière pour les utilisateurs visés, et dont le risque d'anomalies significatives est évalué comme étant élevé

Compte tenu du caractère significatif de l'information fournie pour laquelle le professionnel en exercice fait appel à un expert externe, et sur la base de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice :

- s'est entendu avec l'expert par écrit sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier. Les travaux à effectuer par l'expert externe étaient de nature différente et plus poussés compte tenu de l'importance de l'information fournie et du risque d'anomalies significatives évalué comme étant élevé ;
- a obtenu un rapport de l'expert externe décrivant son approche et ses constatations ;
- a tenu un entretien en personne avec l'expert externe pour s'entretenir des constatations, poser des questions sur certaines hypothèses et lui demander de fournir des éléments probants à l'appui de ces hypothèses ;
- s'est demandé si les hypothèses et les constatations de l'expert concordent avec les autres éléments probants qu'il a obtenus, y compris les réponses aux demandes d'informations auprès de la direction ;
- s'est entretenu avec l'expert des données de base utilisées pour confirmer que le résultat des travaux n'aurait pas été significativement différent si d'autres données de base disponibles avaient été utilisées ;
- a déterminé qu'aucune des constatations de l'expert n'a nécessité de travaux complémentaires de la part du professionnel en exercice ou de celle de l'expert ni de communications avec la direction.



Les exigences sont-elles les mêmes quant à l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, selon que l'expert est interne ou externe ?

272. Dans l'ensemble, oui. À l'exception de l'alinéa 56 b), où il est question de l'objectivité d'un expert externe choisi par le professionnel en exercice, les exigences de la norme ISSA 5000 s'appliquent à l'utilisation des travaux de tout expert choisi par le professionnel en exercice, qu'il soit interne au cabinet (« expert interne choisi par le professionnel en exercice ») ou externe au cabinet (« expert externe choisi par le professionnel en exercice »). Cependant, comme il est expliqué dans la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », l'expert interne choisi par le professionnel en exercice est un membre de l'équipe de mission et est donc soumis aux politiques et procédures du cabinet (ou du réseau), ainsi qu'aux exigences relatives à la direction, à la supervision et à la revue

qui s'appliquent à l'équipe de mission. Par conséquent, le professionnel en exercice peut, par exemple, s'appuyer sur les politiques ou procédures connexes du cabinet concernant l'évaluation du caractère adéquat des travaux d'un expert interne (voir les paragraphes A142 et A143 de la norme ISSA 5000). Ainsi, bien que les travaux d'un expert interne choisis par le professionnel en exercice soient soumis aux exigences énoncées dans la norme ISSA 5000 pour ce qui est de l'évaluation de tels travaux (voir les paragraphes 56 à 58 de la norme), les procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice pourraient être plus simples du point de vue de la nature et de l'étendue.



Exemple : équipe de mission comptant des experts internes

En conformité avec l'alinéa 56 a), le professionnel en exercice a confirmé, au moyen du système de formation du cabinet, que l'expert interne avait suivi la formation annuelle obligatoire pour son champ d'expertise. Pour confirmer que l'expert interne était indépendant par rapport à l'entité, le professionnel en exercice a également été en mesure de s'appuyer sur les systèmes du cabinet. Il a consigné dans son dossier ces informations comme éléments probants concernant son évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert interne. En application du reste des paragraphes 56 et 57, la documentation de la mission dans son ensemble comprend la documentation relative à la direction, à la supervision et à la revue des travaux de l'expert interne, y compris l'évaluation de l'étendue et du caractère adéquat de ces travaux.



Si le professionnel en exercice utilise les travaux d'un expert de son choix, ce fait peut-il être (ou devrait-il être) décrit dans le rapport de mission d'assurance ?

273. La norme ISSA 5000 n'exige ni n'interdit la mention de la participation d'un expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport de mission d'assurance. Lorsqu'un expert interne choisi par le professionnel en exercice participe à la mission d'assurance, il est un membre de l'équipe de mission ; on ne s'attendrait donc pas à voir le nom de chaque membre de l'équipe figurer explicitement dans le rapport de mission d'assurance. Lorsque le professionnel en exercice fait appel à un expert externe, il peut déterminer, en fonction de la nature et de l'étendue du rôle de cet expert, qu'il est approprié de décrire sa participation. Dans un tel cas, la norme ISSA 5000 exige que toute mention des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport de mission d'assurance ne nomme pas l'expert, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, ni ne donne à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée se trouve réduite du fait de la participation de cet expert.

Norme ISSA 5000,
par. 192



Exemple : recours à un expert pour mesurer les fuites de rayonnements

Une entreprise du secteur de l'énergie est tenue de communiquer, dans son information sur la durabilité dans son ensemble, le nombre et l'ampleur des incidents impliquant des fuites de rayonnements dans ses centrales nucléaires. Le professionnel en exercice a fait appel à un ingénieur (c'est-à-dire un expert externe de son choix) pour l'aider à évaluer les informations communiquées relativement au classement et à l'exactitude technique des indicateurs de rayonnement communiqués. Puisque les informations ont été considérées comme importantes par rapport aux informations préparées par l'entité dans leur ensemble, le professionnel en exercice a inclus dans son rapport de mission d'assurance une brève description des activités réalisées par l'expert, sans le nommer.

Nos travaux ont été effectués par une équipe indépendante et multidisciplinaire comprenant des professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement. Nous nous sommes basés plus particulièrement sur les travaux effectués par les ingénieurs pour apprécier le caractère raisonnable des indicateurs de rayonnement communiqués. Nous assumons l'entière responsabilité de notre conclusion.

E. PLANIFICATION

Questions abordées :

- Stratégie générale et plan de mission
- Stratégie générale et plan de mission — Missions de groupe
- Caractère significatif

Stratégie générale et plan de mission

274. La norme ISSA 5000 fournit des indications sur l'élaboration de la stratégie générale et du plan de mission, un processus itératif qui se déroule tout au long de la mission. Dans le cadre de la mise au point de la stratégie générale et du plan de mission, le professionnel en exercice a notamment à réfléchir à l'étendue, au calendrier et à la direction de la mission, ainsi qu'à une approche permettant de détailler la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, et d'exposer la logique qui sous-tend leur choix.
275. Le professionnel en exercice a recours à son jugement professionnel lorsque vient le temps d'identifier l'approche appropriée pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'assurance visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. La compréhension de la manière dont l'entité ventile ou regroupe l'information sur la durabilité à des fins de communication peut aider le professionnel en exercice à planifier la mission. La norme ISSA 5000 précise certains facteurs qui peuvent être pertinents à cet égard, comme les besoins d'information des utilisateurs visés, la question de savoir si les informations à fournir concernent des sujets, des aspects de sujets ou des caractéristiques qui sont semblables ou interreliés, et la façon dont les autres entités du même secteur d'activité présentent l'information sur la durabilité. Voir également la **partie F**, « Identification et évaluation des risques ».

Norme ISSA 5000,
par. 95
et A277 à A287

Norme ISSA 5000,
par. A284



Stratégie générale et plan de mission — Missions de groupe

276. La **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », décrit les principaux termes et les concepts fondamentaux concernant les missions d'assurance de groupe en matière de durabilité. Lorsqu'il met au point la stratégie générale et le plan de mission pour une telle mission, le professionnel en exercice est tenu de déterminer :
- les informations sur la durabilité à l'égard desquelles des travaux d'assurance seront effectués et la source de ces informations ;
 - les ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris un ou des professionnels en exercice de composantes ;
 - la nécessité ou non d'obtenir des éléments probants à partir des travaux d'un ou de plusieurs autres professionnels en exercice.

Norme ISSA 5000,
par. 96

277. Ces déterminations seront principalement fondées sur la compréhension qu'a le professionnel en exercice de la structure du groupe, du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer et des autres missions relatives à l'information sur la durabilité qui ont pu être réalisées auprès des entités ou des unités du groupe, y compris les personnes qui ont réalisé ces missions. En outre, la norme ISSA 5000 traite de la manière dont l'entité ventile ou regroupe l'information sur la durabilité à des fins de communication, et de la manière dont le professionnel en exercice peut regrouper l'information sur la durabilité aux fins de la planification et de la réalisation de la mission.

Norme ISSA 5000,
par. A284 à A287

Information sur la durabilité à l'égard de laquelle des travaux d'assurance seront effectués

278. La détermination des entités ou des unités au niveau desquelles des travaux d'assurance seront effectués relève du jugement professionnel, et tient compte, entre autres facteurs, des emplacements géographiques concernés (y compris de leur accessibilité), de l'importance des informations provenant de ces entités ou unités pour les utilisateurs visés, et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à ces informations. La norme ISSA 5000 donne des exemples de facteurs pouvant influencer sur la détermination que fait le professionnel en exercice des informations à l'égard desquelles des travaux d'assurance seront effectués.
279. Étant donné que la capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard de l'information sur la durabilité d'autres entités faisant partie, en amont ou en aval, de la chaîne de valeur de l'entité peut poser des difficultés, le professionnel en exercice peut d'abord se demander s'il est possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés auprès des entités ou des unités sous le contrôle de l'entité comptable. Toutefois, il se peut que cela ne soit pas possible lorsque la source d'une information à fournir particulière concerne principalement une composante de la chaîne de valeur (une entité de la chaîne de valeur qui n'est pas incluse dans les états financiers de groupe de l'entité comptable et qui ne constitue donc pas une composante du groupe) ou lorsqu'un risque d'anomalies significatives spécifique est identifié à l'égard de l'information sur la durabilité d'une composante de la chaîne de valeur.

Norme ISSA 5000,
par. A288

Norme ISSA 5000,
par. A17



Quelle est l'étendue nécessaire de la couverture de l'assurance à l'échelle du groupe ?

280. La norme ISSA 5000 ne prescrit pas de niveaux de couverture précis à atteindre lors de la réalisation d'une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité. La détermination de la question de savoir combien de composantes inclure dans les travaux d'assurance prévus, et lesquelles inclure, ainsi que de la « couverture » des éléments d'information pertinents pour une information à fournir en particulier dépend :
- de l'évaluation du ou des risques d'anomalies significatives liés à cette information à fournir ;
 - de la nature et de l'étendue des éléments probants que le professionnel en exercice considère comme suffisants et appropriés en réponse à cette évaluation.
281. La **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », fournit des indications sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants.



Est-il nécessaire de procéder à des visites sur place aux emplacements des composantes ?

282. Les considérations relatives à la question de savoir s'il y a lieu ou non de procéder à des visites sur place sont semblables à celles servant à déterminer quelles entités ou unités pourraient être des composantes pour les besoins de l'information sur la durabilité de groupe. Ces considérations peuvent comprendre, par exemple :

- l'étendue des travaux à effectuer dans un emplacement donné de même que le ou les risques d'anomalies significatives associés aux informations à l'égard desquelles des travaux d'assurance seront effectués, y compris, dans le cas d'une assurance raisonnable, la ou les assertions sous-jacentes. Par exemple, il peut souvent être difficile d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité sans visiter un emplacement particulier ;



Exemple : visite sur place pour considérer l'exhaustivité de l'information sur la durabilité

L'entité communique les incidents liés à la santé et à la sécurité uniquement sur la base d'informations générées en interne. Le professionnel en exercice peut décider que la visite sur place d'un emplacement est une procédure importante pour évaluer la pertinence et la fiabilité, y compris pour considérer l'exhaustivité, des informations sur les incidents liés à la santé et à la sécurité, car cette visite lui permet de constater par lui-même l'approche de l'entité en matière de santé et de sécurité ainsi que la conformité de cette approche avec les informations communiquées.

- l'identité de la ou des personnes désignées pour effectuer ces travaux et, lorsque des professionnels en exercice de composantes participeront, l'expérience passée du professionnel en exercice quant à leur compétence et à leurs capacités (voir les indications relatives aux ressources ci-dessous) ;
- le plan général du professionnel en exercice pour ce qui est de la direction, de la supervision et de la revue de la mission.

283. Plus le risque d'anomalies significatives associé à l'information sur la durabilité dans un emplacement donné est élevé ou plus il est nécessaire d'accroître le niveau de direction et de supervision des ressources de la mission, plus le professionnel en exercice peut envisager de procéder à une visite sur place d'un emplacement de la composante.

Ressources nécessaires pour réaliser la mission

284. La **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », décrit les ressources qui peuvent être affectées à la planification et à la réalisation d'une mission d'assurance en matière de durabilité. Y sont inclus les professionnels en exercice de composantes. La norme ISSA 5000 explique que, pour les besoins d'une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité, il convient de se demander s'il y a lieu de faire participer des professionnels en exercice de composantes qui possèdent des connaissances ou de l'expérience à l'égard des textes légaux ou réglementaires, de la langue ou de la culture de certains pays ou territoires. Elle donne également des exemples d'autres

Norme ISSA 5000,
par. A108 et A289

facteurs pouvant influencer sur la détermination, par le professionnel en exercice, des ressources nécessaires pour réaliser une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité.



Exemple : lois sur la protection des données empêchant l'envoi transfrontalier d'informations

L'entité a une composante dans un pays membre de l'Union européenne (UE) dont les lois interdisent l'envoi de documents et de registres à l'extérieur de ses frontières. Bien qu'il soit possible pour le professionnel en exercice du groupe de se rendre dans ce pays et d'y mettre en œuvre des procédures d'assurance, il peut être plus faisable en pratique de faire appel à un professionnel en exercice de la composante de ce pays pour effectuer les travaux.

Nécessité ou non d'obtenir des éléments probants à partir des travaux d'un ou de plusieurs autres professionnels en exercice

285. Comme il est expliqué dans la **partie B** du présent guide, lorsque le professionnel en exercice détermine que les travaux effectués par un autre cabinet sont pertinents eu égard à sa mission d'assurance en matière de durabilité, mais qu'il n'est pas à même de participer de manière suffisante et appropriée aux travaux de ce cabinet, l'autre cabinet constitue un autre professionnel en exercice.
286. Dans la détermination de la stratégie générale et du plan de mission pour une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité, lorsque le professionnel en exercice identifie des composantes de la chaîne de valeur au niveau desquelles effectuer des travaux d'assurance, il pourrait être plus probable que les travaux aient déjà été effectués par un autre cabinet. Dans de tels cas, le professionnel en exercice pourrait chercher à utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice pour obtenir des éléments probants. La **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties », explique les exigences de la norme ISSA 5000 et les considérations pertinentes qui sont applicables à ces circonstances.

Caractère significatif

287. Le caractère significatif est un concept fondamental appliqué par l'entité dans la préparation et la présentation de l'information sur la durabilité et par le professionnel en exercice lors de la planification et de la réalisation d'une mission d'assurance en matière de durabilité. La **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », traite des concepts généraux concernant le caractère significatif.



Pourquoi fait-on une distinction selon que le concept de caractère significatif s'applique dans le contexte des informations à fournir de nature qualitative ou dans le contexte des informations à fournir de nature quantitative ?

288. Le professionnel en exercice est tenu de prendre en considération le caractère significatif pour les informations à fournir de nature qualitative et de déterminer le seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative. Cette approche « hybride » vient du fait qu'il est impraticable pour le professionnel en exercice de déterminer le seuil de signification pour des informations à fournir de nature qualitative, compte tenu de la nature de ces informations. Il est aussi impraticable de prendre en considération le caractère significatif globalement et de déterminer un

Norme ISSA 5000,
par. 98

seuil de signification unique, du point de vue de l'information sur la durabilité dans son ensemble, puisque celle-ci est composée d'informations fournies de nature à la fois qualitative et quantitative sur plusieurs sujets et aspects de sujets différents.

289. D'un point de vue pratique, une mission d'assurance en matière de durabilité implique habituellement la prise en considération du caractère significatif selon de multiples approches. C'est que le caractère significatif n'est pas pris en considération de la même manière pour toutes les informations à fournir. En effet, les mêmes utilisateurs visés peuvent avoir, pour différentes informations à fournir, des besoins d'information différents ou une tolérance différente à l'égard des anomalies. Les différentes informations à fournir peuvent aussi être exprimées sous différentes unités de mesure.



Exemples : multiples approches requises pour la prise en considération du caractère significatif de différentes informations à fournir

De multiples approches peuvent être requises si :

- les utilisateurs visés accordent plus d'importance aux informations sur l'innocuité des aliments ou des médicaments qu'aux informations sur le recyclage des déchets non dangereux, car le non-respect des normes de sécurité relatives à la production des aliments ou des médicaments aura vraisemblablement des conséquences plus graves pour la santé que le fait de ne pas recycler les déchets non dangereux. Par conséquent, leur tolérance à l'égard des anomalies dans les informations sur l'innocuité des aliments ou des médicaments pourrait être moins élevée que celle à l'égard des anomalies dans les informations sur le recyclage des déchets non dangereux ;
- les informations contenues dans le rapport sur la durabilité d'une entité portent sur les émissions de GES, la consommation d'eau, les déchets dangereux et non dangereux, les maladies professionnelles et accidents de travail touchant ses salariés et l'investissement communautaire. Chacune de ces questions relatives à la durabilité est susceptible d'influer sur les décisions des utilisateurs de diverses façons et selon des seuils différents.



Comment le professionnel en exercice peut-il identifier les utilisateurs visés et leurs besoins d'information ?

290. La compréhension des utilisateurs visés et de leurs besoins d'information permet d'éclairer les décisions du professionnel en exercice concernant le caractère significatif. Le professionnel en exercice peut :
- s'entretenir des utilisateurs visés avec les préparateurs des informations ;
 - prendre en compte les connaissances antérieures acquises sur les utilisateurs visés dans le cadre de missions d'assurance similaires ou de missions d'assurance réalisées dans le même secteur d'activité ;
 - prendre en compte les informations incluses dans les critères applicables, le cas échéant, concernant les possibles utilisateurs visés de l'information sur la durabilité.
291. Une fois que le professionnel en exercice a identifié les utilisateurs visés, il peut acquérir une compréhension de leurs besoins d'information et des types de décisions qu'ils sont susceptibles de

prendre. Voir également la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », plus précisément les paragraphes 121 à 125, et la **partie F**, « Identification et évaluation des risques ».

Différence entre la prise en considération du caractère significatif et la détermination du seuil de signification

292. Selon la nature des informations à fournir, différentes approches peuvent être requises pour ce qui est du caractère significatif :

- **prise en considération du caractère significatif pour les informations à fournir de nature qualitative** — approche employée lorsque le professionnel en exercice s'interroge activement sur les facteurs pouvant donner lieu à des anomalies significatives potentielles. Voir également le paragraphe 297 ci-dessous ;
- **détermination du seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative** — approche employée pour en arriver à des seuils quantifiables ayant trait à l'ampleur des anomalies par rapport aux informations à fournir qui sont, s'il en est :
 - ou bien exprimées sous forme de chiffre, de montant dans les unités de mesure pertinentes, ou de pourcentage,
 - ou bien liées à des valeurs numériques (par exemple, le nombre d'écarts observés par rapport à un contrôle peut constituer un facteur quantitatif pertinent lorsque l'information sur la durabilité consiste en une déclaration selon laquelle le contrôle est efficace).

Regroupement des informations à fournir aux fins de la prise en considération du caractère significatif ou de la détermination du seuil de signification

293. Le professionnel en exercice peut décider de regrouper l'information sur la durabilité de la même manière que la direction a présenté cette information, ou il peut décider qu'il existe d'autres façons logiques de la regrouper aux fins de la planification et de la réalisation de la mission. Le regroupement des informations à fournir a une incidence sur le niveau auquel le professionnel en exercice prend en considération le caractère significatif ou détermine le seuil de signification, et conçoit et met en œuvre les procédures d'évaluation des risques.

294. Les informations à fournir qui présentent des caractéristiques communes peuvent être regroupées aux fins de la planification et de la réalisation de la mission, notamment comme fondement à la prise en considération du caractère significatif ou à la détermination du seuil de signification, ou à l'établissement du seuil de signification pour les travaux. La manière dont l'entité présente les informations à fournir (c'est-à-dire la manière dont elle regroupe ou ventile l'information sur la durabilité à des fins de présentation) est déterminée par les critères. La question de savoir si le professionnel en exercice regroupe davantage les informations à fournir aux fins de la planification et de la réalisation de la mission et comment il peut le faire nécessite l'exercice du jugement professionnel.

295. Compte tenu de la nature variée de l'information sur la durabilité, certains sujets et aspects de sujets se prêtent mieux que d'autres à un regroupement. De plus, lorsqu'on regroupe les informations à fournir, il faut prendre soin d'identifier les risques d'anomalies significatives et d'y répondre de façon appropriée.

296. La norme ISSA 5000 donne des exemples de façons dont le professionnel en exercice peut regrouper les informations à fournir.



Exemple : regroupement des informations à fournir aux fins de la planification et de la réalisation de la mission

Les sujets et les aspects de sujets inclus par la direction dans le rapport sur la durabilité de l'entité sont résumés ci-dessous.

Figure 1 — Regroupement, par la direction, des informations fournies pour les besoins du rapport sur la durabilité

	Incidences sur la biodiversité	Services écosystémiques	Habitats protégés ou restaurés
Gouvernance	Groupe A		
Évaluations des possibilités et risques	Groupe B	Groupe C	Groupe D
Indicateurs de performance divers	Groupe E	Groupe F	Groupe G

- Incidences sur la biodiversité : les incidences sur la biodiversité des terrains que possède ou contrôle l'organisation.
- Services écosystémiques : la façon dont le modèle économique de l'organisation dépend d'un service écosystémique identifié, comme la pollinisation des cultures par les abeilles.
- Habitats protégés ou restaurés : les démarches menées par l'organisation avec un éventail d'intervenants pour protéger la biodiversité des terrains communautaires qui ont été identifiés comme étant importants sur le plan écologique.

De quelle manière le professionnel en exercice regroupe-t-il initialement les informations à fournir?

- Le professionnel en exercice se demande comment la direction a regroupé ou ventilé l'information sur la durabilité, et pourquoi elle a procédé ainsi. La direction regroupe ou ventile l'information sur la durabilité en fonction de multiples facteurs. Par exemple, elle tient compte des exigences des normes d'information sur la durabilité applicables, de la manière dont les informations sont communiquées en interne et des besoins d'information des utilisateurs visés. Le professionnel en exercice conclut que la façon dont la direction a regroupé les sujets et les aspects de sujets présentés à la figure 1 constitue une bonne base pour orienter ses travaux, mais il reconnaît que certaines modifications pourraient s'avérer nécessaires lors de la planification et de la réalisation de la mission.

Regroupements en lien avec les incidences sur la biodiversité — Groupes B et E

- Le professionnel en exercice détermine que les possibilités et risques liés aux incidences sur la biodiversité peuvent être pris en compte conjointement avec les indicateurs de performance connexes, car la même équipe de direction est responsable des évaluations des possibilités et risques et de la communication des indicateurs de performance. Le professionnel en exercice conclut qu'il sera plus efficace de mettre en œuvre des procédures à l'égard d'informations regroupées.
- Par conséquent, il regroupe les groupes B et E en un seul groupe (BB), comme le montre la figure 2.

Regroupements en lien avec les services écosystémiques — Groupe C

- Bien que la direction ait combiné les possibilités et risques liés aux services écosystémiques en un seul groupe (C), le professionnel en exercice conclut qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures quant aux possibilités d'une part et aux risques d'autre part.
- Par conséquent, il sépare ce groupe en deux groupes (C — Risques et CC — Possibilités), comme le montre la figure 2.

Regroupements en lien avec les indicateurs de performance — Groupes F et G

- La direction identifie trois groupes d'informations à fournir (E, F et G dans la figure 1) qui traitent des indicateurs de performance pour chaque sujet. Or, dans le cas des services écosystémiques et des habitats protégés, étant donné la nature des données connexes, le professionnel en exercice aura à effectuer des travaux d'assurance distincts pour chaque sujet.
 - Ces groupes comprennent une combinaison d'informations à fournir de nature qualitative et d'informations à fournir de nature quantitative.
 - Le professionnel en exercice a élaboré des méthodes particulières pour tester les mesures quantifiées qui reposent sur la modélisation de relations prévisibles, et pour tester les écarts supérieurs à un seuil acceptable.
 - Les informations qualitatives peuvent être testées à l'aide d'un algorithme de traitement du langage naturel qui détecte des attributs tels que la similarité, la cohérence, le ton et l'émotion. Ces attributs textuels sont indépendants de la modélisation mathématique utilisée pour tester les indicateurs quantitatifs.
 - Le professionnel en exercice traite donc séparément les indicateurs qualitatifs et les indicateurs quantitatifs (voir la figure 2).

Regroupements en lien avec les indicateurs de performance pour la gouvernance et les habitats protégés ou restaurés — Groupes A et D

- Le professionnel en exercice conclut qu'il regroupera les informations de la même manière que la direction aux fins de la planification et de la mise en œuvre des procédures.

Figure 2 — Regroupement, par le professionnel en exercice, des informations à fournir aux fins de la planification et de la réalisation de la mission

	Incidences	Services écosystémiques	Habitats protégés
--	------------	-------------------------	-------------------

	sur la biodiversité				
Gouvernance	Groupe A				
Évaluations des possibilités et risques	Groupe BB (inclut les groupes B et E de la direction)	Groupe C — Risques	Groupe CC — Possibilités	Groupe D	
Indicateurs de performance divers		Groupe F — Informations quantitatives	Groupe F — Informations qualitatives	Groupe G — Informations quantitatives	Groupe G — Informations qualitatives

En se fondant sur le regroupement qu'il a fait, le professionnel en exercice prendra en considération le caractère significatif pour les informations à fournir de nature qualitative et déterminera le seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative (voir les explications détaillées dans la présente partie), puis concevra et mettra en œuvre des procédures d'évaluation des risques (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques »). En outre, il concevra et mettra en œuvre des procédures complémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (dans une mission d'assurance limitée) ou des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (dans une mission d'assurance raisonnable) (voir la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives »).



Remarque : Cet exemple pourrait également s'appliquer à une mission d'assurance de groupe en matière de durabilité. Comme l'a fait la direction, le professionnel en exercice décide de regrouper toutes les informations à fournir sur tous les sujets liés à la gouvernance en un seul groupe lors de la planification et de la réalisation de la mission. Il procède ainsi parce que les processus et contrôles en matière de gouvernance sont tous établis et mis en œuvre au niveau du groupe.

Le professionnel en exercice détermine que les possibilités et risques liés aux incidences sur la biodiversité, aux services écosystémiques et aux habitats protégés sont liés à deux éléments fondamentaux du modèle économique de l'entité, et que les processus et contrôles applicables sont mis en œuvre dans deux zones géographiques. Dans ce cas particulier, le professionnel en exercice peut conclure qu'il sera plus efficace de mettre en œuvre des procédures à chaque emplacement, ce qui aura pour effet de répartir les procédures pour les groupes B, C et D entre les deux emplacements.

Voir également la section « Stratégie générale et plan de mission — Missions de groupe » ci-dessus.

Prise en considération du caractère significatif pour les informations à fournir de nature qualitative

297. La norme ISSA 5000 donne des exemples de facteurs qui peuvent être pertinents pour la prise en considération, par le professionnel en exercice, du caractère significatif dans le cas des informations à fournir de nature qualitative.

Norme ISSA 5000,
par. A300



Exemple : prise en considération du caractère significatif pour un indicateur qualitatif

Le professionnel en exercice détermine que l'intérêt premier des utilisateurs visés est la progression de l'entité au regard de la réalisation d'un objectif déclaré. Lorsqu'un indicateur clé de performance est basé sur la réalisation d'un objectif, le caractère significatif est pris en considération du point de vue de l'atteinte de l'objectif identifié ainsi que de la détermination de l'incidence sur la tendance vers sa réalisation qui peut influencer sur les décisions des utilisateurs visés. Le professionnel en exercice fait appel à son jugement professionnel pour tenir compte de la façon dont les parties prenantes considèrent la progression et pour se demander de quelle ampleur seraient les anomalies qui pourraient en venir à modifier leurs décisions. Il en est ainsi du fait que la progression, ou l'absence de progression, au regard de l'objectif peut influencer la capacité de l'entité à atteindre son objectif.

Par exemple, si l'objectif de l'entité est d'utiliser des emballages produits à partir d'au moins 50 % de matières recyclées et qu'elle indique qu'elle a atteint cet objectif avec un indicateur de 51 %, une variation d'à peine plus de 1 % serait significative pour les utilisateurs. Le caractère significatif serait alors pris en considération non pas du point de vue quantitatif, mais plutôt du point de vue qualitatif (c'est-à-dire, atteinte ou non de l'objectif). Toutefois, le professionnel en exercice peut baser ses procédures sur une valeur du numérateur ou du dénominateur qui ferait baisser l'indicateur de plus de 1 %.



Exemple : caractère significatif d'un indicateur relatif aux accidents mortels dans une mine

Si le nombre d'accidents mortels survenus au cours d'une année est un indicateur clé de la santé et de la sécurité dans une mine, il pourrait ne pas être approprié d'appliquer, aux fins de la prise en considération du caractère significatif, un pourcentage à l'élément de référence qu'est la donnée quantitative fournie. En effet, même un seul décès dans une année serait probablement considéré comme significatif pour les utilisateurs.

Détermination du seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative

298. La norme ISSA 5000 mentionne des facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur l'identification d'un élément de référence et d'un pourcentage appropriés pour des informations à fournir de nature quantitative (c'est-à-dire lorsque le professionnel en exercice décide de déterminer le seuil de signification en appliquant un pourcentage à un indicateur communiqué ou à un élément de référence choisi qui a un lien avec l'information à fournir). Voici d'autres points qu'il est possible de prendre en considération afin de déterminer le seuil de signification pour des informations à fournir de nature

Norme ISSA 5000,
par. A304

quantitative (c'est-à-dire pour établir un seuil quantifiable quant à l'ampleur des anomalies considérées comme significatives) :

- le caractère délicat des informations pour les parties prenantes (y compris le nombre de parties prenantes) ;
- l'importance relative des informations fournies dans le contexte du secteur d'activité de l'entité ;
- la différence entre le montant réel et la cible établie précédemment ;
- l'écart par rapport aux niveaux prévus dans un permis ou un règlement (par exemple, la consommation d'eau par rapport au permis d'utilisation de l'eau, les émissions de poussières inférieures à un certain niveau et la pollution inférieure à un certain niveau) ;
- l'écart par rapport à la conformité aux textes légaux et réglementaires ;
- l'attention accordée à l'indicateur dans le rapport (par exemple, inclusion dans le mot du président et les principaux résultats) ;
- l'écart par rapport à la période précédente (variation importante, évolution d'une tendance) ;
- le fait que l'indicateur fasse partie ou non de la stratégie de l'entité en matière de durabilité ;
- l'incidence de l'indicateur sur la réputation de l'organisation (y compris sur sa performance par rapport à ses pairs) ;
- l'incidence financière d'une variation de X dans un indicateur.

299. Des facteurs qualitatifs peuvent aussi être pertinents pour la détermination du seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative.



L'exigence de l'alinéa 98 b) de la norme ISSA 5000 signifie-t-elle que le professionnel en exercice est tenu de déterminer un seuil de signification pour chaque information à fournir de nature quantitative ?

300. Non. Comme il est expliqué dans la norme, le professionnel en exercice peut décider de regrouper les informations à fournir par l'entité aux fins de la planification et de la réalisation de la mission autrement que selon la manière dont la direction a regroupé ou ventilé l'information sur la durabilité. L'exemple de regroupement présenté plus haut illustre cette situation.

Norme ISSA 5000,
par. A285 à A287

301. Certains critères de communication de l'information exigent la fourniture de plusieurs informations distinctes. Le professionnel en exercice se fonde sur sa connaissance de l'entité et de son secteur d'activité ainsi que sur son jugement professionnel pour se demander quels sujets et quelles informations à fournir sont importants pour les besoins d'information des utilisateurs visés et pour déterminer comment regrouper les informations aux fins de la planification et de la réalisation de la mission. Par exemple, il peut d'abord regrouper les informations selon qu'elles portent sur des questions liées au carbone, à la santé et à la sécurité ou aux ressources humaines, puis regrouper, à l'intérieur de ces sujets, les données ayant des caractéristiques ou une base d'évaluation similaires aux fins de la fourniture d'informations séparées, et enfin prendre en considération le caractère significatif ou déterminer le seuil de signification pour chacune de ces informations fournies.

302. Après avoir mis en œuvre les procédures d'évaluation des risques, le professionnel en exercice peut déterminer que le risque d'anomalies significatives lié aux ressources humaines se situe à un niveau suffisamment faible, pour une mission d'assurance raisonnable, ou à un niveau acceptable, pour une mission d'assurance limitée, et donc qu'il ne sera pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures complémentaires pour ce groupe d'informations fournies. Toutefois, dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu, selon la norme ISSA 5000, 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 (c'est-à-dire, qui sont susceptibles de revêtir une importance particulière pour les utilisateurs visés). La nécessité de mettre en œuvre des procédures de corroboration, tout comme l'étendue de celles-ci, est affaire de jugement professionnel dans les circonstances. De plus, le professionnel en exercice n'est pas tenu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration relatives à toutes les informations fournies. Les procédures de corroboration peuvent plutôt être axées sur les informations fournies, ou sur les éléments d'information qu'elles contiennent, qui sont censées revêtir une importance particulière pour les utilisateurs visés. Voir également la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », plus précisément les paragraphes 460 et 461.

Norme ISSA 5000,
par. 140R



Comment le professionnel en exercice traite-t-il les ratios lorsqu'il prend en considération le caractère significatif ou détermine le seuil de signification ?

303. Si l'entité décrit l'approche adoptée à l'égard des ratios, mais qu'elle ne fournit pas de résultat quantifiable, le professionnel en exercice peut traiter cette information comme une information qualitative et prendre en considération le caractère significatif pour l'approche décrite. Si l'entité fournit un résultat pour les ratios (c'est-à-dire un indicateur), le professionnel en exercice traite ce résultat comme une information quantitative et prend en compte les données du ratio ainsi que le pourcentage de variation des données qui peut influencer sur les décisions des utilisateurs visés.
304. Certains ratios peuvent être calculés au moyen d'un dénominateur « fixe » (par exemple, le ratio de temps d'arrêt d'un système, qui représente le nombre total d'heures d'arrêt divisé par le nombre total d'heures dans l'année). Dans de telles situations, le professionnel en exercice n'aurait pas à déterminer un seuil de signification pour le dénominateur, mais plutôt un seuil de signification pour le numérateur, et il aurait à recalculer le nombre total d'heures pour l'année considérée.



Exemple : détermination du seuil de signification pour un ratio de nouvelles embauches par genres, exprimé en pourcentage

La stratégie de l'entité consiste à augmenter le nombre de femmes au sein de sa main-d'œuvre, car l'entité se trouve dans un secteur traditionnellement dominé par les hommes.

- Tout d'abord, le professionnel en exercice a à comprendre les détails qui sous-tendent le calcul, y compris les politiques de communication connexes de l'entité (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques », qui traite des procédures d'évaluation des risques visant à acquérir une compréhension des politiques de communication de l'entité) :
 - Par exemple, parle-t-on uniquement des équivalents temps plein ? Quels sont les effectifs ? Compte-t-on les sous-traitants ?
- Le professionnel en exercice peut se demander si les effectifs représentent une mesure appropriée si un pourcentage élevé d'employés ont des modalités de travail flexibles ou travaillent à temps partiel.

L'entité fournit le pourcentage de nouvelles embauches à la date de clôture par genres, comme suit :

- Numérateur (nouvelles embauches selon le genre (homme ou femme)) ;
- Dénominateur (total des nouvelles embauches) ;
- Résultat (pourcentage de nouvelles embauches chez les hommes ou chez les femmes).

En s'appuyant sur son jugement professionnel, le professionnel en exercice a déterminé que les décisions des utilisateurs seront influencées par une variation de $\pm 3\%$ du pourcentage de nouvelles embauches chez les femmes et une variation de $\pm 6\%$ du pourcentage de nouvelles embauches chez les hommes. Selon sa compréhension des utilisateurs visés et des informations qui peuvent revêtir une importance particulière pour eux, le professionnel en exercice a déterminé une variation de pourcentage plus faible pour les femmes nouvellement embauchées en raison de la nature délicate de la variation du nombre de femmes au sein de la main-d'œuvre.



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il le seuil de signification si les informations à fournir de nature quantitative représentent un chiffre très faible ou presque nul ?

305. Si les informations à fournir de nature quantitative représentent un chiffre très faible ou presque nul, une sous-évaluation peut être significative, de sorte que le professionnel en exercice aura à exercer son jugement professionnel à l'égard de ce qui est considéré comme significatif.



Exemples : informations fournies qui représentent un chiffre très faible ou presque nul et pour lesquelles il peut être nécessaire de déterminer le seuil de signification

- **Production de déchets** : Il s'agit de la quantité totale de déchets produits par une entité. Pour les entités qui ont mis en œuvre des stratégies efficaces de réduction des déchets, comme des programmes de recyclage ou des initiatives de valorisation énergétique des déchets, l'indicateur lié à la production de déchets pourrait être très faible ou presque nul.

- **Rejets d'eau :** Il est question de la quantité totale d'eau rejetée par une entité après utilisation dans le cadre de ses activités. Les entités dotées de processus efficaces de recyclage et de traitement de l'eau peuvent avoir des rejets d'eau très faibles ou presque nuls.
- **Utilisation de matières dangereuses :** Il s'agit de la quantité totale de matières dangereuses utilisées dans le cadre des activités d'une entité. Les entités qui ont opté pour des solutions plus sûres ou qui ont réduit au minimum l'utilisation de matières dangereuses peuvent faire état d'une utilisation presque nulle.
- **Incidence sur la biodiversité :** Il est question de l'incidence des activités d'une entité sur la biodiversité locale. Les entités qui ont mis en œuvre de solides pratiques de conservation et projets de restauration de l'habitat peuvent faire état d'une incidence presque nulle sur la biodiversité.
- **Incidents liés à la discrimination :** Les entités pourraient faire état d'un nombre presque nul d'incidents liés à la discrimination si elles ont pris des mesures efficaces pour promouvoir l'égalité des chances en milieu de travail en éliminant la discrimination injuste dans toute politique ou pratique d'emploi.

306. Dans chacun de ces cas, le professionnel en exercice réfléchit à ce qui pourrait faire en sorte que les informations fournies comportent des anomalies significatives. Il peut tenir compte de facteurs qualitatifs se rapportant aux informations à fournir de nature quantitative pour déterminer un seuil de signification à leur égard. Par exemple, il pourrait avoir détecté une anomalie dans le volume de l'eau rejetée dont le pourcentage est élevé, mais conclure à l'absence d'anomalie significative dans l'information fournie parce qu'il s'agit d'un si petit volume sur le plan quantitatif que l'anomalie n'influerait pas sur les décisions des utilisateurs, malgré son pourcentage élevé.



Caractère significatif dans le cadre de missions de groupe



Comment le professionnel en exercice aborde-t-il la question du caractère significatif dans le cadre de missions de groupe ?

307. Selon la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice est tenu de déterminer le seuil de signification pour les travaux en ce qui concerne les informations à fournir de nature quantitative (voir le paragraphe 318 ci-dessous). Lorsque les informations à fournir de nature quantitative sont ventilées entre les composantes et que le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures d'assurance séparément à l'égard de ces informations ventilées, il détermine un seuil de signification pour les travaux au niveau des composantes.
308. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique ; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension qu'a le professionnel en exercice de l'entité, compréhension qu'il actualise lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

309. Lorsqu'il établit le seuil de signification pour les travaux, le professionnel en exercice peut tenir compte de facteurs tels que :

- l'étendue de la ventilation des informations fournies. Par exemple, dans une mission de groupe, lorsque l'étendue de la ventilation au niveau des composantes augmente, il est normalement approprié d'abaisser le seuil de signification pour les travaux afin de répondre au risque d'agrégation (voir les paragraphes 315 à 317 ci-dessous). L'importance relative de la composante par rapport à l'entité comptable peut influencer l'étendue de la ventilation (par exemple, si une composante représente à elle seule une large partie de l'entité comptable, la ventilation au niveau des composantes est susceptible d'être moins grande) ;
- la nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations fournies ventilées, notamment celles détectées lors de missions précédentes.

Norme ISSA 5000,
par. A309

« Double matérialité »

310. Selon le référentiel d'information, l'entité peut être tenue d'appliquer le concept de « double matérialité » (*double materiality*), qui tient compte du fait que les parties prenantes peuvent s'intéresser à la fois au caractère significatif sur le plan financier et au caractère significatif sur le plan de l'impact. Le caractère significatif sur le plan financier réfère à l'incidence financière des questions relatives à la durabilité sur l'entité, tandis que le caractère significatif sur le plan de l'impact réfère aux incidences positives ou négatives de l'entité sur l'environnement, la société ou l'économie. L'application de la « double matérialité » signifie que le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer (ou le « processus d'appréciation du caractère significatif » ou le « processus d'appréciation de l'importance relative », selon certains référentiels d'information) prend en compte tant le caractère significatif sur le plan financier que le caractère significatif sur le plan de l'impact dans l'identification des questions relatives à la durabilité à mentionner et peut, par conséquent, exiger la consultation des parties prenantes.

Norme ISSA 5000,
par. A337

311. Si les critères d'un référentiel d'information ou les critères élaborés par l'entité imposent à celle-ci d'appliquer la « double matérialité », le professionnel en exercice a à tenir compte tant de la perspective du caractère significatif sur le plan financier que de celle du caractère significatif sur le plan de l'impact lorsqu'il prend en considération le caractère significatif ou détermine le seuil de signification aux fins de la planification et de la mise en œuvre des procédures, ainsi que de la détermination du caractère significatif ou non des anomalies détectées.

Norme ISSA 5000,
par. 99



Qu'entend-on par l'expression « tenir compte des deux perspectives », dans le contexte de la « double matérialité », lorsqu'il s'agit de prendre en considération le caractère significatif ou de déterminer le seuil de signification ?

312. Le professionnel applique la « double matérialité » (c'est-à-dire qu'il s'intéresse à la fois au caractère significatif sur le plan financier et au caractère significatif sur le plan de l'impact), mais dans la prise en compte des deux perspectives sous-jacentes, il utilise l'approche la plus prudente lors de la prise en considération du caractère significatif ou de la détermination du seuil de signification aux fins de la planification et de la réalisation des procédures d'assurance ainsi que lors de l'évaluation de la question de savoir si les anomalies détectées sont significatives ou non.

313. Si autant le caractère significatif sur le plan financier que le caractère significatif sur le plan de l'impact s'appliquent, la norme ISSA 5000 explique que :

- pour les informations à fournir de nature quantitative, c'est habituellement le seuil de signification inférieur pour le caractère significatif sur le plan financier ou le caractère significatif sur le plan de l'impact qui est utilisé. Ce seuil de signification moins élevé permet au professionnel en exercice de concevoir et de mettre en œuvre des procédures appropriées pour détecter une anomalie significative. Si le seuil plus élevé était utilisé, les procédures pourraient ne pas permettre de détecter une anomalie qui serait significative pour les utilisateurs visés dont les décisions seraient autrement modifiées sur la base du seuil de signification moins élevé ;
- pour les informations à fournir de nature qualitative, dans l'application des facteurs énoncés au paragraphe A300 et des autres considérations relatives aux anomalies énoncées aux paragraphes A491 à A493 de la norme ISSA 5000, c'est habituellement le niveau de détail supérieur requis dans le contexte du caractère significatif sur le plan financier ou du caractère significatif sur le plan de l'impact qui est utilisé. Il est notamment essentiel de se demander si les informations fournies sont exactes et exhaustives (c'est-à-dire qu'elles n'omettent pas d'informations qui pourraient influencer sur les décisions des utilisateurs) et si elles ne comprennent pas d'informations qui occultent les informations fournies.

Norme ISSA 5000,
par. A306

Norme ISSA 5000,
par. A300 et A491
à A493

314. La prise en compte de ces deux aspects peut comprendre des entretiens, au cours de la planification, avec l'équipe de mission sur le caractère significatif tant sur le plan financier que sur le plan de l'impact. Au nombre des questions à traiter :

- Qui sont les utilisateurs de l'information sur la durabilité et quel est leur intérêt premier ?
- Comment les parties prenantes ont-elles été sélectionnées dans le cadre du processus de la « double matérialité » ? L'entité a-t-elle uniquement sélectionné des parties prenantes intéressées par des indicateurs montrant qu'elle a un impact positif sur l'environnement, la société ou l'économie, ou sont-elles intéressées à la fois par les impacts positifs et par les impacts négatifs sur l'environnement, la société et l'économie ? L'entité a-t-elle uniquement sélectionné des parties prenantes intéressées par des indicateurs qui ont une incidence significative sur sa stratégie, son modèle économique et sa performance (c'est-à-dire le caractère significatif sur le plan financier) ou y en a-t-il également qui sont intéressées par les incidences significatives de ses activités, de ses produits et de ses services sur l'environnement, la société ou l'économie (c'est-à-dire le caractère significatif sur le plan de l'impact) ?
- L'appréciation par l'entité de la « double matérialité » est-elle complète ? Par exemple, si l'entité a identifié cinq questions relatives à la durabilité qui sont significatives et qui sont à mentionner dans son rapport, quels sont les sujets envisagés par l'entité qui, selon la détermination qu'elle a faite, n'ont pas à être mentionnés, et quels sont les raisons avancées et le seuil de signification utilisé par l'entité pour les exclure du rapport ?



Exemple : prise en compte par le professionnel en exercice de la « double matérialité »

Une entité a trois groupes séparés et distincts d'utilisateurs visés de son information sur la durabilité : les investisseurs, les prêteurs et les membres de la collectivité à proximité du lieu où elle exerce ses activités ou où se trouvent ses installations. La collectivité est la principale source de travailleurs pour les activités ou les installations et elle est préoccupée principalement par la santé et la sécurité.

Étant donné que l'entité fournit des informations sur les incidents liés à la santé et à la sécurité, les investisseurs, les prêteurs et les membres de la collectivité s'intéressent tous à la santé et à la sécurité des travailleurs. Toutefois, les investisseurs et les prêteurs s'intéresseront également aux incidences financières pour l'entité, telles que l'arrêt des activités à la suite d'un incident lié à la santé et à la sécurité. La collectivité serait touchée par l'arrêt des activités en raison de l'incidence du chômage dans la région, mais serait également préoccupée par la santé et la sécurité de ses travailleurs. La réglementation locale stipule qu'une enquête ou un arrêt des activités ne serait déclenché qu'après le signalement de dix incidents liés à la santé et à la sécurité. Les utilisateurs qui sont membres de la collectivité ont indiqué que le signalement de deux incidents liés à la santé et à la sécurité pourrait influencer sur leurs décisions, notamment celle d'accepter ou de conserver un emploi au sein de l'entité ou d'entamer des actions syndicales.

Par conséquent, selon les indications du paragraphe A306 de la norme ISA 5000, le professionnel en exercice tient compte tant de la perspective du caractère significatif sur le plan financier que de celle du caractère significatif sur le plan de l'impact et détermine que le seuil de signification pour les incidents liés à la santé et à la sécurité qui influencerait sur les décisions des utilisateurs est de deux incidents (le niveau le plus bas), soit celui qui influencerait les membres de la collectivité.

Risque d'agrégation

315. Le risque d'agrégation peut être un facteur pertinent à prendre en considération dans le cas des informations à fournir de nature quantitative. Il réfère à la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification. Comme il est expliqué dans la norme ISSA 5000, dans le cas des informations à fournir de nature quantitative, le fait de planifier la mission à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives ne tient pas compte du risque d'agrégation.
316. Le risque d'agrégation survient lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures d'assurance séparément à l'égard d'informations ventilées, parce que l'information sur la durabilité a été ventilée soit par le préparateur, aux fins de l'application des critères, soit par le professionnel en exercice, aux fins de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'assurance.

Norme ISSA 5000,
par. A308



Dans quelles circonstances peut-il n'y avoir aucun risque d'agrégation ?

317. Il peut n'y avoir aucun risque d'agrégation lorsque le professionnel en exercice met en œuvre des procédures d'assurance à l'égard de l'ensemble de la population. Ce peut être le cas dans les situations suivantes :

- il teste tous les éléments de la population ;
- il met en œuvre une procédure d'examen analytique à l'égard de l'ensemble des informations fournies ;
- il effectue un sondage, lorsque la population testée est l'ensemble de la population liée aux informations fournies.

Seuil de signification pour les travaux

318. Selon la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice est tenu de déterminer le seuil de signification pour les travaux lié aux informations à fournir de nature quantitative de manière à ramener le risque d'agrégation à un niveau suffisamment faible. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique ; elle implique l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension qu'a le professionnel en exercice de l'entité, compréhension qu'il actualise lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Lorsqu'il établit le seuil de signification pour les travaux, le professionnel en exercice peut tenir compte de facteurs tels que :

Norme ISSA 5000,
par. 100

- l'étendue de la ventilation des informations fournies ;
- la nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations fournies ventilées, notamment celles détectées lors de missions précédentes.



Exemple : détermination du seuil de signification pour les travaux

Aucun risque d'agrégation :

- Le professionnel en exercice a déterminé le seuil de signification séparément pour les émissions de GES du champ d'application 2 et prévoit d'effectuer un sondage à l'égard de ces émissions.
- La population testée est la population entière de factures que l'entité a utilisées comme base pour la communication de ses émissions du champ d'application 2.
- Le professionnel en exercice détermine qu'il n'y a pas de risque d'agrégation et que le seuil de signification pour les travaux est le même que le seuil de signification.

Risque d'agrégation :

- Les émissions de gaz à effet de serre du champ d'application 2 ne peuvent être testées qu'à chaque emplacement, et il y a plusieurs emplacements ayant un historique d'anomalies.
- Dans ces circonstances, le professionnel en exercice pourrait, par exemple, déterminer un seuil de signification pour les travaux de 65 % du seuil de signification, de manière à ramener le risque d'agrégation à un niveau suffisamment faible.
- Si une entité semblable n'a que peu d'emplacements et aucun historique d'anomalies, le professionnel en exercice pourrait, par exemple, déterminer un seuil de signification pour les travaux de 85 % du seuil de signification.



Le seuil de signification pour les travaux à l'égard du groupe peut être établi au niveau de la composante :

- Une entité communique des informations sur la gestion des déchets pour ses quatre sites de production. La gestion des questions relatives à la durabilité et du processus de communication des informations sur la gestion des déchets est déléguée aux responsables des sites de production, qui établissent leurs rapports en utilisant comme critères le manuel de communication de l'information du groupe. Le seuil de signification pour les informations de groupe de l'entité a été fixé à 5 000 unités.
- On prévoit que les informations pour les sites A et D comportent un risque d'anomalies plus élevé, de sorte que le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante ou du site est fixé à 60 % du seuil de signification (c'est-à-dire 3 000 unités pour chaque site).
- On prévoit que les informations pour les sites B et C comportent un risque d'anomalies moins élevé, de sorte que le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante ou du site est fixé à 80 % du seuil de signification (c'est-à-dire 4 000 unités pour chaque site).

319. Dans certains cas, des procédures d'évaluation des risques ou des procédures complémentaires peuvent être mises en œuvre par le professionnel en exercice à l'égard d'une information à fournir de nature quantitative comme si l'on était en présence d'une population unique (c'est-à-dire sans que cette information ait fait l'objet d'une ventilation). Le seuil de signification pour les travaux qui est alors utilisé pour la mise en œuvre de ces procédures est le même que le seuil de signification.
320. L'utilisation d'un seuil de signification pour les travaux dans le cadre de la conception et de la mise en œuvre de procédures accroît la probabilité que les procédures permettent de détecter des anomalies qui ne sont pas individuellement significatives sur le plan quantitatif. Toutefois, le professionnel en exercice évalue les anomalies en combinaison avec d'autres anomalies pour déterminer si l'information sur la durabilité comporte des anomalies significatives. Voir la **partie H**, « Conclusion et rapport ».



Exemple : cumul des anomalies

Remarque : Cet exemple fait suite à celui présenté au paragraphe 318 dans le contexte de la détermination du seuil de signification pour les travaux.

Les procédures complémentaires mises en œuvre aux sites A à D à l'égard des informations sur la gestion des déchets ont permis de détecter les anomalies suivantes :

- site A : 2 550 unités ;
- site B : aucune anomalie ;
- site C : 1 977 unités ;
- site D : 1 052 unités.

Le professionnel en exercice conclut que les informations sur la gestion des déchets comportent des anomalies significatives, car le cumul total des anomalies est de 5 579 unités, ce qui excède le seuil de signification de 5 000 unités pour l'information du groupe.

F. IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES

Questions abordées :

- Objectif des procédures d'évaluation des risques
- Compréhension des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité
- Détermination du caractère valable des critères applicables
- Compréhension des politiques de communication de l'entité
- Compréhension de l'entité et de son environnement, et compréhension du cadre légal et réglementaire
- Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité
- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Objectif des procédures d'évaluation des risques

321. Les procédures d'évaluation des risques aident le professionnel en exercice à identifier et à évaluer les risques potentiels d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité, pour qu'il puisse adapter ses procédures complémentaires en réponse à des préoccupations particulières. Lorsqu'il identifie et évalue correctement les risques, le professionnel en exercice peut répartir son temps et ses ressources plus efficacement, déterminer ce que les activités d'assurance devraient cibler et mettre en place un processus d'assurance plus efficace et efficient.
322. L'identification et l'évaluation, par le professionnel en exercice, des risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité sont orientées par :
- l'acquisition d'une compréhension :
 - des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité,
 - des politiques de communication de l'entité,
 - de l'entité et de son environnement,
 - du cadre légal et réglementaire,
 - des composantes du système de contrôle interne de l'entité ;
 - la détermination du caractère valable des critères applicables ;
 - les demandes d'informations auprès des parties appropriées (par exemple, la direction ou les responsables de la gouvernance) et, s'il y a lieu, d'autres personnes au sein de l'entité au sujet des cas avérés ou suspectés de fraude ou des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, ainsi qu'auprès de la fonction d'audit interne, s'il y en a une, et les entretiens avec toutes ces parties.



Quelles sont les différences entre l'identification et l'évaluation des risques dans une mission d'assurance limitée et celles dans une mission d'assurance raisonnable ?

323. Les principales différences sont les suivantes :

- l'étendue et la profondeur de la compréhension des composantes du contrôle interne — une mission d'assurance raisonnable demande une compréhension plus étendue et approfondie de l'entité et de son environnement, en particulier des composantes du système de contrôle interne de l'entité portant sur les questions relatives à la durabilité et sur la préparation de l'information sur la durabilité. Par exemple, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu d'acquérir une compréhension des résultats du processus d'évaluation des risques par l'entité en ce qui concerne les questions relatives à la durabilité et la préparation de l'information sur la durabilité, alors que dans une mission d'assurance raisonnable, en plus de comprendre les résultats, le professionnel en exercice est tenu de comprendre le processus d'évaluation des risques par l'entité et d'évaluer si celui-ci est approprié aux circonstances de l'entité ;
- la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour l'acquisition d'une compréhension — les procédures que le professionnel en exercice met en œuvre pour acquérir une compréhension dans une mission d'assurance limitée ont une nature différente par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre. Par exemple, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu de procéder à des demandes d'informations pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que de son système de contrôle interne, alors que dans une mission d'assurance raisonnable, en plus de procéder à des demandes d'informations, le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques, qui peuvent notamment comprendre des observations physiques et des inspections. Toutefois, les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que de son système de contrôle interne peuvent aussi englober d'autres procédures d'évaluation des risques que le professionnel en exercice considère comme nécessaires, surtout lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent qu'il lui faudrait peut-être obtenir un complément d'information.



Comment le professionnel en exercice acquiert-il la compréhension nécessaire pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ?

324. Le professionnel en exercice peut acquérir cette compréhension à partir de ce qui suit :

- compréhension acquise au cours de missions antérieures — une partie de la compréhension nécessaire peut se fonder sur les connaissances que le professionnel en exercice a acquises au cours de missions d'assurance antérieures. Par exemple, s'il a réalisé des missions d'assurance dans un pays ou territoire ou encore un secteur d'activité semblable, il est possible que le professionnel en exercice comprenne déjà certains aspects de l'environnement de l'entité, des critères pertinents et des questions relatives à la durabilité. S'il a réalisé d'autres missions d'assurance pour la même entité, il est possible qu'il comprenne déjà certains aspects de l'entité et de son environnement, y compris son système de contrôle interne ;
- procédures d'acceptation et de maintien de la relation client — ces procédures peuvent aider le professionnel en exercice à en savoir plus sur les questions relatives à la durabilité incluses dans l'information sur la durabilité, sur le référentiel d'information sur la durabilité pertinent ou les autres critères appliqués, ainsi que sur l'entité et son environnement. Par exemple, le professionnel en exercice aura acquis une compréhension de la nature des activités de l'entité

et de sa structure, notamment de la question de savoir si l'entité exerce ses activités dans différents emplacements. Au moment de déterminer si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies, le professionnel en exercice aura acquis une connaissance préliminaire des questions relatives à la durabilité et des critères. La compréhension acquise avant l'acceptation de la mission n'est pas censée suffire, à elle seule, à éclairer l'évaluation des risques faite par le professionnel en exercice, mais elle fournit une base sur laquelle appuyer la compréhension qui étaye cette évaluation ;

- entretiens avec l'équipe de mission — lorsque le professionnel en exercice s'entretient avec des membres clés de l'équipe de mission (lors de « séances de remue-méninges »), il tire parti des connaissances et expériences de chacun, ce qui l'aide à mieux comprendre les questions relatives à la durabilité et les points qui pourraient revêtir une importance pour les utilisateurs visés, les façons dont ces questions sont susceptibles de comporter des anomalies significatives, les critères applicables, ainsi que l'entité et son environnement ;
- procédures d'évaluation des risques — les procédures susmentionnées peuvent aider le professionnel en exercice à acquérir une certaine compréhension des questions relatives à la durabilité, des critères applicables, de l'entité et de son environnement ainsi que de son système de contrôle interne, mais il acquerra la majeure partie de la compréhension nécessaire en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Dans toutes les missions, le professionnel en exercice est tenu de procéder à des demandes d'informations dans le cadre des procédures d'évaluation des risques. Il peut en outre mettre en œuvre des procédures comme des observations physiques et des inspections s'il estime que celles-ci l'aideront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre des procédures, en plus de procéder à des demandes d'informations, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.



Quelles procédures d'évaluation des risques le professionnel en exercice met-il en œuvre ?

325. Les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par le professionnel en exercice peuvent comprendre les suivantes :

- demandes d'informations — les demandes d'informations auprès de la direction, des personnes responsables de surveiller le processus d'information sur la durabilité et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, de différents niveaux hiérarchiques, peuvent permettre au professionnel en exercice de recueillir divers points de vue qui lui seront utiles pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;



Exemples : demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes

- Les demandes d'informations auprès de la direction au sujet du processus utilisé pour préparer l'information sur la durabilité peuvent aider le professionnel en exercice à comprendre comment les informations sont recueillies, traitées et communiquées et donc l'aider à identifier les aspects à l'égard desquels des anomalies sont susceptibles de se produire. Les demandes d'informations peuvent aussi aider le

professionnel en exercice à identifier si des contrôles sont en place aux étapes du processus où ceux-ci devraient prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies.

- Les demandes d'informations auprès de la direction au sujet des interactions avec les parties prenantes peuvent aider le professionnel en exercice à comprendre comment la direction identifie les utilisateurs visés de son information sur la durabilité et leurs besoins d'information. Elles peuvent aider le professionnel en exercice à comprendre si le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer est approprié et s'il existe un motif rationnel à la mission.
- Les demandes d'informations auprès des personnes responsables du déclenchement, du traitement ou de l'enregistrement de données complexes (comme des données sur les émissions) peuvent aider le professionnel en exercice à évaluer le caractère approprié de l'application des critères applicables et des politiques de communication de l'entité.
- Les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider le professionnel en exercice à comprendre l'étendue de la surveillance que ceux-ci exercent à l'égard de la préparation de l'information sur la durabilité.
- Les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent renseigner le professionnel en exercice sur des questions telles que les litiges, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées ayant une incidence sur l'entité, ainsi que l'interprétation des modalités contractuelles.
- Les demandes d'informations auprès du personnel de l'équipe de marketing ou de vente peuvent renseigner le professionnel en exercice sur les changements dans les stratégies de l'entité quant à ses cibles en matière de durabilité.

- procédures analytiques — les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques aident à l'identification des corrélations, tendances et ratios incohérents, inhabituels ou inattendus qui indiquent des risques potentiels d'anomalies pouvant être pertinents eu égard à la mission, et peuvent ainsi aider le professionnel en exercice à identifier les risques d'anomalies significatives, y compris celles résultant de fraudes ;



Exemples : procédures analytiques

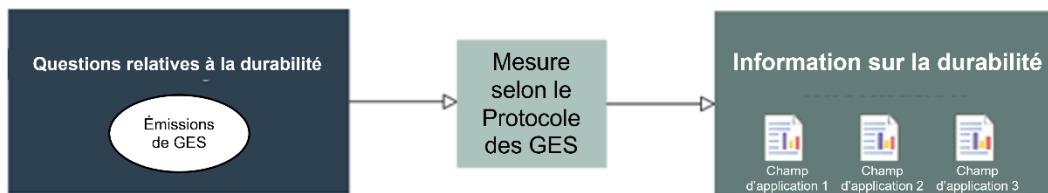
- Analyse des tendances comparant les données de l'exercice considéré avec les données historiques pour identifier des écarts importants dans les niveaux d'émissions ou les indicateurs liés à la gestion des déchets.
- Analyse des ratios déchets recyclés / déchets générés pour comprendre les tendances liées à l'efficacité.
- Analyse comparative des statistiques de l'entreprise en matière de diversité, d'équité et d'inclusion par rapport aux normes sectorielles ou à la concurrence.

- observations physiques et inspections.

Compréhension des questions relatives à la durabilité et de l'information sur la durabilité

326. L'information sur la durabilité communiquée est le résultat de la mesure ou de l'évaluation par l'entité des questions relatives à la durabilité au regard des critères applicables. Une question relative à la durabilité pourrait être, par exemple, les émissions de gaz à effet de serre (GES) de l'entité. L'entité peut mesurer ses émissions de GES selon le Protocole des GES, qui prévoit la quantification de ses émissions de GES des champs d'application 1, 2 et 3, les informations fournies à ce sujet pouvant constituer une partie ou l'intégralité de l'information sur la durabilité communiquée par l'entité (les données sur les émissions quantifiées). La relation entre les questions relatives à la durabilité, les critères et l'information sur la durabilité est expliquée en détail dans la **partie B**, « Principes et concepts fondamentaux », et dans l'Annexe 1 de la norme ISSA 5000.

Questions relatives à la durabilité et information sur la durabilité dans le cadre de la communication des émissions de GES : exemple



327. Les caractéristiques des événements ou situations pouvant donner lieu à une anomalie significative dans les informations fournies peuvent comprendre la complexité, le jugement, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes, lesquelles se traduisent — pour les informations à fournir — par une vulnérabilité aux anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Ces caractéristiques peuvent concerner l'entité, son secteur d'activité ou son environnement. Elles se rapportent souvent aux questions relatives à la durabilité ou aux critères, ou encore à la façon dont les critères sont appliqués pour mesurer ou évaluer les questions relatives à la durabilité de sorte à aboutir à l'information sur la durabilité.

Norme ISSA 5000,
par. A322



Exemple : effet de la complexité, de la subjectivité et du changement

Une société multinationale prépare son rapport sur la durabilité annuel. Présente dans divers secteurs, notamment la fabrication, l'énergie et le commerce de détail, l'entité exerce ses activités dans plusieurs pays dont les contextes réglementaires et culturels varient. Elle a divers groupes de parties prenantes ayant des intérêts divergents. La détermination par l'entité des questions relatives à la durabilité qui sont significatives pour l'entreprise et les parties prenantes, selon les critères, passe par un processus d'évaluation rigoureux et souvent subjectif. Par ailleurs, il s'avère complexe de recueillir des données exactes et exhaustives dans différentes régions et auprès de différentes unités, et d'assurer la cohérence des données communiquées sur divers indicateurs liés à la durabilité, sans compter que l'exercice peut comporter une incertitude d'estimation. En outre, l'évolution des normes et règlements sur la durabilité requiert une surveillance et une adaptation constantes.

Dans cet exemple, la complexité de l'entité et de son environnement, le jugement nécessaire à l'application des critères et l'incertitude d'estimation contribuent à l'existence possible de risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité, en raison :

- de la complexité liée à la nature des questions relatives à la durabilité ou à la façon dont est préparée l'information sur la durabilité requise (collecte de données dans différents secteurs, régions et unités) ;
- de la subjectivité découlant de l'incertitude d'estimation dans la mesure ou l'évaluation de certaines questions relatives à la durabilité ;
- des changements découlant de l'évolution des normes en matière de durabilité ou encore des changements touchant l'entité et son modèle économique, y compris l'environnement dans lequel elle exerce ses activités.

Détermination du caractère valable des critères applicables

328. Les critères peuvent être :

- des critères d'un référentiel. S'il s'agit de critères qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui ont été établis par une organisation autorisée ou reconnue (comme un normalisateur national ou mondial) qui a suivi une procédure officielle transparente, le professionnel en exercice peut présumer qu'ils sont valables en l'absence d'indications contraires dont il pourrait prendre connaissance. Les critères peuvent être présumés valables même s'ils offrent implicitement ou explicitement le choix de s'y conformer ou non, et même si ce choix peut entraîner une mesure ou une évaluation différente des questions relatives à la durabilité au regard de ceux-ci. Par exemple, les critères d'un référentiel peuvent prévoir explicitement des obligations d'information d'application volontaire, des allègements progressifs, ou différentes façons de mesurer ou d'évaluer les questions relatives à la durabilité ;
- des critères élaborés par l'entité lorsqu'aucun critère d'un référentiel n'est disponible, soit parce que l'entité exerce ses activités dans un environnement ou un secteur spécialisé qui présente des circonstances uniques, soit parce que certains référentiels d'information ne sont pas tout à fait au point et sont encore en évolution ;
- des critères d'un référentiel complétés par des critères élaborés par l'entité. Lorsque les critères d'un référentiel ne sont pas considérés comme valables à eux seuls, l'entité peut les compléter ou les remplacer :
 - en sélectionnant des critères dans un ou plusieurs autres référentiels existants,
 - en utilisant des critères qu'elle aura élaborés elle-même.

329. Dans certains cas, le processus d'élaboration des critères d'un référentiel n'est pas tout à fait au point, ou le référentiel qui en résulte n'énonce pas de principes assez larges pour permettre à l'entité de sélectionner et d'appliquer des politiques de communication qui sont conformes aux concepts sous-tendant les exigences du référentiel et qui permettent d'atteindre les objectifs de celles-ci (voir les indications sur les politiques de communication de l'entité dans la section intitulée « Compréhension des politiques de communication de l'entité » plus bas). Même si le référentiel n'a

pas forcément à préciser la façon de mesurer ou d'évaluer toutes les questions relatives à la durabilité, s'il ne fournit pas de principes suffisants pour permettre à l'entité de sélectionner et d'appliquer des politiques de communication, il est possible que les critères du référentiel ne soient pas valables à eux seuls. Par conséquent, il peut être nécessaire pour l'entité de se doter de critères supplémentaires, qu'il s'agisse de critères élaborés par l'entité ou de critères sélectionnés dans un ou plusieurs autres référentiels existants.

330. Si l'entité élabore ses propres critères ou sélectionne des critères dans un ou plusieurs référentiels existants, il est important de se demander si ces critères sont valables parce que l'entité peut, intentionnellement ou non, élaborer des critères qui sont incomplets ou dont il résulte une présentation empreinte de partis pris et trompeuse pour les utilisateurs visés. Par exemple, l'entité peut sélectionner ou élaborer seulement des critères aboutissant à une information sur la durabilité qui la fait bien paraître.
331. Lorsque le préparateur choisit de changer ou d'adapter les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou qui sont établis par une organisation autorisée ou reconnue au point que les critères diffèrent de ceux fréquemment appliqués dans le secteur d'activité de l'entité, cela peut être l'indice d'un parti pris possible de la direction et d'un risque que l'information sur la durabilité ainsi obtenue puisse être trompeuse pour les utilisateurs visés. En pareil cas, le professionnel en exercice fait preuve d'esprit critique et exerce son jugement professionnel pour déterminer si les critères sont valables, et pour se demander s'il existe une base raisonnable pour le changement et si ce changement est suffisamment précisé et expliqué dans le rapport sur la durabilité.
332. Si une partie des critères ne sont pas valables, cela ne signifie pas forcément que l'ensemble des critères ne sont pas valables. L'entité peut élaborer des critères pour compléter seulement certains des critères.



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il le caractère valable des critères applicables ?

333. Pour faire cette détermination, le professionnel en exercice peut s'appuyer sur :
- sa prise en compte du caractère valable des critères pendant le processus d'acceptation ou de maintien de la mission, au moment de déterminer si les conditions préalables étaient réunies ;
 - son expérience passée relativement aux critères, qu'il peut avoir acquise dans le cadre de missions précédentes ou de sa formation professionnelle.
334. Mesurer ou évaluer de manière raisonnablement constante les questions relatives à la durabilité nécessite des critères valables. Le caractère valable des critères est déterminé compte tenu des circonstances de l'entité et de son environnement. En l'absence de critères valables, il se peut que l'information sur la durabilité ne soit pas utile ou soit trompeuse pour les utilisateurs visés, ou encore qu'elle soit mal comprise par eux.



Points à prendre en considération par le professionnel en exercice : détermination de la question de savoir si les critères d'un référentiel sont valables à eux seuls

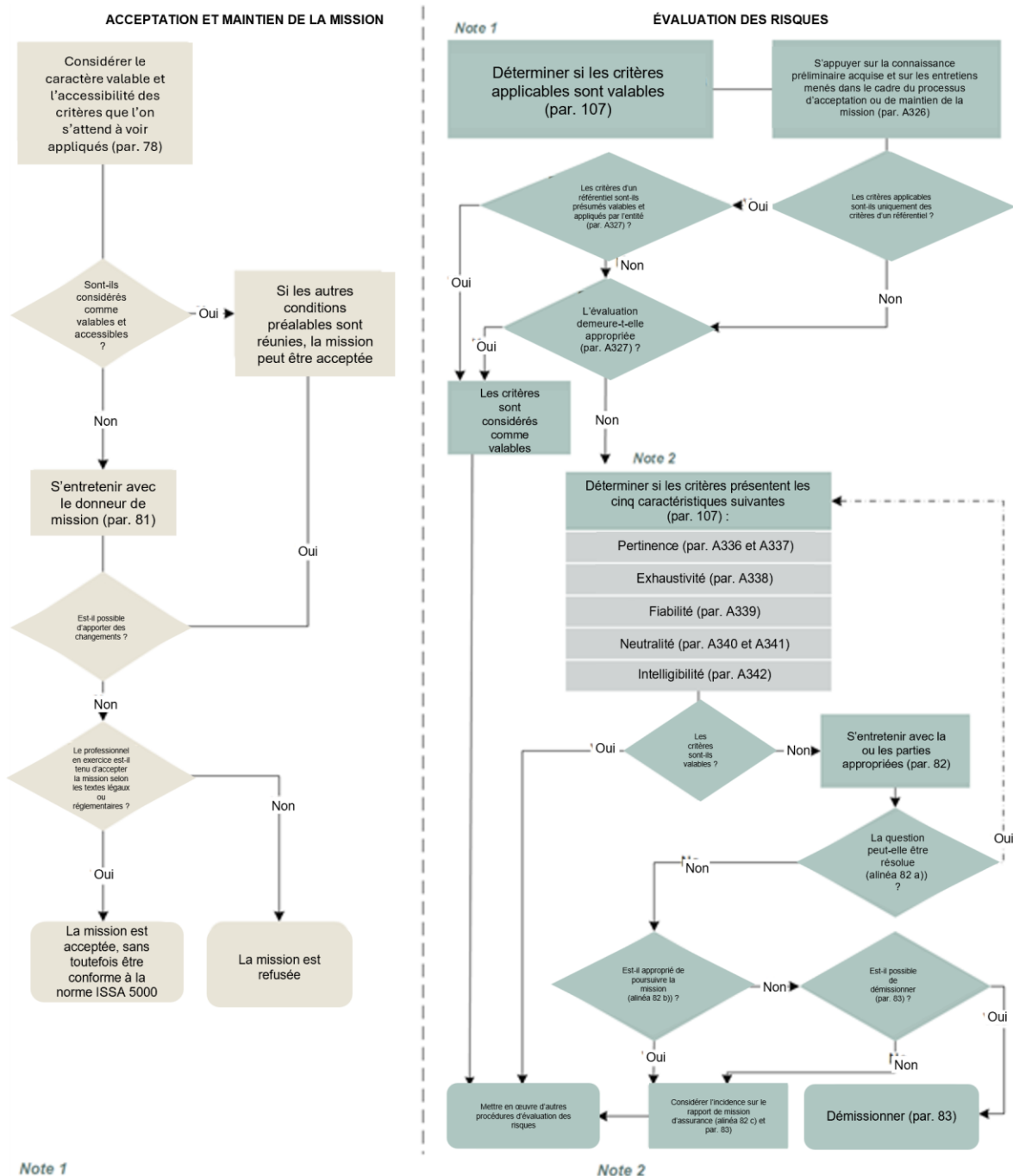
- Caractère suffisant des principes et des concepts énoncés dans ces critères :

Norme ISSA 5000,
par. 78

- Les principes et les concepts présentent-ils les caractéristiques de critères valables, c'est-à-dire qu'ils sont censés permettre d'aboutir à une information sur la durabilité pertinente, exhaustive, fiable, neutre et intelligible ?
- Les principes et les concepts sont-ils assez fiables pour permettre l'élaboration de politiques de communication qui sont cohérentes avec les critères du référentiel ?
- Les principes et les concepts sont-ils assez fiables pour en arriver à des objectifs que les politiques de communication peuvent atteindre ? Si les critères ne sont pas assez précis, l'entité aura peut-être à élaborer des critères complémentaires pour que les critères, dans leur ensemble, soient valables (voir la section au sujet des sources des critères plus haut).
- Les utilisateurs visés sont-ils à même de comprendre l'information sur la durabilité sur la base des critères du référentiel à eux seuls ?
- Les critères du référentiel sont-ils assez pertinents et fiables pour exiger que des informations importantes soient fournies quant à la mesure ou à l'évaluation, de sorte que l'information sur la durabilité est intelligible pour les utilisateurs visés ?

335. Le diagramme ci-dessous montre des exemples de points à prendre en considération pour déterminer le caractère valable des critères.

Diagramme F.2 — Détermination du caractère valable des critères applicables



Note 1

Si les critères applicables comprennent les critères d'un référentiel qui sont présumés valables, comme il est décrit au paragraphe A197 de la norme ISSA 5000, il peut être suffisant pour le professionnel en exercice de déterminer que l'entité a appliqué ces critères à la préparation de l'information sur la durabilité (par. A327). Dans certains cas, il est possible que les critères d'un référentiel ne soient pas considérés comme valables à eux seuls (ils peuvent être incomplets ou prêter à interprétation, par exemple) et que l'entité ait à les compléter pour que les critères applicables soient valables (par. A329).

Note 2

Les modalités d'application de la norme ISSA 5000 traitent des considérations particulières concernant la détermination du caractère valable des critères applicables :

- aux informations qualitatives (par. A332) ;
- aux processus, aux systèmes et aux contrôles (par. A333) ;
- à la performance (par. A334) ;
- à l'information sur la durabilité de nature prospective (par. A335).

336. Les critères valables peuvent reposer sur des règles ou des principes, pourvu qu'ils soient assez précis pour présenter les caractéristiques suivantes :

- pertinence ;
- exhaustivité ;
- fiabilité ;
- neutralité ;
- intelligibilité.

Pertinence

337. Comme la pertinence se rattache à la prise de décisions par les utilisateurs, le professionnel en exercice peut se pencher sur l'identité de ces utilisateurs visés et sur leurs besoins d'information, par exemple :

- en se demandant si et, le cas échéant, dans quelle mesure l'entité a tenu compte :
 - des types généraux de décisions que l'on s'attend à ce que prennent les utilisateurs visés sur la base de l'objectif de l'information sur la durabilité,
 - de la question de savoir si les critères applicables pour l'identification et la mesure ou l'évaluation des questions relatives à la durabilité ainsi que pour la fourniture d'informations à leur sujet permettraient ou non d'aboutir à une information sur la durabilité qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs visés compte tenu de l'objectif de cette information ;
- si le préparateur a tenu compte des types généraux de décisions que prennent les utilisateurs visés, en évaluant les conclusions de l'entité sur ces questions ;
- si l'entité n'a pas tenu compte des types généraux de décisions que prennent les utilisateurs visés, en lui demandant de le faire et, au besoin, en se demandant s'il sera lui-même en mesure d'acquérir une compréhension de ces types de décisions directement.



Exemple : pertinence des critères

Une entité qui communique à ses actionnaires des informations sur des questions relatives aux ressources humaines peut s'être limitée jusqu'à présent aux questions prescrites par des textes légaux ou réglementaires, comme l'écart salarial entre les hommes et les femmes.

Dans les cas où les utilisateurs visés comprennent des syndicats ou les membres de son personnel, l'entité peut choisir de fournir des informations supplémentaires, en plus de celles exigées par la loi, en utilisant des critères pour la communication d'informations sur des questions telles que la diversité des genres, la formation et les incidents liés à la santé et à la sécurité, de même que sur leur mesure ou leur évaluation, puisque ces questions, tout comme l'écart salarial entre les hommes et les femmes, sont susceptibles de revêtir une importance pour les syndicats et les membres du personnel.

338. Lorsque l'entité élabore ses propres critères et que ceux-ci découlent d'un processus interne rigoureux dans le cadre duquel sont recueillis directement les commentaires des utilisateurs visés et

des responsables de la gouvernance, ces critères sont plus susceptibles d'être pertinents que s'ils avaient été élaborés sans un tel processus ou de tels commentaires.

339. Le degré d'incertitude d'évaluation inhérente liée à l'application des critères dans les circonstances de la mission peut se répercuter sur la pertinence des critères (et, par le fait même, sur la capacité de l'information sur la durabilité qui en résulte à faciliter la prise de décisions par les utilisateurs visés). Lorsque l'information sur la durabilité est sujette à un degré élevé d'incertitude d'évaluation inhérente, il se peut que les critères connexes ne soient pertinents que s'ils exigent un complément d'information sur la nature et l'ampleur de l'incertitude. Les critères concernant la présentation et les informations à fournir peuvent devenir relativement plus importants dans les cas où les questions relatives à la durabilité comportent un degré élevé d'incertitude d'évaluation, de sorte que la nature et l'ampleur de cette incertitude ressortent clairement dans les informations présentées.



Exemple : critères pertinents

Les informations sur la réputation d'un détaillant auprès de sa clientèle variée peuvent aider les investisseurs à prendre des décisions concernant leurs placements. La société peut élaborer des critères pour mesurer la perception qu'ont ses clients de sa réputation, par exemple par voie de sondage. Il est probable que la mesure obtenue comporte un degré d'incertitude inhérente du fait que seul un échantillon de la clientèle est interrogé. Si aucune information n'est fournie sur la nature de l'incertitude d'évaluation et son degré, les investisseurs peuvent juger que les résultats du sondage ne s'avèrent pas suffisamment utiles pour faciliter leur prise de décisions. Dans ce cas, il se peut que les critères ne soient pas pertinents. Le fait d'obliger à ce que soient fournies aux investisseurs de plus amples informations contextuelles sur le processus entourant le sondage (par exemple, les procédures d'échantillonnage, dont la taille de l'échantillon en pourcentage du total des clients) pourrait contribuer à rendre les critères pertinents.

340. Le professionnel en exercice peut également tenir compte des exigences de ventilation ou de regroupement des informations que prévoient les critères, puisque ces exigences peuvent se répercuter sur la pertinence des critères ainsi que sur le contexte dans lequel s'inscrivent les considérations relatives au caractère significatif des anomalies. Les référentiels d'information sur la durabilité ne fournissent pas toujours de précisions sur le degré de regroupement ou de ventilation requis. Il se peut qu'on y trouve en revanche des principes pour la détermination du degré approprié de regroupement ou de ventilation dans des circonstances particulières.
341. Il se peut que le professionnel en exercice considère également des critères permettant l'omission d'informations relatives à l'information sur la durabilité parce qu'elles sont confidentielles ou qu'elles pourraient causer un tort à la réputation de l'entité. De tels critères peuvent ne pas être suffisamment pertinents ou exhaustifs, bien qu'ils puissent être considérés comme tels dans certaines circonstances. Par exemple, un critère d'un référentiel établi peut permettre l'omission d'informations dans des circonstances extrêmement rares, lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de leur fourniture l'emportent sur les avantages pour l'intérêt public. De même, des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire que soient rendues publiques certaines informations, par exemple une information pouvant compromettre une enquête sur un acte illégal avéré ou suspecté. En l'absence d'indications contraires, ces critères peuvent être présumés valables.

342. Si les critères applicables ne permettent pas l'omission d'informations confidentielles, l'absence de ces informations serait habituellement traitée comme une anomalie, dont il faudrait considérer le caractère significatif et les incidences sur le rapport de mission d'assurance.

Exhaustivité

343. Il faut que les critères soient exhaustifs de sorte que les utilisateurs visés puissent prendre des décisions éclairées en ayant accès à une information sur la durabilité n'omettant aucune information à fournir pertinente qui est significative par rapport aux circonstances de l'entité et à l'objectif de l'information sur la durabilité.



Exemple : exhaustivité des critères applicables

L'année 1, une entité fait rapport sur la part d'énergie verte consommée dans la fabrication de ses produits et demande l'expression d'une assurance à cet égard. L'année 2, l'entité élargit la portée de son rapport pour inclure l'énergie verte consommée par les principaux fournisseurs de qui elle achète les matières premières entrant dans la fabrication de ses produits. Elle demande l'expression d'une assurance à l'égard de cette portée étendue.

Pour l'année 1, les critères peuvent être exhaustifs s'ils précisent, entre autres, les installations et les produits de l'entité à inclure dans l'indicateur, le sens à donner aux expressions « énergie verte » et « énergie totale », la méthode de mesure de la consommation d'énergie verte et de la consommation d'énergie totale ainsi que l'unité de mesure selon laquelle exprimer l'indicateur, et comprennent des critères en matière de présentation et d'informations à fournir.

Pour l'année 2, les critères appliqués l'année 1 ne seraient plus exhaustifs, puisqu'il y manque la définition des expressions « principaux fournisseurs » et « matières premières achetées », et des précisions sur les installations à inclure par les fournisseurs. L'année 2, il faudrait déterminer si les critères sont exhaustifs avant d'accepter la mission d'assurance, compte tenu de son périmètre élargi.

344. L'application de critères exhaustifs est censée permettre d'aboutir à une information sur la durabilité qui inclut tous les facteurs pertinents, y compris les aspects négatifs des informations communiquées (voir également la section « Neutralité » plus bas).
345. Il peut être nécessaire de trouver un juste milieu pour faire en sorte que les informations fournies dans l'information sur la durabilité, tout en étant complètes (exhaustivité), soient suffisamment concises pour demeurer intelligibles (intelligibilité).

Fiabilité

346. Des critères fiables permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement constante des questions relatives à la durabilité. La mesure ou l'évaluation est raisonnablement constante lorsqu'elle peut être effectuée avec le degré de précision nécessaire pour qu'elle soit pertinente compte tenu des circonstances de la mission (c'est-à-dire qu'elle conduit à des résultats raisonnablement constants lorsque les critères sont utilisés dans des circonstances similaires par des professionnels en exercice différents).



Exemple : critères qui ne sont pas fiables

Une entité décide de faire rapport sur sa part de marché dans un secteur d'activité en particulier et sur la façon dont cette part de marché lui permet de mettre en œuvre des initiatives de durabilité importantes. Pour ce faire, la direction utilise sa propre méthode de calcul fondée sur des données internes relatives aux ventes et des données externes concernant le secteur, y compris les états financiers de ses principaux concurrents. Il est peu probable que le calcul donne un résultat extrêmement précis, puisqu'il repose sur des estimations et des hypothèses. Toutefois, si les informations qui en résultent sont suffisamment précises pour être pertinentes et qu'elles donnent une idée fidèle de la part de marché de la société, il peut être possible pour le professionnel en exercice de conclure que les critères sont fiables. Comme la méthode constituerait l'un des critères, il faudrait fournir des informations sur celle-ci pour la rendre accessible aux utilisateurs visés au même titre que les autres critères. Les informations à fournir peuvent comprendre la méthode d'estimation, des précisions sur les hypothèses formulées, des précisions sur les données utilisées, les sources des données et des explications relatives aux ajustements apportés aux données pour le calcul de la part de marché.

347. Pour que les critères soient fiables, il peut être nécessaire qu'ils soient fondés sur des définitions exemptes, ou quasiment exemptes, d'ambiguïté afin qu'ils permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation des questions relatives à la durabilité qui soit raisonnablement constante et, par conséquent, à une information sur la durabilité qui le soit aussi.
348. Des critères fiables sont généralement censés permettre d'aboutir à une information sur la durabilité pouvant faire l'objet d'une mission d'assurance, puisqu'il sera possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer cette information.

Neutralité

349. D'ordinaire, des critères neutres sont conçus de manière à ce que soient pris en compte tant les aspects favorables que les aspects défavorables des questions relatives à la durabilité communiquées, sans aucun parti pris. Les critères ne sont pas neutres s'ils sont susceptibles de tromper les utilisateurs visés dans leur interprétation de l'information sur la durabilité.



Exemple : critères neutres pour l'évaluation des résultats d'un sondage mené auprès d'employés

Dans le contexte d'un sondage mené auprès d'employés, des critères neutres pourraient avoir à prescrire la communication des réponses tant favorables que défavorables des employés, et pas uniquement celles constituant les « meilleurs » résultats. De plus, il pourrait être nécessaire que les critères précisent quelles questions ont été posées et comment elles ont été formulées, car ces éléments peuvent aussi avoir une incidence sur la question de savoir si les résultats du sondage présentent les questions relatives à la durabilité en toute neutralité.

350. Les critères ne sont pas neutres s'ils sont modifiés arbitrairement d'une période à l'autre pour exclure des aspects négatifs de la performance. Une telle modification peut aussi faire en sorte que le principe de la comparabilité (un aspect de la pertinence) ne soit pas respecté.

351. Lorsque les critères ne sont pas exhaustifs, par exemple parce qu'ils ne traitent pas de la présentation et des informations à fournir, des partis pris sont possibles dans la façon dont les informations sont présentées ou fournies.



Exemple : critères neutres pour la représentation de données dans un graphique

La façon choisie pour graduer les axes d'un graphique peut faire en sorte d'aplanir la courbe, afin de faire paraître les augmentations ou les diminutions moins prononcées qu'elles ne le sont réellement.

Les critères ne précisent pas nécessairement s'il faut avoir recours à des graphiques, ou comment graduer ceux-ci, mais ils pourraient avoir à décrire suffisamment les principes de présentation pour que l'information sur la durabilité qui en résulte ne soit pas trompeuse.

352. Le professionnel en exercice peut avoir à être particulièrement vigilant pour déterminer si les critères élaborés par l'entité sont neutres, et à faire preuve d'esprit critique compte tenu du risque inhérent de parti pris de la direction.

Intelligibilité

353. Des critères intelligibles permettent en général d'aboutir à une information sur la durabilité qui permettra aux utilisateurs visés d'identifier facilement les points principaux et de tirer une déduction appropriée quant à la question de savoir si ces points sont suffisamment importants pour avoir une incidence sur les décisions qu'ils prennent. L'intelligibilité est susceptible de passer par une présentation claire et ordonnée de l'information sur la durabilité, d'une façon qui résume bien les points principaux et attire l'attention sur ceux-ci.
354. Dans l'idéal, des critères intelligibles permettent d'aboutir à une information sur la durabilité cohérente, facile à suivre, claire et logique.
355. Il peut être nécessaire de trouver un juste équilibre entre la pertinence et l'intelligibilité des critères. Par exemple, les critères peuvent exiger que l'information sur la durabilité soit suffisamment détaillée pour faciliter la prise de décisions par les utilisateurs visés (pertinence), mais aussi suffisamment concise pour être comprise par eux (intelligibilité).



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il le caractère valable des critères applicables lorsque ceux-ci évoluent au fil du temps ?

356. La présomption selon laquelle les critères d'un référentiel qui sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou établis par une organisation autorisée ou reconnue qui a suivi une procédure officielle transparente sont valables s'applique, et ce, même s'ils continuent d'être élaborés et peaufinés au fil du temps.
357. De même, l'entité peut élaborer ses propres critères et les peaufiner au fil du temps. Les critères demeurent valables tant qu'ils sont valables au regard des circonstances de la mission, et tant qu'il y a une raison légitime de les modifier et que les modifications sont clairement indiquées dans le rapport. L'entité devrait justifier et expliquer robustement les changements apportés à des critères bien établis, notamment en obtenant la confirmation des utilisateurs visés que les critères élaborés par l'entité conviennent à leurs besoins.

358. Le professionnel en exercice a recours à son jugement professionnel pour déterminer si les critères élaborés par l'entité sont valables au regard de chaque mission d'assurance.
359. Les critères peuvent être pertinents s'ils sont constants d'une période à l'autre pour faciliter la comparabilité. En cas de modification des critères, on peut s'attendre à ce que les modifications soient indiquées, et accompagnées d'explications sur les raisons qui les sous-tendent, dans l'année où elles sont effectuées. De même, on peut s'attendre à ce que soient fournies la même année des informations sur les incidences des modifications, par exemple le retraitement des informations comparatives (lorsque cela est possible). Toutefois, dans certaines circonstances, il peut être approprié de déroger temporairement au principe de comparabilité pour une pertinence accrue à long terme.


Compréhension des politiques de communication de l'entité

360. Le professionnel en exercice est tenu de déterminer si les critères applicables sont valables et d'acquérir une compréhension des politiques de communication de l'entité et, le cas échéant, des raisons des changements dans celles-ci.
- Norme ISSA 5000, par. 107 et 108
361. Les politiques de communication sont les bases, conventions, règles et pratiques appliquées par une entité aux fins de la préparation et de la présentation de l'information sur la durabilité, comme les méthodes sélectionnées et appliquées pour mesurer ou évaluer les questions relatives à la durabilité. Les politiques de communication de l'entité se distinguent des critères du fait que l'entité sélectionne et applique des politiques de communication qui sont conformes aux concepts sous-tendant les exigences des critères d'un référentiel et qui permettent d'atteindre les objectifs de celles-ci. Si des critères élaborés par l'entité sont appliqués, ces critères préciseront les méthodes de mesure ou d'évaluation, de sorte qu'il n'y aura pas de méthodes à choisir ni de politiques pour la sélection ou l'application des critères élaborés par l'entité.
- Norme ISSA 5000, par. A2 et A343
362. Les politiques de communication de l'entité sont habituellement nécessaires si :
- les critères d'un référentiel ne précisent pas la façon de mesurer ou d'évaluer toutes les questions relatives à la durabilité, mais énoncent des principes et des concepts suffisants 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 qui permettent d'atteindre les objectifs de celles-ci ;
 - le référentiel permet de choisir les méthodes de mesure ou d'évaluation pour une partie ou la totalité des questions sur la durabilité, méthodes à partir desquelles l'entité peut sélectionner et appliquer des politiques de communication.
363. Le professionnel en exercice peut s'attendre à ce que l'entité applique l'une des combinaisons suivantes de critères et de politiques de communication :
- des critères d'un référentiel ou des critères élaborés par l'entité ;
 - des critères d'un référentiel complétés par des critères élaborés par l'entité, lorsque le référentiel à lui seul ne fournit pas de principes et de concepts suffisants pour permettre à l'entité de sélectionner et d'appliquer des politiques de communication (c'est-à-dire les méthodes à utiliser) ;

- des critères d'un référentiel et des politiques de communication.

364. Le professionnel en exercice est tenu d'évaluer si les politiques de communication sont appropriées et si elles sont cohérentes avec les critères applicables et les critères utilisés dans le secteur d'activité pertinent, ce qui peut comprendre la prise en compte de la justification à l'appui de tout changement apporté aux politiques de communication d'une période à l'autre. Plus le référentiel d'information ou le processus de préparation de l'information sur la durabilité de l'entité est bien établi, moins il est probable que soit appropriée la modification par l'entité des méthodes de mesure ou d'évaluation sélectionnées et des informations à fournir selon les pratiques généralement reconnues et adoptées par d'autres entités similaires. Toutefois, dans certains cas, il peut être justifié pour l'entité de modifier ses méthodes de mesure ou d'évaluation si ses circonstances ont changé ou que les nouvelles méthodes améliorent la mesure ou l'évaluation des questions relatives à la durabilité.

Norme ISSA 5000,
par. 109

 *Quelle est la différence entre les critères élaborés par l'entité pour compléter les critères d'un référentiel et les politiques de communication de l'entité élaborées pour se conformer aux critères d'un référentiel ?*

365. L'entité élabore des critères pour compléter les critères d'un référentiel ou élabore des politiques de communication pour appliquer les critères selon que les critères du référentiel sont valables à eux seuls ou non, détermination qui est affaire de jugement. S'il est déterminé que les critères sont valables, alors il est probable que l'entité ne les complète pas ; néanmoins, il lui faudra peut-être élaborer des politiques de communication pour les appliquer. L'entité se base sur les principes et les concepts des critères pour sélectionner et appliquer ses politiques de communication. Différentes entités peuvent sélectionner et appliquer différentes politiques de communication selon les circonstances, et il est possible que ces politiques évoluent au fil du temps.



Exemple : politiques de communication utilisées pour appliquer les critères

Les critères obligent une entité à communiquer la proportion de la communauté qui est sensibilisée à l'hygiène grâce à ses programmes de formation communautaire. Les critères sont valables selon l'évaluation qui en a été faite, entre autres parce qu'ils permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement constante selon le nombre estimatif de personnes sensibilisées et le nombre total de personnes dans la communauté. La première année, l'entité a estimé la proportion de la communauté sensibilisée en utilisant i) le nombre de personnes inscrites à ses programmes de formation selon les formulaires d'inscription, multiplié par ii) le nombre de membres d'une famille de taille moyenne selon le plus récent recensement, divisé par le nombre total de personnes dans la communauté. Elle a indiqué la politique de communication utilisée pour estimer la proportion de la communauté sensibilisée et les incertitudes touchant son estimation.



L'année suivante, l'entité a amélioré ses processus d'enregistrement des informations, et elle a ajouté des questions à ses formulaires d'inscription pour i) savoir si le participant ou un membre de sa famille vivant sous le même toit avait déjà suivi le programme de formation ou un programme semblable, et ii) connaître le nombre de personnes habitant avec le participant ainsi que le nombre de personnes parmi celles-ci avec qui le participant s'était sérieusement entretenu du contenu du programme de formation. L'entité a aussi mis en place un registre des personnes présentes à la formation et de celles ayant suivi le programme au complet.

Les informations additionnelles recueillies par l'entité grâce à ses nouveaux processus lui ont permis d'améliorer la méthode d'évaluation utilisée, tout en respectant les critères. En l'occurrence, l'entité fournirait des informations sur le changement apporté aux politiques de communication pour l'application des critères, de sorte que les utilisateurs soient en mesure de comprendre que la méthode d'évaluation améliorée peut être à l'origine de certains écarts éventuels dans les informations communiquées.


366. La différence entre les critères élaborés par l'entité et les politiques de communication de l'entité est manifeste dans le calendrier des travaux effectués par le professionnel en exercice à cet égard et les informations rendues accessibles aux utilisateurs visés. Plus précisément, cette différence se reflète dans :

- le calendrier des travaux :
 - avant d'accepter la mission, le professionnel en exercice est tenu, sur la base de sa connaissance préliminaire, de déterminer si les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance sont réunies. Pour ce faire, il est tenu de déterminer si les critères qu'il s'attend à voir appliqués sont valables. Cette appréciation, avant l'acceptation de la mission, ne concerne pas les politiques de communication de l'entité,
 - après l'acceptation de la mission, dans le cadre de la conception et de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, le professionnel en exercice détermine si les critères applicables sont valables. À cette étape, il évalue aussi si les politiques de communication de l'entité sont appropriées et si elles sont cohérentes avec les critères applicables et les critères utilisés dans le secteur d'activité pertinent ;

Norme ISSA 5000,
par. 78

- la nature des travaux :
 - pour déterminer leur caractère valable, le professionnel en exercice détermine si les critères présentent les caractéristiques de critères valables (soit la pertinence, l'exhaustivité, la fiabilité, la neutralité et l'intelligibilité), ou il peut présumer que les critères d'un référentiel sont valables s'ils sont contenus dans des textes légaux ou réglementaires ou sont établis par des organisations autorisées ou reconnues qui suivent une procédure officielle transparente, 
 - pour évaluer le caractère approprié des politiques de communication, une fois qu'il a déterminé que les critères sont valables, le professionnel en exercice évalue les politiques au regard de ces critères et des critères utilisés dans le secteur d'activité pertinent, mais cette évaluation ne s'étend pas aux caractéristiques de critères valables. 

Compréhension de l'entité et de son environnement, et compréhension du cadre légal et réglementaire

367. Pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du cadre légal et réglementaire, le professionnel en exercice s'appuie sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et les procédures d'acceptation ou de maintien de la mission (voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) »). Toutefois, la compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du cadre légal et réglementaire, que le professionnel en exercice est tenu d'acquérir dans le cadre des procédures d'évaluation des risques englobe une compréhension de ce qui suit :
- la nature des activités de l'entité, de sa structure organisationnelle et juridique, de sa structure de propriété et de gouvernance ainsi que de son modèle économique ;
 - le périmètre de l'information et les activités qui y sont incluses ;
 - les buts, cibles ou objectifs stratégiques en lien avec les questions relatives à la durabilité et les mesures servant à évaluer la performance de l'entité ou à déterminer la rémunération de la direction ;
 - le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité, dans le contexte de l'information sur la durabilité de l'entité, et la façon dont l'entité se conforme à ce cadre.
368. Les questions pertinentes pour cette compréhension, qui sont affaire de jugement professionnel, varient grandement d'une mission à l'autre. La norme ISSA 5000 contient des modalités d'application sur ces questions. 

Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité

369. L'acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité qui concernent les questions relatives à la



Norme ISSA 5000,
par. A354

durabilité et la préparation de l'information sur la durabilité aide le professionnel en exercice à identifier les types d'anomalies pouvant se produire ainsi que les facteurs ayant une incidence sur les risques d'anomalies significatives liés aux informations à fournir.









370. Dans la plupart des missions d'assurance limitée, il n'est pas nécessaire pour le professionnel en exercice d'acquérir une compréhension détaillée des composantes du système de contrôle interne de l'entité. Les procédures à mettre en œuvre pour l'acquisition de la compréhension peuvent être moins poussées, et d'une nature autre, que celles requises dans une mission d'assurance raisonnable.




371. Le système de contrôle interne de l'entité comprend cinq composantes interreliées :

- *l'environnement de contrôle*, qui englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du système de contrôle interne et de son importance dans l'entité. Il conscientise le personnel à l'importance du contrôle et constitue par ailleurs l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Il ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger, les anomalies. Il peut toutefois influencer sur l'efficacité des contrôles d'autres composantes ;
- *le processus d'évaluation des risques par l'entité*, qui est un processus itératif d'identification et d'analyse des risques menaçant l'atteinte des objectifs de l'entité, et qui constitue la base à partir de laquelle la direction et les responsables de la gouvernance déterminent les risques à gérer. Le processus d'évaluation des risques par l'entité en ce qui concerne les questions relatives à la durabilité et la préparation de l'information sur la durabilité englobe la manière dont la direction identifie les questions relatives à la durabilité et les risques pertinents eu égard à la préparation de l'information sur la durabilité conformément aux critères applicables, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour les gérer ainsi que les résultats qui en découlent ;
- *le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité*, qui est un processus continu comprenant des évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles (à savoir si les autres composantes et les contrôles connexes ont été mis en place et sont fonctionnels), ainsi que l'identification et la correction des déficiences du contrôle relevées en temps opportun ;
- *le système d'information et les communications*, qui comprennent :
 - les activités de traitement de l'information de l'entité,
 - les données et les informations,
 - les ressources devant servir à mener ces activités,
 - les politiques ou procédures qui définissent, pour l'information sur la durabilité, la manière dont les données et les informations, y compris les informations qualitatives, sont saisies, enregistrées, traitées, examinées, corrigées et présentées, les documents justificatifs et autres informations pertinentes qui se rapportent aux questions relatives à la durabilité et qui concernent le cheminement des informations dans le système d'information, ainsi que les processus suivis pour la préparation de l'information sur la durabilité ;

- **les activités de contrôle**, qui sont les politiques ou procédures conçues pour assurer une bonne application des contrôles dans toutes les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. En ce qui concerne la préparation de l'information sur la durabilité de l'entité, elles comprennent les contrôles du traitement de l'information, soit les contrôles qui sont appliqués lors du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des informations).

372. Le tableau suivant présente des renvois aux exigences pertinentes de la norme ISSA 5000 pour l'acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité dans les missions d'assurance limitée et raisonnable, ainsi qu'aux paragraphes du présent guide qui fournissent des indications supplémentaires sur la compréhension exigée du professionnel en exercice pour chacune des composantes.

Compréhension exigée des composantes du contrôle interne portant sur les questions relatives à la durabilité et sur la préparation de l'information sur la durabilité		
	Assurance limitée	Assurance raisonnable
Nature des procédures à mettre en œuvre pour l'acquisition de cette compréhension	Demandes d'informations 	Demandes d'informations et autres procédures 
Environnement de contrôle (voir les paragraphes 377 à 381 ci-après)		
Processus d'évaluation des risques par l'entité (voir les paragraphes 382 à 385 ci-après)		
Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité		

Compréhension exigée des composantes du contrôle interne portant sur les questions relatives à la durabilité et sur la préparation de l'information sur la durabilité		
	Assurance limitée	Assurance raisonnable
(voir les paragraphes 386 à 388 ci-après)		
Système d'information et communications (voir les paragraphes 389 à 415 ci-après)		
Activités de contrôle (voir les paragraphes 416 à 421 ci-après)		
Voir les paragraphes 417 et 419 à 421 ci-après	SI le professionnel en exercice prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants 	



Pourquoi le professionnel en exercice a-t-il besoin de comprendre les composantes du système de contrôle interne de l'entité ?

373. Comme l'explique le paragraphe 369, la compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité aide le professionnel en exercice à identifier les types d'anomalies pouvant se produire. Elle l'aide entre autres à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité.
374. L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne. Les processus d'évaluation des risques et de suivi du système de contrôle interne par l'entité sont eux aussi conçus pour contribuer au bon fonctionnement du système de contrôle interne dans son ensemble.

375. Les contrôles des composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » sont principalement des contrôles directs (c'est-à-dire des contrôles qui sont suffisamment précis pour prévenir, ou pour détecter et corriger, les anomalies). La compréhension des contrôles de ces composantes aide le professionnel en exercice dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, en plus de fournir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques.
376. Les paragraphes qui suivent traitent des composantes individuelles du système de contrôle interne de l'entité, en faisant la distinction entre les travaux effectués par le professionnel en exercice dans une mission d'assurance limitée et ceux effectués dans une mission d'assurance raisonnable.

Compréhension de l'environnement de contrôle

377. Le degré de formalité de l'environnement de contrôle 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. Néanmoins, la compréhension de l'environnement de contrôle est exigée :
- quelles que soient la taille et la complexité de l'entité ;
 - tant dans les missions d'assurance limitée que dans les missions d'assurance raisonnable, quelles que soient la nature et la complexité des questions relatives à la durabilité et des critères applicables.
378. Il est possible que l'environnement de contrôle d'une entité peu complexe soit moins formel, et comporte moins de communications, de politiques et de procédures documentées. L'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle peut alors être moins axée sur l'inspection de documents et davantage axée sur les demandes d'informations et les observations physiques.
379. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut acquérir, au moyen de demandes d'informations, une compréhension de la façon dont la direction ou les employés adoptent les comportements attendus.



Exemple : demandes d'informations visant à en savoir plus sur l'environnement de contrôle de l'entité

Le professionnel en exercice peut en savoir plus sur l'environnement de contrôle de l'entité en adressant des demandes d'informations aux responsables de la gouvernance, à la direction et à d'autres personnes en ce qui concerne :

- la question de savoir si le ton donné par les responsables de la gouvernance ou la haute direction, selon le cas, est approprié pour encourager des pratiques éthiques et de grande qualité à l'égard de la gestion et de la communication de l'information sur la durabilité ;
- la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance et la participation de la haute direction aux stades appropriés du processus de préparation de l'information sur la durabilité, y compris pour approuver cette information, au besoin ;
- la question de savoir si l'entité a mis sur pied un sous-groupe des responsables de la gouvernance, tel qu'un comité d'audit, auquel sont confiées certaines responsabilités de surveillance de la préparation de l'information sur la durabilité (dans le cas d'entités de grande taille) ;

- la question de savoir si les décisions clés prises par les responsables de la gouvernance ou la haute direction, selon le cas, sont consignées dans des documents écrits, par exemple dans les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ;
- l'attribution de pouvoirs et de responsabilités se rapportant au processus de préparation de l'information sur la durabilité, et la reddition de comptes exigée à ce chapitre.

380. Dans une mission d'assurance raisonnable, la compréhension de l'environnement de contrôle comprend l'évaluation de la question de savoir :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
- si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne ;
- si les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne.

381. Dans une mission d'assurance raisonnable, en plus de procéder à des demandes d'informations, le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques, comme des observations directes et des inspections.



Exemples : documents ou communications que le professionnel en exercice peut observer ou inspecter dans une mission d'assurance raisonnable

- Code de conduite.
- Politiques applicables au personnel.
- Chartes et procès-verbaux du conseil d'administration et du comité d'audit.
- Éléments probants concernant la formation du personnel.
- Autres communications informelles de la haute direction en ce qui a trait à l'environnement de contrôle, comme les questions déontologiques ou la philosophie de gestion.



Exemple : éléments probants attestant l'efficacité de l'environnement de contrôle

Un environnement de contrôle efficace repose sur une compétence technique et un engagement éthique. Les situations suivantes peuvent en faire état :

- des gens compétents comprennent leurs responsabilités et les limites de leurs pouvoirs, et sont informés, attentifs et déterminés à faire les bonnes choses de la bonne manière ;
- les employés ont à cœur de suivre les politiques et procédures de l'organisation, ainsi que ses normes d'éthique et de comportement.

Le professionnel en exercice peut chercher des éléments probants attestant que :

- l'organisation montre qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques ;
- les responsables de la gouvernance démontrent leur indépendance face à la direction et exercent une surveillance à l'égard de l'élaboration et de l'exécution du contrôle interne en ce qui concerne les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité ;
- la direction établit, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, une structure et des voies hiérarchiques, ainsi que des pouvoirs et des responsabilités appropriés, en vue d'atteindre ses objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité ;
- l'organisation montre qu'elle attache de l'importance à l'embauche, au perfectionnement et à la rétention de personnes qui sont compétentes et dont le profil est compatible avec ses objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité ;
- l'organisation demande aux personnes ayant des responsabilités en matière de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte de ses objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité.

Compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité

382. Le processus d'évaluation des risques par l'entité constitue la base à partir de laquelle on peut déterminer comment gérer les risques. Dans le contexte d'une mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité, les risques que l'entité gère dans le cadre de son processus d'évaluation des risques comprennent les risques que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, ce qui peut entraîner un risque d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité.
383. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu de comprendre les résultats du processus d'évaluation des risques par l'entité, c'est-à-dire les risques que l'entité a identifiés et la façon dont ces risques sont gérés. Le professionnel en exercice peut acquérir cette compréhension au moyen de demandes d'informations. La compréhension des risques que l'entité a identifiés et évalués, et de la façon dont elle y répond, éclaire l'évaluation des risques par le professionnel en exercice. Il ne faut toutefois pas oublier que si l'entité n'identifie pas de risques, ce n'est pas forcément parce qu'il n'en existe aucun. Il peut s'agir d'un indice que le processus d'évaluation des risques est déficient.
384. Dans une mission d'assurance raisonnable, en plus de comprendre les résultats du processus d'évaluation des risques par l'entité, le professionnel en exercice est tenu de comprendre le processus en tant que tel, notamment la façon dont l'entité identifie les risques, les évalue et y répond, et de comprendre si celui-ci est approprié aux circonstances de l'entité. Pour ce faire, le professionnel en exercice peut s'entretenir avec la direction et d'autres personnes, et inspecter les documents liés au processus ou les procès-verbaux de réunions pertinentes (comme celles du comité de gestion des risques, s'il en existe un) de même que les documents où sont consignées les mesures prises par l'entité pour atténuer les risques identifiés.
385. Il est probable que les grandes entités ou les entités complexes aient mis en place des mécanismes formels pour identifier et évaluer les risques, comme des rapports écrits, des rencontres périodiques en bonne et due forme ou une fonction d'audit interne. Dans le cas des petites entités ou des entités peu complexes, le processus peut être beaucoup moins formel. Pour évaluer si le processus

d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, il faut prendre en considération la taille et la complexité de celle-ci et se demander si le processus tient compte de ses objectifs, de ses ressources et de sa tolérance au risque. Si le professionnel en exercice identifie des risques qui n'ont pas été identifiés par l'entité, alors qu'il se serait attendu à ce qu'ils le soient, il est probable que le processus d'évaluation des risques par l'entité ne soit pas approprié aux circonstances de l'entité.



Exemple : processus d'évaluation des risques

Un processus d'évaluation des risques efficace est dynamique et itératif. Il repose sur l'établissement d'objectifs qui :

- conviennent à l'entité ;
- sont interreliés à différents échelons et dans l'ensemble de l'entité ;
- sont assez clairs pour permettre d'identifier et d'analyser les risques qui menacent leur atteinte.

Un processus d'évaluation des risques efficace exige aussi que la direction tienne compte de l'incidence de changements potentiels dans l'environnement externe et au sein de l'entité qui pourraient rendre les contrôles internes inefficaces.

Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice comprend et évalue le processus selon lequel les objectifs sont établis, et le processus visant à tenir compte de l'incidence de changements sur les contrôles internes. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice comprend les changements potentiels identifiés par la direction (c'est-à-dire les résultats du processus) qui pourraient rendre les contrôles internes inefficaces.

Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice peut chercher des éléments probants attestant que :

- l'organisation définit les objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité avec suffisamment de clarté pour permettre l'identification et l'évaluation des risques se rattachant à ces objectifs ;
- l'organisation identifie les risques qui menacent l'atteinte de ses objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité dans l'ensemble de l'organisation et analyse les risques afin de disposer d'une base lui permettant de déterminer comment gérer ces risques ;
- l'organisation tient compte, dans son évaluation des risques qui menacent l'atteinte de ses objectifs en lien avec les questions relatives à la durabilité et l'information sur la durabilité, de la possibilité que des fraudes soient commises ;
- l'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir une incidence importante sur le système de contrôle interne.

Compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

386. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu de comprendre les résultats du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, à savoir si l'entité a déterminé qu'une composante du système de contrôle interne n'a pas été mise en place ou n'est pas fonctionnelle. Le professionnel en exercice peut acquérir cette compréhension au moyen de demandes d'informations. La compréhension des résultats du processus de l'entité éclaire son évaluation des risques. Il ne faut toutefois pas oublier que si l'entité ne relève rien dans le cadre de son processus, ce n'est pas forcément parce que chacune des cinq composantes a été mise en place et est fonctionnelle. Il peut s'agir d'un indice que le processus de suivi du système de contrôle interne est déficient.
387. Dans une mission d'assurance raisonnable, en plus de comprendre les résultats du processus de l'entité, le professionnel en exercice est tenu de comprendre le processus en tant que tel et d'évaluer si celui-ci est approprié aux circonstances de l'entité. Il peut s'entretenir avec la direction et d'autres personnes pour comprendre la façon dont l'organisation sélectionne, élabore et réalise les évaluations afin de vérifier si les autres composantes ont été mises en place et sont fonctionnelles, et la façon dont elle évalue les résultats, communique les déficiences et fait le suivi des mesures correctives.
388. Il est probable que les grandes entités ou les entités complexes aient mis en place des mécanismes formels pour faire le suivi du système de contrôle interne, comme des rapports écrits, des rencontres périodiques en bonne et due forme ou une fonction d'audit interne. Dans le cas des petites entités ou des entités peu complexes, le système peut être beaucoup moins formel. Pour évaluer si le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, il faut prendre en considération la taille et la complexité de celle-ci et se demander si le processus tient compte de ses objectifs, de ses ressources et de sa tolérance au risque. Si le professionnel en exercice identifie qu'une composante du système de contrôle interne n'a pas été mise en place ou n'est pas fonctionnelle, il est probable que le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ne soit pas approprié aux circonstances de l'entité.



Exemple : suivi du système de contrôle interne

Un processus de suivi du système de contrôle interne efficace peut comprendre :

- pour vérifier que chacune des autres composantes a été mise en place et est fonctionnelle, une combinaison des éléments suivants :
 - des évaluations continues, intégrées aux processus opérationnels à différents échelons de l'entité, qui fournissent des informations en temps opportun,
 - des évaluations ponctuelles, réalisées périodiquement, dont l'étendue et la fréquence dépendent de l'évaluation des risques, de l'efficacité des évaluations continues et d'autres points que la direction peut prendre en considération ;
- une évaluation des constatations au regard de critères établis par des autorités de réglementation, des normalisateurs reconnus ou encore la direction et le conseil d'administration ;

- la communication des déficiences à la direction et au conseil d'administration, ainsi que la prise de mesures correctives appropriées.

Compréhension du système d'information et des communications

389. Tant dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de comprendre la composante « système d'information et communications » de l'entité, c'est-à-dire la façon dont l'organisation obtient ou génère et utilise des informations de qualité qui sont pertinentes et qui contribuent à la préparation de l'information sur la durabilité. Pour ce faire, le professionnel en exercice évalue si le système d'information de l'entité contribue de façon appropriée à la préparation de l'information sur la durabilité conformément aux critères applicables en se fondant sur sa compréhension :

- du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer ;
- de la façon dont l'information provenant de sources externes, comme les sociétés de services ou d'autres organisations faisant partie de la chaîne de valeur de l'entité, est consignée, traitée, corrigée au besoin et intégrée à l'information sur la durabilité ;
- 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.



Exemple : compréhension du système d'information et des communications dans le cas de sources d'informations externes

Société de services

L'entreprise A est une société de services touristiques qui exerce ses activités dans plusieurs pays ou territoires. Elle fait appel à un tiers fournisseur de services (le fournisseur B) pour le calcul de ses émissions de gaz à effet de serre. Le fournisseur B fournit à l'entreprise A une plateforme de gestion des données sur le carbone comme logiciel complémentaire à son système d'information financière. Cette plateforme communique avec le grand livre général de l'entreprise A : elle extrait les informations sur les montants et les catégories de dépenses et attribue des facteurs d'émissions aux montants pour estimer les émissions de gaz à effet de serre qui y sont associées. L'entreprise A utilise ces montants estimatifs comme base pour la préparation de l'information sur ses émissions de gaz à effet de serre.

Lorsqu'elle utilise les informations générées par le fournisseur B, l'entreprise A peut :

- rapprocher les données sous-jacentes utilisées par le fournisseur B avec son système d'information financière pour évaluer si la communication entre les deux systèmes a bien fonctionné. L'entreprise A peut aussi obtenir un rapport du fournisseur B, ou mettre en œuvre ses propres procédures, pour confirmer l'efficacité du fonctionnement du processus automatisé et du contrôle connexe ;
- acquérir une compréhension des sources des facteurs d'émissions utilisés par le fournisseur B, puis déterminer que celles-ci sont appropriées pour elle. L'entreprise A peut

aussi obtenir un rapport du fournisseur B, ou mettre en œuvre ses propres procédures, pour déterminer que la base de données de facteurs d'émissions utilisée par le fournisseur B est appropriée par rapport à ses besoins et que l'algorithme du fournisseur B attribue les facteurs d'émissions aux dépenses pertinentes de façon appropriée ;

- intégrer un processus manuel et un contrôle connexe pour que l'extraction des données de la plateforme du fournisseur B soit réalisée et approuvée par des membres du personnel distincts ;
- instaurer un processus manuel et un contrôle connexe pour que la synthèse et la communication des données de la plateforme du fournisseur B soient réalisées et approuvées par des membres du personnel distincts.

Entité de la chaîne de valeur

L'entreprise C est une société de commerce de détail qui exerce ses activités dans un seul pays. Elle prévoit dans les contrats conclus avec ses fournisseurs que ceux-ci sont tenus de lui fournir des informations sur les émissions des champs d'application 1 et 2 associées à l'approvisionnement qu'ils lui fournissent. L'entreprise C utilise ces montants comme base pour la préparation de ses informations sur les émissions du champ d'application 3.

Lorsqu'elle utilise les informations générées par une entité de la chaîne de valeur, l'entreprise C peut :

- rapprocher les données sous-jacentes fournies par l'entité de la chaîne de valeur avec son système d'information financière pour déterminer que l'entité de la chaîne de valeur a bien tenu compte de leurs échanges dans le calcul de ses émissions ;
- acquérir une compréhension des sources des facteurs d'émissions utilisés par l'entité de la chaîne de valeur, puis déterminer que celles-ci sont appropriées pour elle ;
- obtenir le rapport de mission du professionnel en exercice qui réalise une mission d'assurance à l'égard des processus et contrôles de l'entité de la chaîne de valeur ;
- instaurer un processus manuel et un contrôle connexe pour que la synthèse et la communication des données fournies par l'entité de la chaîne de valeur soient réalisées et approuvées par des membres du personnel distincts.



Exemple : compréhension du système d'information et des communications dans le cas d'estimations et d'informations prospectives

Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction établit une estimation, le professionnel en exercice peut prendre en considération :

- la nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus de la direction en ce qui a trait aux estimations ;

- la manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations et d'y répondre ;
- le système d'information de l'entité en ce qui concerne les estimations, ainsi que les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes, y compris les données provenant de tiers, utilisées pour l'estimation ;
- le recours à des experts par la direction pour l'établissement de l'estimation ;
- la manière dont la direction acquiert une compréhension de l'incertitude d'estimation et y répond ;
- les contrôles pertinents pour l'établissement de l'estimation ;
- la manière dont la direction tient compte du dénouement des estimations antérieures ;
- le fait qu'il y ait eu ou non, ou qu'il aurait dû y avoir ou non, un changement dans les méthodes d'estimation par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, la raison ;
- la façon dont l'entité a évalué l'incidence de l'incertitude d'estimation sur l'estimation, le cas échéant, y compris la question de savoir :
 - si et, le cas échéant, comment l'entité a pris en compte les différents dénouements ou différentes hypothèses possibles, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses sur une estimation,
 - comment l'entité détermine l'estimation lorsqu'une analyse indique plusieurs scénarios de dénouement possibles.

Compréhension du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

390. La compréhension qu'a le professionnel en exercice du système d'information et des communications de l'entité englobe une compréhension du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer.
391. Le référentiel peut énoncer le processus que l'entité est tenue de suivre pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer. Mais il se peut aussi que l'entité ait à élaborer ses propres critères applicables au processus à suivre pour identifier l'information sur la durabilité qui est pertinente eu égard aux besoins d'information des utilisateurs visés. Dans certains référentiels, on parle du « processus d'appréciation du caractère significatif » ou du « processus d'appréciation de l'importance relative ». Il peut y avoir de nombreuses occasions pour la direction de faire preuve de parti pris dans l'identification de l'information sur la durabilité à communiquer lorsque le référentiel ne précise pas quels sujets ou aspects de sujets inclure.



Exemple : l'entité a besoin d'un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

L'entité applique un référentiel selon lequel elle est tenue d'inclure des informations sur les possibilités et risques liés à la durabilité qui se présentent à elle. Ni les possibilités et risques ni la

façon de les évaluer ne sont toutefois précisés. C'est souvent le cas dans les référentiels parce que les éléments d'information pertinents ne sont pas les mêmes pour toutes les entités. L'entité peut alors mettre au point un processus lui permettant d'identifier les possibilités et risques liés à la durabilité (aspects des sujets à communiquer). Ce processus devrait aboutir à la communication d'informations sur les possibilités et risques liés à la durabilité exhaustives, pertinentes, fiables, neutres et intelligibles (c'est-à-dire que les critères appliqués sont valables).



Exemple : l'entité n'a pas besoin d'un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

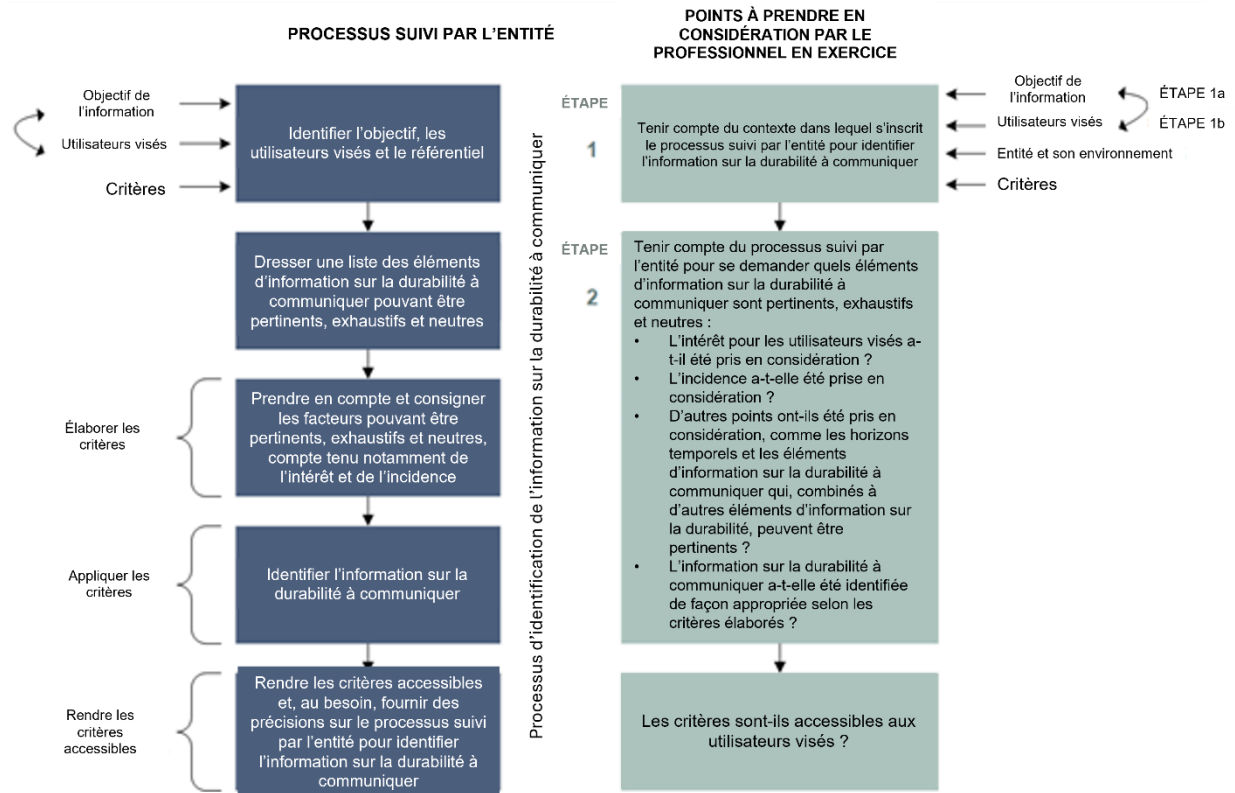
Un référentiel d'information exige la fourniture d'indicateurs précis, dont le temps consacré par les employés à la formation pendant la période, mesuré en heures. Il énonce : i) quelle définition donner au terme « employés », ii) ce qui constitue de la « formation », et iii) comment calculer l'indicateur. Dans ce cas, il se peut que l'entité n'ait pas besoin de mettre au point un processus pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, puisque le référentiel en impose déjà la fourniture (on peut présumer que les auteurs du référentiel ont déjà jugé que l'indicateur revêtait une importance pour les utilisateurs visés).

392. Le professionnel en exercice peut commencer par tenir compte du contexte dans lequel s'inscrit le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, notamment les circonstances de la mission, comme il est décrit dans le diagramme ci-après. Les circonstances de la mission peuvent englober :

- l'objectif de l'information sur la durabilité (étape 1a) ;
- les utilisateurs visés (étape 1b) ;
- l'entité et son environnement ;
- le choix des critères (critères d'un référentiel ou critères élaborés par l'entité).

Diagramme F.3 — Compréhension du processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer

Le diagramme ci-dessous devrait être consulté en parallèle avec les paragraphes A382 à A384 des modalités d'application de la norme ISSA 5000.



393. Lorsque l'entité a documenté le processus qu'elle a suivi pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer et les décisions qu'elle a prises, la documentation peut constituer un bon point de départ pour la compréhension du professionnel en exercice. En l'absence de documentation, il peut être possible pour le professionnel en exercice de comprendre le processus suivi par l'entité au moyen de demandes d'informations auprès de la direction ou des responsables de la gouvernance dans une mission d'assurance limitée, de même qu'au moyen d'autres procédures dans une mission d'assurance raisonnable. Si l'entité n'a pas suivi un processus approprié pour déterminer le contenu de son information sur la durabilité, le professionnel en exercice pourrait avoir à se demander si c'est là le signe que les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance ne sont pas remplies. (Voir la **partie C**, « Acceptation et maintien de la mission (y compris les conditions préalables) ».)
394. Certains référentiels peuvent spécifier l'objectif de l'information sur la durabilité et identifier les utilisateurs visés. Lorsque ce n'est pas le cas, il revient à l'entité de faire ces déterminations.
395. Le professionnel en exercice peut se demander si les critères d'un référentiel contiennent ou non des indications sur les points à prendre en considération pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer.



Exemple : référentiels qui spécifient l'objectif de l'information

Norme ISSA 5000,
par. A337

Lorsque des informations sur les droits de la personne sont communiquées conformément aux Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme des Nations Unies, les aspects des sujets à inclure portent non seulement sur les risques auxquels est exposée l'entité, mais également sur les risques pour les personnes touchées par les activités de l'entité. Dans certains référentiels (comme le cadre conceptuel du SASB), une information est dite pertinente lorsqu'elle porte sur une question qui expose l'entité à un risque financier ; on parle alors du caractère significatif sur le plan financier. Dans d'autres référentiels, une information est pertinente lorsqu'elle concerne l'incidence qu'a une organisation sur l'environnement, la société ou l'économie ; il est alors question du caractère significatif sur le plan de l'impact. Par exemple, selon la Global Reporting Initiative (GRI), les « thèmes pertinents » (autrement dit, les sujets significatifs) sont ceux qui représentent les impacts économiques, environnementaux et sociaux importants d'une organisation, ou qui influencent de manière considérable les évaluations et les décisions des parties prenantes.

396. Les paragraphes qui suivent donnent d'autres indications sur ce que le professionnel en exercice peut prendre en considération en ce qui a trait à l'objectif de l'information sur la durabilité (étape 1a) et aux utilisateurs visés (étape 1b).

Étape 1a : prendre en considération la façon dont l'entité a identifié l'objectif de l'information sur la durabilité

397. L'entité peut communiquer l'information sur la durabilité sur une base volontaire ou être tenue de le faire selon les textes légaux ou réglementaires. Quoiqu'il en soit, l'objectif de l'information sur la durabilité est de communiquer à un ou à plusieurs groupes d'utilisateurs visés certaines informations sur des questions relatives à la durabilité. Entre autres objectifs de l'information sur la durabilité, il peut y avoir la communication :

- de l'incidence de l'entité sur l'environnement naturel ;
- des activités de l'entité sur une période donnée et de la façon dont elles contribuent aux objectifs de durabilité de l'entité ;
- de la façon dont l'entité crée de la valeur à partir des possibilités et risques liés à la durabilité ;
- des plans d'avenir de l'entité ou de sa performance attendue en ce qui a trait aux buts et cibles en matière de durabilité.

398. Il se peut que le professionnel en exercice, lorsqu'il considère les jugements portés par l'entité, tienne compte de l'objectif de la communication de l'information sur la durabilité.

Étape 1b : prendre en considération la façon dont l'entité a identifié les utilisateurs visés de l'information sur la durabilité

399. Les utilisateurs visés sont les personnes, organisations ou groupes de personnes ou d'organisations qui, selon le professionnel en exercice, utiliseront le rapport de mission d'assurance en matière de durabilité. Pour considérer la pertinence de questions relatives à la durabilité, on peut notamment se

demander si elles revêtent une importance pour les utilisateurs visés parce qu'elles peuvent avoir une incidence sur leurs décisions d'après l'information sur la durabilité qui est communiquée.

400. Différentes circonstances peuvent revêtir une importance pour les utilisateurs visés, notamment celles qui :

- sont susceptibles d'inciter les investisseurs à acheter ou à vendre des titres de capitaux propres de l'entité ;
- sont susceptibles de faire varier le prix de l'action ou la valeur d'entreprise de l'entité ;
- ont fait l'objet d'une couverture médiatique ou pourraient attirer l'attention des médias (locaux, nationaux ou internationaux) si elles étaient connues ;
- sont associées à un grand nombre de plaintes (de clients, de fournisseurs, d'autres parties prenantes, etc.) ;
- ont été mentionnées spontanément par plusieurs parties prenantes ;
- sont d'une grande importance dans la société en général ou sont de nature hautement délicate pour le public.



Exemple : questions revêtant une importance pour les utilisateurs visés

Dans certaines circonstances, les questions revêtant une importance pour les utilisateurs visés peuvent comprendre :

- les droits de la personne, l'implication rapportée de l'entité dans des affaires de corruption, l'impôt payé dans les pays ou territoires où l'entité exerce des activités et la rémunération des dirigeants ;
- les questions sur lesquelles des pairs et des concurrents du même secteur ou de la même branche d'activité ont beaucoup communiqué d'informations ;
- la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux accords internationaux ou aux accords volontaires d'importance stratégique pour l'entité et ses parties prenantes.

401. Le professionnel en exercice peut se demander si l'entité a acquis et a consigné une compréhension de la nature générale des décisions que les utilisateurs visés sont susceptibles de prendre sur la base de l'information sur la durabilité, ou qui peuvent être influencées par cette information.

402. Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles des parties prenantes de l'entité ne sont pas des utilisateurs visés, et vice versa. Il est possible que les questions d'importance pour une partie prenante qui n'est pas un utilisateur visé soient prises en compte par d'autres parties qui sont des utilisateurs visés. On ne peut présumer, juste parce qu'on ne s'attend pas à ce qu'un groupe de parties prenantes donné qui aurait un intérêt légitime à l'égard de l'information sur la durabilité utilise le rapport sur la durabilité, que les informations sur les questions relatives à la durabilité qui répondraient à ses besoins d'information ne seraient pas pertinentes pour d'autres groupes d'utilisateurs visés, lorsqu'il y en a plusieurs.



Exemple : parties prenantes représentées par des utilisateurs de l'information sur la durabilité

Un enfant qui, dans la chaîne d'approvisionnement d'une entreprise, est soumis au travail forcé (une partie prenante) ne serait vraisemblablement pas en position de lire le rapport sur la durabilité de l'entreprise et le rapport de mission d'assurance connexe. Toutefois, ses intérêts peuvent être représentés par un organisme de bienfaisance (une organisation non gouvernementale), des politiciens ou des lobbyistes (des agents) qui luttent contre le travail des enfants et qui usent de leur position pour influencer les clients de l'entreprise.

403. Les utilisateurs de l'information sur la durabilité peuvent former un seul groupe ou plusieurs groupes d'utilisateurs visés, aux besoins d'information potentiellement différents. Dans la mesure où l'information sur la durabilité ne peut pas répondre aux besoins d'information de chacun des utilisateurs visés, le professionnel en exercice peut avoir à se demander s'il y a des personnes d'un même groupe d'utilisateurs visés qui ont des besoins d'information communs.
404. Les besoins d'information ne sont pas nécessairement les mêmes pour tous les groupes d'utilisateurs visés ; ce qui est pertinent pour un groupe peut ne pas l'être pour un autre.



Exemple : diversité des besoins des utilisateurs

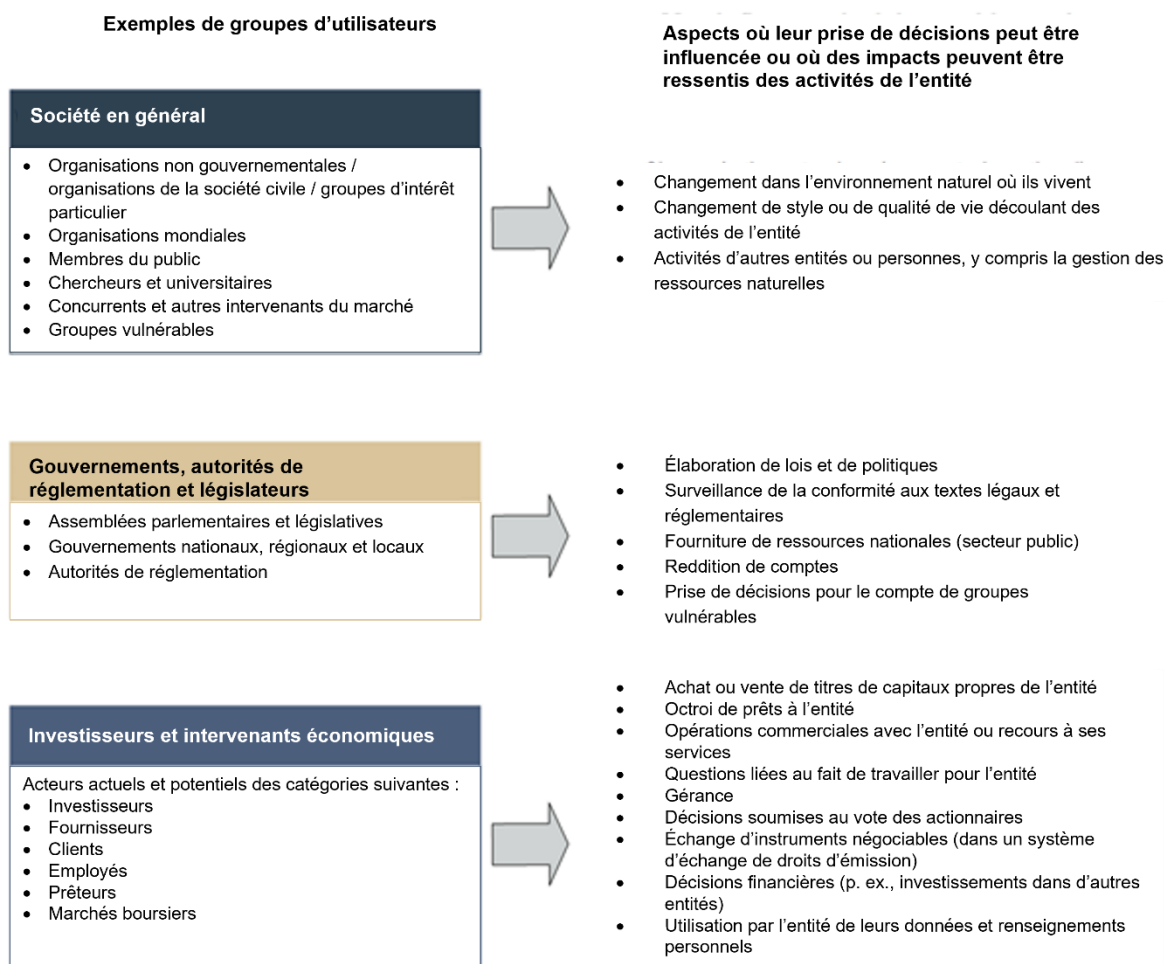
Pour rendre compte de sa performance sur le plan clinique, un hôpital public prépare un rapport sur la durabilité dont les catégories d'utilisateurs pourraient notamment être :

- le gouvernement, qui a besoin de savoir si les citoyens reçoivent des soins de santé adéquats et si les ressources sont utilisées de manière efficiente ;
- des groupes de patients (actuels ou potentiels), le grand public et le reste du monde, qui veulent savoir si l'hôpital est en mesure de fournir des soins à la population, remplissant ainsi son mandat de contrôle des maladies, et s'il offre un environnement sans danger sur le plan clinique ;
- un patient atteint du cancer, qui a un intérêt personnel à savoir si l'hôpital a la capacité de bien le traiter.

Dans cet exemple, les utilisateurs visés pourraient être ceux des deux premières catégories d'utilisateurs, mais pas le patient pris isolément, quoiqu'il pourrait faire partie d'un groupe de patients.

405. Le diagramme ci-après présente des exemples de groupes d'utilisateurs potentiels. La liste n'est pas exhaustive, mais le professionnel en exercice peut s'en servir comme point de départ pour se demander comment l'entité a identifié les utilisateurs visés de l'information sur la durabilité, en pensant aux groupes d'utilisateurs propres à l'entité.

Diagramme F.4 — Exemples de groupes d'utilisateurs



406. Lorsqu'il n'est pas possible d'évaluer suffisamment les éléments pertinents en identifiant directement lesquels revêtiraient une importance pour les utilisateurs visés, une autre approche, ou une approche complémentaire, pourrait consister à considérer l'importance des questions relatives à la durabilité possibles (y compris les sujets et les aspects de sujets). Selon l'objectif de la communication de l'information sur la durabilité, l'importance des questions relatives à la durabilité possibles peut être prise en compte dans le contexte de la stratégie, du modèle économique et de la performance de l'entité (on parle alors du caractère significatif sur le plan financier), ou dans le contexte de l'incidence de l'entité sur l'environnement, la société ou l'économie (il est alors question du caractère significatif sur le plan de l'impact) (voir également la section intitulée « "Double matérialité" » dans la **partie E**, « Planification »).

Norme ISSA 5000,
par. A337

407. L'incidence sur les autres entités pourrait comprendre les répercussions sur les personnes, les organisations, la société en général ou l'environnement, selon ce qui est approprié compte tenu de l'objectif de l'information sur la durabilité. Les incidences peuvent être directement attribuables aux actions et aux décisions de la direction de l'entité comptable ou découler indirectement de relations qu'entretient l'entité comptable, ou être des conséquences directes ou indirectes de facteurs externes.



Exemple : incidences d'une entité donnant lieu à des incidences indirectes sur l'entité

Supposons qu'une entreprise est responsable de déversements réguliers d'une grande quantité de polluants dans une rivière. Ses actions peuvent avoir des incidences directes sur l'environnement, voire sur les populations locales qui pêchent dans la rivière ou s'y approvisionnent en eau. Elles pourraient aussi avoir des incidences indirectes sur l'entreprise, par exemple une perte de revenus en raison du mécontentement des clients face à son insouciance à l'égard de l'environnement, et des incidences directes attribuables aux coûts de dépollution ou aux amendes imposées par les autorités.

408. Du point de vue de l'incidence prévue, les circonstances qui pourraient accroître sa pertinence comprennent celles qui, par exemple :

- exposent l'entité à de grands risques ou présentent des possibilités importantes pour elle (y compris concernant sa réputation ou son droit d'exercer des activités) ;
- ont des conséquences financières significatives directes (détermination faite à partir des seuils de signification utilisés pour les états financiers) ;
- ont ou risquent d'avoir une incidence majeure sur la performance opérationnelle de l'entité ;
- ont ou risquent d'avoir une incidence majeure sur l'exploitation ou les activités d'autres entités ;
- entraînent ou risquent d'entraîner une dégradation directe majeure des ressources naturelles ou de l'environnement ;
- se rapportent à des possibilités stratégiques qui permettraient à l'entité de renforcer sa position concurrentielle ;
- concernent des valeurs, politiques, stratégies, systèmes de gestion opérationnelle, buts et cibles clés de l'entité ou de ses parties prenantes.



Exemple : incidences sur l'entité à moyen terme

Une entité possède une usine située sur des terres basses littorales exposées à un risque d'inondation causé par la hausse du niveau de la mer. L'intensification des événements météorologiques extrêmes fait en sorte que l'on s'attend à ce qu'il ne soit plus possible d'exploiter l'usine dans cinq ans. Même si aucune conséquence physique n'est anticipée pour les cinq prochaines années, cette information peut être pertinente pour les utilisateurs, qu'ils aient un intérêt à court terme (par exemple, un investisseur qui prévoit d'investir sur trois ans) ou à long terme (par exemple, une banque qui a accordé un prêt garanti par l'usine échéant dans 10 ans) dans l'entité, puisque cette information est vraisemblablement prise en compte dans la valeur de l'investissement. Le professionnel en exercice peut avoir à se demander si l'horizon temporel choisi par l'entité pour ce qui est des informations à inclure est approprié et si les informations fournies dans l'information sur la durabilité à cet égard sont suffisantes.

Étape 2 : prendre en considération la sélection des questions relatives à la durabilité à inclure dans l'information sur la durabilité

409. Le professionnel en exercice peut se demander comment l'entité a identifié les questions relatives à la durabilité pertinentes. L'entité peut l'avoir fait en plusieurs étapes, en tenant compte du ou des référentiels utilisés, de l'objectif de l'information sur la durabilité et des utilisateurs visés, et en effectuant un filtrage des questions relatives à la durabilité possibles pour ne retenir que celles qui sont pertinentes dans les circonstances de la mission.
410. Les activités d'interaction avec les parties prenantes peuvent jouer un rôle important dans l'identification par l'entité des questions relatives à la durabilité. On peut obtenir de meilleurs résultats en engageant un dialogue ouvert avec les parties prenantes, plutôt que de demeurer passif ou de leur demander leurs commentaires sur une liste préétablie de questions relatives à la durabilité. Toutefois, il peut être nécessaire de renseigner adéquatement les parties prenantes sur l'entité et ses activités pour que leurs interventions puissent être efficaces.
411. Lorsqu'il considère le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer et se demande si les critères utilisés pour ce faire sont valables et ont été appliqués de façon appropriée (c'est-à-dire s'ils permettent d'aboutir à une information sur la durabilité pertinente, exhaustive, fiable, neutre et intelligible), le professionnel en exercice pourrait également prendre en compte certaines des sources indiquées ci-dessous. Les sources internes peuvent comprendre :
- des entretiens avec la direction et les responsables de la gouvernance ;
 - des informations publiées dans le passé par l'entité ;
 - des ordres du jour et procès-verbaux de réunions du conseil d'administration, de la haute direction et de comités ;
 - des évaluations des risques ;
 - des documents stratégiques préparés par l'entité ;
 - des rapports de dénonciation ;

- des communications de la part du conseiller juridique interne (ou externe).
412. Les sources externes peuvent comprendre :
- des informations publiées par des pairs et des concurrents ;
 - des résultats de sondages (menés par l'entité ou des pairs, ou à l'échelle du secteur) ;
 - des plaintes de fournisseurs ou de clients ;
 - des entretiens avec des parties prenantes, des activités de consultation ou des interactions avec les parties prenantes ;
 - des recherches sur le Web et les médias sociaux ;
 - des avis d'experts sur les mégatendances à l'échelle internationale ;
 - les objectifs de développement durable des Nations Unies ;
 - des obligations d'information en vertu de textes réglementaires.
413. Dans le cadre du processus suivi pour identifier les questions relatives à la durabilité, il pourrait être approprié que l'entité considère les questions qui sont pertinentes prises individuellement et celles qui sont pertinentes lorsqu'elles sont combinées à d'autres questions, notamment parce qu'une ou plusieurs questions sont liées.



Exemple : pertinence d'informations regroupées

Les informations sur le départ de membres du personnel, ou encore sur quelques plaintes de clients ou la résiliation de deux contrats d'approvisionnement, ne sont pas forcément pertinentes si elles sont prises individuellement. Par contre, si ces informations, une fois qu'elles sont combinées, se révèlent être liées, elles peuvent s'avérer pertinentes et être le signe de graves problèmes au niveau de la haute direction de l'entité.

414. Il se peut que les utilisateurs visés jugent utile de comprendre le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer, même si la fourniture d'informations sur ce processus n'est pas imposée par le référentiel. Le professionnel en exercice pourrait donc considérer qu'il est approprié d'inciter l'entité à fournir des précisions sur ce processus, entre autres sur ce qui a été inclus ou non dans l'information sur la durabilité.
415. Que des informations sur ce processus soient fournies ou non, il faut que les utilisateurs visés aient accès aux critères appliqués pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer (y compris les sujets, les aspects de sujets et le périmètre de l'information), au même titre que les autres critères applicables.

Compréhension des activités de contrôle

416. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de comprendre la composante « activités de contrôle ». Pour ce faire, il est tenu d'identifier certains contrôles, notamment :
- les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement afin d'obtenir des éléments probants, c'est-à-dire :

- les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement afin d'obtenir des éléments probants parce qu'il s'agit d'une façon plus efficiente ou efficace d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que la mise en œuvre de procédures de corroboration seules,
 - les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés ;
 - les contrôles complémentaires d'une entité utilisatrice qui sont identifiés dans le rapport de mission d'assurance d'un autre professionnel en exercice et qui, selon la détermination du professionnel en exercice, sont pertinents pour l'entité utilisatrice. Il peut s'agir, par exemple, d'un rapport destiné à plusieurs parties sur les contrôles d'une entité de la chaîne de valeur préparé par un autre professionnel en exercice. Ce sont les contrôles que l'entité utilisatrice peut avoir mis en place pour veiller à ce que l'information provenant d'autres organisations soit intégrée de façon appropriée à son système d'information et à l'information sur la durabilité qui en résulte. Ces autres organisations peuvent comprendre, par exemple, des sociétés de services qui fournissent à l'entité des services pertinents eu égard à son contrôle interne sur l'information sur la durabilité, ou des organisations de la chaîne de valeur qui sont comprises dans le périmètre de l'information, mais qui échappent au contrôle de l'entité, laquelle est tenue d'inclure les informations de ces organisations dans son information sur la durabilité ;
 - les contrôles généraux informatiques liés aux contrôles que le professionnel en exercice prévoit de tester. Pour acquérir une compréhension des contrôles qu'il prévoit de tester, le professionnel en exercice est aussi tenu de comprendre les risques découlant du recours à l'informatique qui se rattachent à ces contrôles et les contrôles généraux informatiques que l'entité a mis en place en réponse à ces risques. Plus précisément, si les contrôles reposent sur le recours à l'informatique, il est important de comprendre les contrôles y afférents. Ainsi, selon la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice est tenu d'identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui se rattachent aux contrôles qu'il prévoit de tester et qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, et de comprendre les contrôles généraux informatiques visant à répondre à ces risques ;
 - les autres contrôles que le professionnel en exercice identifie et qui, selon lui, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir, et de concevoir des procédures complémentaires en réponse à cette évaluation des risques.
417. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice n'est pas tenu de comprendre la composante « activités de contrôle ». Toutefois, s'il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles en vue d'obtenir des éléments probants, il est tenu de comprendre les contrôles qu'il prévoit de tester, notamment les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui se rattachent à ces contrôles. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement de quelconques contrôles, il n'est pas tenu de les comprendre.



En quoi consiste l'acquisition d'une compréhension des contrôles faisant partie de la composante « activités de contrôle » ?

418. La compréhension de ces contrôles englobe l'évaluation de la question de savoir si les contrôles ont été conçus efficacement en vue de permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives ainsi que la détermination que les contrôles ont été mis en place. Il est important de comprendre les contrôles avant d'en tester l'efficacité du fonctionnement. Si un contrôle n'est pas conçu efficacement ou mis en place, alors il est inutile d'en tester l'efficacité du fonctionnement.



Comment le professionnel en exercice évalue-t-il si un contrôle a été conçu efficacement ?

419. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle a la capacité de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies significatives dans l'information sur la durabilité (en d'autres mots, la capacité d'atteindre l'objectif visé). Cette évaluation porte habituellement sur la structure et le caractère approprié du contrôle ainsi que sur sa concordance avec les objectifs de gestion des risques de l'entité. L'évaluation de la conception d'un contrôle consiste principalement à :
- déterminer l'objectif visé par le contrôle (quels sont les risques auxquels le contrôle vise à répondre ?) ;
 - évaluer des éléments précis du contrôle, comme les politiques, les procédures et les activités (quelles sont les étapes du contrôle ? qui est responsable de chaque étape ? quelle est la documentation requise ?) ;
 - déterminer si le contrôle est pertinent eu égard aux risques et objectifs identifiés (si le contrôle est mis en place, permettra-t-il de répondre aux risques auxquels il vise à répondre ?) ;
 - évaluer si la conception du contrôle permet de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (dans une mission d'assurance limitée) ou au niveau des assertions (dans une mission d'assurance raisonnable).
420. Le professionnel en exercice peut évaluer la conception d'un contrôle en procédant à des demandes d'informations ou en passant en revue la documentation (dont les politiques, les procédures et les diagrammes) qui décrit comment le contrôle est censé fonctionner. Les autres procédures mises en œuvre à cette fin peuvent comprendre les suivantes :
- déterminer à quelle fréquence le contrôle est exécuté et si cette fréquence est appropriée compte tenu du risque ;
 - identifier qui est responsable d'exécuter le contrôle et si cette personne possède la compétence et l'autorité appropriées ;
 - déterminer si le contrôle s'intègre bien aux autres contrôles et processus de l'entité ;
 - reconnaître les limites inhérentes au contrôle qui peuvent entraver son efficacité ;
 - comparer la conception du contrôle aux pratiques exemplaires du secteur ou aux exigences réglementaires.



Comment le professionnel en exercice détermine-t-il qu'un contrôle a été mis en place ?

421. Pour déterminer qu'un contrôle a été mis en place, il faut établir que le contrôle existe et qu'il est utilisé dans la pratique comme prévu, par exemple :
- en s'enquérant auprès des membres du personnel concernés au sujet du contrôle pour confirmer son existence et sa mise en place ;
 - en observant directement l'exécution du contrôle pour confirmer son fonctionnement ;
 - en consultant des documents et pièces justificatives qui fournissent des éléments probants attestant la mise en place du contrôle ;
 - en retraçant un événement ou une opération tout au long du processus pour voir comment le contrôle est appliqué à chaque étape (ce qu'on appelle parfois un test de cheminement).

Évaluation des déficiences du contrôle

422. On parle de « déficience du contrôle interne » lorsque la conception, la mise en place ou le fonctionnement d'un contrôle ne permet pas à la direction ou au personnel, dans l'exécution normale des fonctions qui leur sont assignées, de prévenir, ou de détecter et de corriger, à temps les anomalies.
423. Même si l'environnement de contrôle ne fonctionne pas au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions, une déficience dans l'environnement de contrôle nuit aux autres composantes du système de contrôle interne, y compris les contrôles conçus en vue de permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions. Cette situation augmente le risque que les contrôles du système de contrôle interne ne puissent pas prévenir, ou détecter et corriger, à temps les anomalies.
424. Si le processus d'évaluation des risques ou le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité n'est pas approprié aux circonstances de l'entité, il peut s'agir d'un indice de l'existence de déficiences dans ces composantes. Ces déficiences peuvent empêcher l'entité d'identifier des changements dans l'entité ou dans son environnement, ou des circonstances où les contrôles ne fonctionnent pas comme prévu, qui nécessiteraient d'apporter des changements au système de contrôle interne. Cette situation augmente le risque que les contrôles, bien qu'ils aient été conçus efficacement, ne permettent plus de répondre aux risques auxquels ils avaient été conçus en vue de répondre ou ne permettent plus de répondre à des risques pertinents.
425. Les contrôles des composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » sont plus susceptibles de fonctionner au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions. Par conséquent, ils sont plus susceptibles d'avoir une incidence directe sur la capacité de la direction ou du personnel, dans l'exécution normale des fonctions qui leur sont assignées, de prévenir, ou de détecter et de corriger, à temps les anomalies au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions.
426. Lorsqu'il se demande s'il a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, le professionnel en exercice peut s'entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, des faits et circonstances pertinents qu'il a constatés. C'est l'occasion pour lui d'alerter la direction en temps opportun sur l'existence de déficiences dont elle n'était peut-être pas informée. Le niveau

Norme ISSA 5000,
par. 121

hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir des constatations du professionnel en exercice est celui où les dirigeants possèdent une bonne connaissance du contrôle interne ou de l'aspect des activités auquel celui-ci se rapporte et disposent de l'autorité nécessaire pour prendre des mesures correctives à l'égard des déficiences du contrôle interne relevées. Il peut toutefois y avoir des circonstances où il n'est pas approprié que le professionnel en exercice s'entretienne de ses constatations directement avec la direction, par exemple si les constatations semblent mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction.

427. Les déficiences du contrôle peuvent avoir une incidence sur la conception de procédures complémentaires. Voici des exemples de points que le professionnel en exercice peut prendre en considération pour déterminer les incidences d'une déficience du contrôle ou d'une combinaison de déficiences :

- l'existence d'une anomalie ou d'une combinaison de déficiences ou la probabilité que des anomalies se produisent en raison de la déficience du contrôle, puisque des déficiences du contrôle peuvent exister même si le professionnel en exercice n'a pas détecté d'anomalies durant la mission ;
- la probabilité que les déficiences aboutissent à des anomalies significatives dans l'information sur la durabilité future et l'ampleur potentielle de ces anomalies ;
- la question de savoir si les déficiences du contrôle sont liées à des informations à fournir qui sont subjectives ou complexes, comme des estimations ou des informations prospectives, et qui peuvent être plus vulnérables à un parti pris de la direction ;
- le caractère significatif des informations à fournir exposées aux déficiences ;
- le volume réel ou potentiel d'activité concernant les informations à fournir exposées à la ou aux déficiences ;
- l'importance des contrôles par rapport au processus d'information sur la durabilité ;
- la cause et la fréquence des écarts détectés qui résultent des déficiences des contrôles ;
- l'interaction de la déficience avec d'autres déficiences des contrôles.

428. Le paragraphe A402 de la norme ISSA 5000 donne des exemples de situations pouvant indiquer l'existence de déficiences du contrôle.



À quoi sert la compréhension du système de contrôle interne de l'entité qu'a le professionnel en exercice ?

429. Le principal objectif de la compréhension du système de contrôle interne de l'entité est d'aider le professionnel en exercice lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, notamment :

- les risques d'anomalies significatives généralisés : certaines composantes du système de contrôle interne (comme 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) fonctionnent à un niveau supérieur (soit au niveau de l'entité). Ainsi, des déficiences dans ces composantes peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives généralisés dans l'ensemble de l'information sur la durabilité. Par ailleurs,

Norme ISSA 5000,
par. 128L/128R

comme ces contrôles de niveau supérieur servent de fondement aux contrôles des autres composantes (par exemple, les composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle »), qui fonctionnent au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions, les déficiences dans ces contrôles de niveau supérieur peuvent avoir une incidence sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions. Pour répondre aux risques d'anomalies significatives généralisés, il peut donc être plus efficace de concevoir et de mettre en œuvre des réponses globales ;

- les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions : les contrôles des composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » qui ne sont pas conçus efficacement ou mis en place font augmenter les risques d'anomalies significatives dans les informations à fournir ou les assertions auxquels ces contrôles visaient à répondre ;
- la conception et la mise en œuvre de procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives : les contrôles qui sont conçus efficacement et mis en place serviront de base au professionnel en exercice, qui pourra les tester afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Par ailleurs, si le professionnel en exercice conclut que les contrôles ne sont ni conçus efficacement ni mis en place, il est inutile de les tester. Dans cette situation, la seule façon d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés serait de mettre en œuvre des procédures de corroboration.

430. L'objectif de la compréhension du système de contrôle interne de l'entité n'est pas nécessairement d'identifier les questions à communiquer à la direction ou aux responsables de la gouvernance. Toutefois, le professionnel en exercice peut envisager de leur communiquer les déficiences si, selon son jugement, ces déficiences méritent leur attention.

Norme ISSA 5000,
par. 68 et A166

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

431. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives nécessitent l'exercice du jugement professionnel. La compréhension des éléments mentionnés plus haut, acquise dans le cadre des procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en œuvre, fournit au professionnel en exercice une base pour réfléchir aux problèmes qui pourraient survenir et permettre ainsi l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, il peut y avoir des risques potentiels d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs si le professionnel en exercice a identifié :

- des questions relatives à la durabilité ou des critères applicables qui sont complexes ou qui comportent un degré élevé de subjectivité, ce qui peut nuire à l'application des critères aux questions relatives à la durabilité et entraîner des anomalies ;
- des incertitudes ou des changements liés à l'entité ou à son environnement, ou aux contrôles internes de l'entité, qui pourraient notamment entraîner des anomalies dans des informations à fournir en lien avec les contrôles qui ne permettent plus de répondre aux risques auxquels ils avaient été conçus en vue de répondre ou qui ne permettent plus de répondre à des risques pertinents s'ils ne sont pas mis à jour en réponse aux changements dans l'environnement ;
- des motifs ou des pressions qui pousseraient la direction à atteindre certains objectifs ou jalons et qui pourraient entraîner des partis pris de la direction dans la communication de l'information

sur la durabilité, particulièrement si des déficiences du contrôle interne lui offrent l'occasion d'agir selon ces partis pris ;

- des faiblesses ou des déficiences dans la conception ou la mise en place des contrôles internes, qui feraient en sorte que ceux-ci ne puissent pas prévenir, ou détecter et corriger, à temps les anomalies.



Que sont les assertions et pourquoi sont-elles importantes ?



Assertions : Les affirmations de l'entité, explicites ou non, qui sous-tendent l'information sur la durabilité et auxquelles se réfère le professionnel en exercice pour prendre en compte les différents types d'anomalies susceptibles de se produire.

Norme ISSA 5000,
par. 18

432. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques. Le professionnel en exercice peut se servir des assertions pour :

Norme ISSA 5000,
par. 122R

- prendre en compte les différents types d'anomalies susceptibles de se produire lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives pour les informations à fournir ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants sur la question de savoir si l'information sur la durabilité a été préparée conformément aux critères ou si, au contraire, elle comporte des anomalies.

433. Le professionnel en exercice n'est pas tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions dans une mission d'assurance limitée. Il peut toutefois choisir de se référer aux assertions si elles sont utiles à la prise en compte des types d'anomalies susceptibles de se produire ou à la conception et à la mise en œuvre de procédures en réponse aux risques connexes.

Norme ISSA 5000,
par. 122L et
A416L

434. Le tableau ci-dessous présente les assertions auxquelles le professionnel en exercice peut se référer. Les assertions peuvent être exprimées différemment, pourvu que tous les aspects décrits soient couverts.

Norme ISSA 5000,
par. A415R

Assertion	Aspects couverts
Réalité et existence	Les informations fournies concernent des événements ou situations qui se sont produits ou qui existent.
Responsabilité	Les informations fournies concernent l'entité.

Assertion	Aspects couverts
Exhaustivité	Tous les événements ou situations, concernant l'entité et le périmètre de l'information, qui auraient dû être inclus dans l'information sur la durabilité l'ont été.
Exactitude et évaluation	Les informations fournies, y compris les estimations, ont été mesurées, évaluées ou décrites de façon appropriée, conformément aux critères applicables.
Séparation des périodes	Les informations fournies ont été enregistrées dans la période à laquelle elles se rapportent.
Présentation, classement et intelligibilité	Les informations fournies sont regroupées ou ventilées de façon appropriée, sont bien structurées, sont présentées et décrites conformément aux critères applicables et sont communiquées clairement.
Concordance	Les critères et leur application concordent avec ceux de la période précédente — ou les changements sont justifiés, ont été correctement appliqués et font l'objet d'informations adéquates —, et les informations comparatives, le cas échéant, sont communiquées comme elles l'ont été lors de la période précédente ou ont été retraitées de façon appropriée.

435. En communiquant l'information sur la durabilité, l'entité formule des assertions explicites ou implicites au sujet de cette information.



Exemple : assertions d'une entité dans son information sur la durabilité

L'entité A a inclus la déclaration suivante dans son information sur la durabilité :

L'augmentation des émissions de gaz à effet de serre (GES) des champs d'application 1 et 2 est attribuable à l'acquisition d'une nouvelle usine en Europe au cours du premier trimestre de l'exercice. Les émissions de GES par unité de production de tous nos sites d'exploitation ont diminué considérablement depuis l'exercice précédent en raison d'une plus grande surveillance de la part de la direction.

L'entité affirme explicitement qu'il y a eu une augmentation des émissions de GES, qu'elle a acquis une nouvelle usine au cours de l'exercice et que c'est à cause de cette nouvelle usine que les émissions ont augmenté. En outre, elle affirme explicitement que les émissions de GES par unité de production de tous ses sites d'exploitation ont diminué grâce aux mesures prises par la direction.

Ainsi, l'entité affirme implicitement, entre autres, ce qui suit :

- **réalité et existence** — les émissions de GES communiquées se sont produites ;

- **responsabilité** — les émissions de GES communiquées sont celles des installations sous le contrôle de l'entité (ce qui signifie que l'entité est responsable des GES émis) ;
- **exactitude et évaluation** — les émissions de GES sont communiquées avec exactitude, ce qui signifie notamment qu'elles ont été converties en équivalents CO₂ au moyen de facteurs de conversion appropriés ;
- **séparation des périodes** — les émissions de GES sont communiquées dans la période au cours de laquelle elles se sont produites ;
- **exhaustivité** — toutes les émissions de GES produites à l'intérieur du périmètre organisationnel ont été mesurées et communiquées ;
- **présentation, classement et intelligibilité** — les émissions de GES ont été présentées conformément au référentiel d'information, classées de façon appropriée dans les émissions du champ d'application 1 ou 2, selon leur source, et regroupées d'une manière intelligible ;
- **concordance** — les émissions de GES communiquées ont été préparées d'une manière qui concorde avec celle de l'exercice précédent.

436. Le professionnel en exercice peut formuler les assertions d'autres façons, celui-ci étant libre d'y aller avec la façon de son choix, pourvu que tous les aspects d'assertions pertinentes décrits plus haut soient couverts. Par exemple, un principe de « connexité » peut être exigé des critères, de sorte que, selon ces critères, l'information sur la durabilité ait à être fournie et présentée de manière à démontrer les liens qui existent entre les divers aspects des questions relatives à la durabilité. Ainsi, le professionnel en exercice peut traiter les assertions relatives à la présentation, au classement et à l'intelligibilité qui résultent de l'application de critères répondant au principe de connexité comme des « assertions relatives à la connexité » ou il peut les traiter comme faisant partie de la catégorie des assertions relatives à la présentation, au classement et à l'intelligibilité.



Quelle est la différence entre l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir dans une mission d'assurance limitée, et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir dans une mission d'assurance raisonnable ?

437. Comme l'indique le paragraphe 323, la compréhension des composantes du contrôle interne sur laquelle repose l'évaluation des risques dans une mission d'assurance limitée diffère sur le plan de l'étendue et de la profondeur (nature et étendue), et la compréhension des activités de contrôle, qui aurait pu contribuer à l'identification et à l'évaluation des risques potentiels d'anomalies significatives, n'est pas requise. Par ailleurs, l'évaluation des risques dans une mission d'assurance limitée est moins détaillée que dans une mission d'assurance raisonnable, puisque le professionnel en exercice n'est pas tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. L'identification et l'évaluation des risques sont également moins poussées dans une mission d'assurance limitée, puisque le niveau d'assurance obtenu est beaucoup moins élevé que celui obtenu dans une mission d'assurance raisonnable.

Norme ISSA 5000,
par. A406L



Comment le professionnel en exercice évalue-t-il les risques d'anomalies significatives ?

438. D'après la compréhension qu'il a acquise en mettant en œuvre les procédures d'évaluation des risques, le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel afin d'identifier l'approche appropriée pour le regroupement des informations à fournir de l'entité. Il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (pour une information à fournir ou un groupe d'informations à fournir) dans une mission d'assurance limitée et au niveau des assertions (pour une ou plusieurs assertions rattachées à une information à fournir ou à un groupe d'informations à fournir) dans une mission d'assurance raisonnable. Le professionnel en exercice détermine ensuite si les risques d'anomalies significatives se situent à un niveau acceptable (pour une mission d'assurance limitée) ou à un niveau suffisamment faible (pour une mission d'assurance raisonnable). Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures complémentaires. Toutefois, dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu 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. Voir également la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives », plus précisément les paragraphes 460 et 461.
439. Le professionnel en exercice évalue les risques d'anomalies significatives sur une échelle de risque basée sur leur probabilité de réalisation et l'ampleur de l'anomalie, si elle avait à se produire. Plus les risques d'anomalies significatives se situent dans la partie supérieure de l'échelle, plus il faut que les éléments probants qu'a besoin d'obtenir le professionnel en exercice soient convaincants. La norme ISSA 5000 énonce les exigences, fondées sur des principes, auxquelles le professionnel en exercice est tenu de répondre et contient des modalités d'application sur la façon d'y répondre. Elle ne prévoit pas d'étapes distinctes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives et ne prescrit pas non plus la façon dont le professionnel en exercice met en application des concepts comme l'échelle de risque, la combinaison de probabilité et d'ampleur, et l'évaluation d'un risque.
440. Pour évaluer la probabilité qu'une anomalie significative se produise, le professionnel en exercice peut prendre en considération :
- son expérience passée auprès de l'entité, notamment les anomalies détectées précédemment et la façon dont la direction et les responsables de la gouvernance les ont prises en charge, la performance historique et les erreurs ou problèmes connus ;
 - sa compréhension actuelle de la nature, de l'étendue et du calendrier des événements ou situations liés à la vulnérabilité des informations à fournir aux anomalies et les attentes quant au moment ou à la fréquence de leur réalisation ;
 - le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
 - la conjoncture économique, les changements réglementaires et les tendances du marché qui pourraient avoir une incidence sur la probabilité d'une anomalie.
441. Pour évaluer l'ampleur d'une anomalie, si elle avait à se produire, le professionnel en exercice peut prendre en considération :

Norme ISSA 5000,
par. A285 à A287

Norme ISSA 5000,
par. 140R

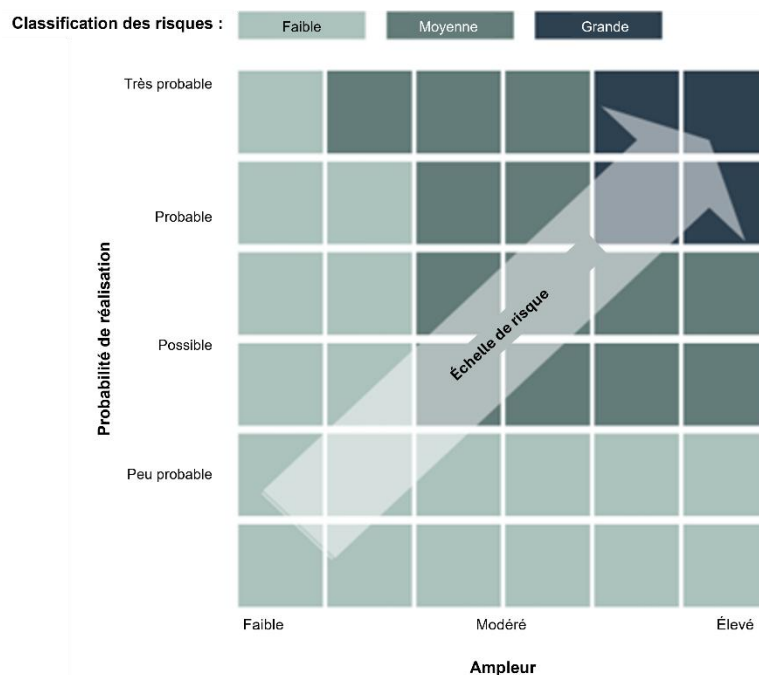
Norme ISSA 5000,
par. 122L/122R et
A404 à A418R

- l'incidence potentielle sur l'information sur la durabilité et l'importance de l'information à fournir pour les utilisateurs visés, selon des facteurs tant quantitatifs que qualitatifs ;
- les seuils de signification permettant d'évaluer l'importance des anomalies potentielles ;
- les facteurs qualitatifs comme la nature de l'information à fournir, la vulnérabilité à la fraude et la possibilité d'incidences généralisées sur l'information sur la durabilité.

442. D'une part, il est possible que certaines anomalies soient susceptibles de se produire, mais que leur incidence sur l'information sur la durabilité, le cas échéant, soit faible. D'autre part, il est possible que certaines anomalies se produisent rarement, mais que l'ampleur de leur incidence sur l'information sur la durabilité, le cas échéant, soit grande.

443. Lorsqu'il évalue les risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice tient compte de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur. Plus la probabilité et l'ampleur combinées sont élevées, plus le risque sera évalué comme étant élevé ; plus elles sont faibles, plus le risque sera évalué comme étant faible. Ainsi, le professionnel en exercice peut s'imaginer le risque d'anomalies significatives comme une échelle de risque, tel que l'illustre le diagramme ci-dessous (ce diagramme étant un exemple, et non un élément déterminant dans son évaluation).

Diagramme F.5 — Échelle de risque



444. Pour qu'un risque soit évalué comme étant élevé sur l'échelle de risque, il n'est pas nécessaire que l'anomalie ait à la fois une grande ampleur et une probabilité élevée selon l'évaluation qui en a été faite. C'est plutôt le point d'intersection de l'ampleur et de la probabilité de l'anomalie significative qui détermine où se situe le risque sur l'échelle de risque (risque évalué comme étant élevé ou faible). Différentes combinaisons de probabilité et d'ampleur peuvent également donner lieu à une évaluation du risque élevée. Par exemple, une probabilité faible combinée à une ampleur très grande pourrait donner lieu à une évaluation du risque élevée. Toutefois, il est peu probable qu'un risque ayant une probabilité élevée, mais une faible ampleur si elle avait à se produire soit évalué comme étant élevé sur l'échelle de risque.

445. Certains risques se situent toujours à l'extrémité supérieure de l'échelle de risque parce que, s'ils avaient à se produire, leur ampleur serait très grande. Par exemple, dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu, selon le paragraphe 123R de la norme ISSA 5000, de traiter le risque de contournement des contrôles par la direction comme un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc comme un risque d'anomalies significatives qui se situe à l'extrémité supérieure de l'échelle.



Comment l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par le professionnel en exercice contribuent-elles à la conception et à la mise en œuvre de procédures en réponse aux risques ?

446. En comprenant où un risque donné se situe sur l'échelle de risque, le professionnel en exercice est mieux outillé pour concevoir des procédures complémentaires en réponse à ce risque et pour concentrer ces procédures sur les informations à fournir ou les assertions qui comportent les risques les plus élevés.
447. L'évaluation des risques d'anomalies significatives a aussi une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires que le professionnel en exercice met en œuvre afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Par exemple, un risque plus élevé, selon l'évaluation qui en a été faite, peut l'amener à mettre en œuvre des types de procédures qui fournissent des éléments probants de meilleure qualité ou à mettre en œuvre des procédures différentes ou plus nombreuses afin d'obtenir des éléments probants de diverses sources, ou afin de tester plus d'éléments ou de visiter plus d'emplacements. Les procédures complémentaires que le professionnel en exercice met 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. Voir la **partie G**, « Réponses aux risques d'anomalies significatives ».

G. RÉPONSES AUX RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Questions abordées :

- Réponses aux risques d'anomalies significatives — Considérations générales
- Réponses globales
- Procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (assurance limitée) ou aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (assurance raisonnable)
- Révision de l'évaluation des risques dans une mission d'assurance raisonnable, ou détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée


Réponses aux risques d'anomalies significatives — Considérations générales

448. Tant dans les missions d'assurance limitée que dans les missions d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants qui, de par leur caractère convaincant pris collectivement, sont suffisants pour répondre aux risques d'anomalies significatives. Dans une mission d'assurance limitée, les procédures mises en œuvre sont limitées par rapport à celles qu'il est nécessaire de mettre en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, mais elles sont néanmoins planifiées de manière à obtenir un niveau d'assurance valable. Dans certains cas, la nature des procédures peut être semblable, mais leur étendue peut différer selon qu'il s'agit d'une mission d'assurance limitée ou d'une mission d'assurance raisonnable, et elle peut même différer d'une mission d'assurance limitée à l'autre.

449. Le professionnel en exercice cherche à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque de mission à un niveau acceptable (dans une mission d'assurance limitée) ou à un niveau suffisamment faible (dans une mission d'assurance raisonnable) compte tenu des circonstances de la mission. Les décisions concernant les procédures appropriées en réponse aux risques d'anomalies significatives relèvent du jugement professionnel et tiennent compte de la nature de ces risques d'après l'évaluation qui en a été faite. Par exemple :

- les risques d'anomalies significatives peuvent être généralisés, ou encore concerner une information à fournir (ou un groupe d'informations à fournir) ou une assertion ou un groupe d'assertions (dans une mission d'assurance raisonnable) en particulier. S'ils sont généralisés dans l'ensemble de l'information sur la durabilité, le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des réponses globales (voir ce qui suit). S'ils se situent plutôt au niveau des informations à fournir ou au niveau des assertions, il conçoit et met en œuvre des procédures complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives dans ces informations à fournir ou assertions. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont traitées dans la **partie F**, « Identification et évaluation des risques » ;
- les procédures complémentaires comprennent les tests des contrôles et les procédures de corroboration (procédures analytiques ou tests de détail). Le professionnel en exercice peut concevoir et mettre en œuvre différents types de procédures selon les circonstances. Par exemple, s'il détermine que les contrôles ont été conçus efficacement et mis en place, il peut décider d'en tester l'efficacité du fonctionnement afin d'obtenir des éléments probants.

450. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives dépendent à la fois :

- de l'approche du professionnel en exercice pour la planification et la mise en œuvre des procédures, notamment de sa compréhension de la manière dont l'entité ventile ou regroupe l'information sur la durabilité à des fins de communication, et de la question de savoir s'il décide de regrouper l'information sur la durabilité d'autres façons (voir la **partie E**, « Planification ») ;
- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris des raisons qui la sous-tendent (voir le paragraphe A425 de la norme ISSA 5000 pour des exemples de raisons qui peuvent sous-tendre l'évaluation faite d'un risque d'anomalies significatives) ;
- du fait que le professionnel en exercice a ou non l'intention d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration ;
-  de la question de savoir s'il est nécessaire d'utiliser les travaux d'autres parties (par exemple, des experts choisis par le professionnel en exercice, des professionnels en exercice de composantes ou un ou plusieurs autres professionnels en exercice) pour obtenir des éléments probants auprès des composantes du groupe ou des composantes de la chaîne de valeur, ou concernant ces composantes du groupe ou ces composantes de la chaîne de valeur (voir la **partie D**, « Missions d'assurance de groupe en matière de durabilité, chaîne de valeur et utilisation des travaux d'autres parties ») ;
- du caractère convaincant des éléments probants à obtenir. Certaines circonstances peuvent faire en sorte que l'obtention d'éléments probants plus convaincants soit nécessaire pour fonder une conclusion quant à l'information sur la durabilité. Par exemple, lorsque le risque d'anomalies significatives se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque, il peut être approprié de mettre en œuvre des procédures plus poussées ou plus ciblées, ou d'obtenir des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Norme ISSA 5000,
par. A284 à A287

Réponses globales



Quand le professionnel en exercice met-il en œuvre des réponses globales ?

451. Après avoir identifié et évalué les risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures complémentaires en réponse à ces risques. Dans certains cas, il peut relever des circonstances dans lesquelles des réponses globales sont nécessaires pour répondre aux risques d'anomalies significatives. Voici des exemples de telles circonstances :

- il relève des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle qui nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne ;
- il relève des cas avérés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ;

Norme ISSA 5000,
par. 128L/128R

- il identifie des risques d'anomalies significatives généralisés dans l'ensemble de l'information sur la durabilité.



Exemple : possibilité de risques d'anomalies significatives généralisés

- L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Il ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger, les anomalies. Il peut toutefois influencer sur l'efficacité des contrôles qui font partie des autres composantes du système de contrôle interne. Le professionnel en exercice peut relever des déficiences dans l'environnement de contrôle de l'entité qui font en sorte que celui-ci ne fournit pas une assise aux autres composantes du contrôle interne. Dans cette situation, le professionnel en exercice peut supposer que ces déficiences portent à se poser des questions quant à savoir si d'autres aspects du système de contrôle interne sont conçus ou fonctionnent efficacement. Il y a donc une possibilité que plusieurs informations à fournir ou assertions comportent des anomalies significatives.
- Le professionnel en exercice peut relever :
 - o des motifs de communiquer intentionnellement de l'information sur la durabilité comportant des anomalies si, par exemple, une part importante de la rémunération de ceux qui participent directement au processus d'information — ou qui ont la possibilité d'influencer ce processus — est conditionnelle à l'atteinte de cibles ambitieuses ou à la conformité aux textes légaux et réglementaires qui ont un effet direct sur l'information sur la durabilité ;
 - o des anomalies dans l'ensemble de l'information sur la durabilité qui dépassent celles qui étaient attendues d'après l'évaluation des risques.



Que comprennent les réponses globales ?

452. La conception et la mise en œuvre de réponses globales peuvent comprendre ce qui suit :

- affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que des procédures d'évaluation des risques du professionnel en exercice. Par exemple, le professionnel en exercice peut affecter à la mission des membres du cabinet possédant l'expertise pertinente si un cas avéré ou suspecté de fraude impliquant la direction est relevé ;
- concentrer davantage les procédures à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
- obtenir des éléments probants plus étendus par la mise en œuvre de procédures autres que des tests des contrôles, ou accroître autrement la taille des échantillons et l'étendue des procédures, par exemple augmenter le nombre d'installations où des procédures sont mises en œuvre ;
- mettre en œuvre des procédures de corroboration supplémentaires ou accroître la taille des échantillons pour obtenir des éléments probants suffisants ;

- introduire un élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue.

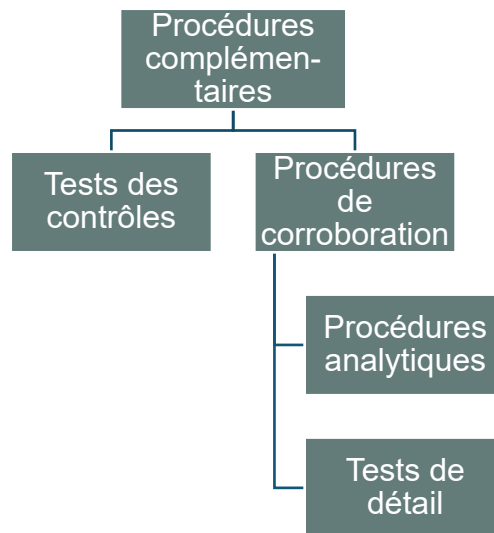
Procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (assurance limitée) ou aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (assurance raisonnable)



Qu'est-ce que le professionnel en exercice prend en considération lorsqu'il conçoit des procédures complémentaires ?

Norme ISSA 5000,
par. 126L/126R

453. Le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Les procédures complémentaires comprennent les tests des contrôles et les procédures de corroboration.
454. La nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures complémentaires relèvent du jugement professionnel. Le paragraphe A423 de la norme ISSA 5000 décrit les points que le professionnel en exercice prend en considération lorsqu'il conçoit des procédures complémentaires, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue. Le paragraphe A424 de la norme ISSA 5000 donne, quant à lui, des exemples de différences entre les procédures complémentaires à l'égard de l'information sur la durabilité que le professionnel en exercice met en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable et celles qu'il met en œuvre dans une mission d'assurance limitée.



455. Les autres points que le professionnel en exercice peut prendre en considération lorsqu'il conçoit des procédures complémentaires peuvent comprendre les suivants :
- l'endroit où se situe un risque d'anomalies significatives sur l'échelle de risque, selon l'évaluation qui en a été faite, ce qui a une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que le professionnel en exercice met en œuvre ;
 - la nature des informations à fournir connexes. Les risques liés à des informations qualitatives peuvent nécessiter des procédures d'une nature différente de celles nécessaires dans le cas de risques liés à des informations quantitatives. Par exemple, l'obtention d'éléments probants

en réponse à des risques d'anomalies significatives liés à des informations qualitatives peut comprendre des demandes d'informations, l'inspection de documents et l'observation des activités. Dans le cas d'informations quantitatives, en plus de ces procédures, le professionnel en exercice peut obtenir des éléments probants en mettant en œuvre des procédures analytiques ou des tests de détail (par exemple, retracer des montants dans les documents sources). Par ailleurs, si les informations à fournir ou les assertions sont complexes ou subjectives, le professionnel en exercice peut décider de faire appel à des experts ;

- la question de savoir si le professionnel en exercice testera l'efficacité du fonctionnement des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants. Le professionnel en exercice peut décider de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et ainsi réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Cette décision repose en grande partie sur la façon la plus efficace et efficiente d'obtenir des éléments probants, selon le professionnel en exercice. Toutefois, dans une mission d'assurance raisonnable, celui-ci est tenu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés ;
- le moment où il convient de mettre en œuvre les procédures. Certaines procédures peuvent être mises en œuvre à différentes étapes de la mission, sans qu'il soit nécessaire d'attendre la fin de la période. Si le professionnel en exercice met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, il est tenu, selon la norme ISSA 5000, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour pouvoir extrapoler les conclusions de ces procédures de corroboration au restant de la période.

Norme ISSA 5000,
sous-
alinéa 119R a)i)

Norme ISSA 5000,
par. 142



Pourquoi le professionnel en exercice teste-t-il l'efficacité du fonctionnement des contrôles ?

456. Le professionnel en exercice met en œuvre des tests des contrôles lorsqu'il a l'intention d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. Plusieurs facteurs peuvent entrer en ligne de compte :
- évaluation des risques : lorsque le professionnel en exercice met en œuvre les procédures d'évaluation des risques, s'il détermine que les contrôles ont été conçus efficacement et mis en place, il peut décider d'en tester l'efficacité du fonctionnement. Il est plus probable que ce soit le cas dans une mission d'assurance raisonnable, car 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 (voir la **partie F**, « Identification et évaluation des risques », et le paragraphe A406L de la norme ISSA 5000) ;
 - environnement de contrôle de l'entité : la compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité aide le professionnel en exercice à déterminer s'il est probable que les contrôles soient conçus et fonctionnent efficacement. Si l'entité a un environnement de contrôle solide, le professionnel en exercice peut être plus porté à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;

- expérience passée : le professionnel en exercice peut décider de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles si, selon son expérience antérieure auprès de l'entité, les contrôles se sont révélés efficaces dans le passé ;
- changements dans les contrôles : s'il y a eu des changements importants dans les contrôles internes de l'entité depuis la dernière mission, le professionnel en exercice peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles nouveaux ou modifiés en vue d'obtenir des éléments probants attestant que ceux-ci fonctionnent comme prévu ;
- souci d'efficience : il peut s'avérer plus efficient de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles que de mettre en œuvre des tests de détail poussés. Ce peut être le cas tant dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable, mais cela peut être moins courant dans les missions d'assurance limitée ;
- exigences réglementaires : les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger du professionnel en exercice qu'il teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles, selon la nature de l'entité et de l'information sur la durabilité.



Exemples : contrôles pouvant être testés dans une mission d'assurance en matière de durabilité

Lorsqu'il réalise une mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité, le professionnel en exercice peut tester divers contrôles en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité de l'information communiquée. Ces contrôles peuvent comprendre :

- les contrôles relatifs à la collecte et à l'enregistrement des données :
 - o les procédures normalisées de collecte de données, c'est-à-dire les procédures normalisées qui servent à recueillir des données dans différents services ou emplacements,
 - o les systèmes automatisés de saisie de données, c'est-à-dire les systèmes automatisés utilisés pour la saisie des données, comme les compteurs d'énergie ou les systèmes de suivi des émissions,
 - o les contrôles relatifs à la saisie manuelle de données, c'est-à-dire les contrôles qui préviennent ou détectent les erreurs dans la saisie manuelle de données, comme les contrôles de validation ;
- les contrôles relatifs au traitement et au calcul des données :
 - o les méthodes de calcul, c'est-à-dire les méthodes utilisées pour calculer les indicateurs de durabilité afin que ceux-ci concordent avec les normes et lignes directrices sectorielles,
 - o les contrôles logiciels, c'est-à-dire les outils logiciels utilisés pour le traitement et le calcul des données, y compris les contrôles de validation intégrés ;
- les contrôles relatifs à la consolidation et à la communication des données :

- o les procédures de rapprochement, c'est-à-dire les procédures mises en place pour rapprocher les données sur la durabilité avec les autres documents internes, comme les données financières ou les registres opérationnels,
- o les processus de revue et d'approbation, c'est-à-dire les processus utilisés pour passer en revue les données sur la durabilité et les faire approuver par les membres du personnel compétents avant leur finalisation et leur publication.

457. Si le professionnel en exercice décide de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il est aussi tenu d'acquérir une compréhension des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique de l'entité qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique (dans une mission d'assurance raisonnable), et des contrôles généraux informatiques de l'entité visant à répondre à ces risques qui se rattachent aux contrôles à tester (tant dans une mission d'assurance raisonnable que dans une mission d'assurance limitée).

Norme ISSA 5000,
alinéas 119R b) et
c) et 120L b)



Quand le professionnel en exercice met-il en œuvre des procédures de corroboration ?

458. Le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sous forme d'assurance limitée ou d'assurance raisonnable, selon le cas. Dans la mesure où le professionnel en exercice ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés, les éléments probants sont obtenus à partir de procédures de corroboration. Les paragraphes 139R à 142 de la norme ISSA 5000 contiennent aussi des exigences concernant les procédures de corroboration dans certaines circonstances.

459. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de mettre en œuvre des procédures de corroboration adaptées à chaque risque qui, selon son évaluation, se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque. Pour déterminer quels risques se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle, il faut se fonder sur l'évaluation de la probabilité que le risque se produise et de l'ampleur de l'anomalie, si elle avait à se produire. Voir également la **partie F**, « Identification et évaluation des risques ».

Norme ISSA 5000,
par. 139R

460. Dans une mission d'assurance raisonnable, quelle que soit son évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice est aussi tenu 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. La prise en considération de la nécessité de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration relatives à ces informations fournies rend compte :

Norme ISSA 5000,
par. 140R

- du fait que l'évaluation des risques d'anomalies significatives par le professionnel en exercice est affaire de jugement ;
- du fait qu'il existe des limites inhérentes au contrôle interne, notamment la possibilité de contournement des contrôles par la direction. Par conséquent, le professionnel en exercice

peut, par exemple, déterminer qu'il peut être nécessaire de compléter le test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles par des tests de détail limités.

461. La compréhension qu'a le professionnel en exercice en ce qui concerne le processus suivi par l'entité pour identifier l'information sur la durabilité à communiquer peut indiquer que, parmi les informations à fournir, certaines revêtent probablement une importance particulière pour les utilisateurs visés (voir également les paragraphes A285 à A287 de la norme ISSA 5000 en ce qui a trait au regroupement des informations à fournir aux fins de la planification et de la réalisation de la mission). Par conséquent, même si le professionnel en exercice évalue que le risque d'anomalies significatives est suffisamment faible pour certaines informations à fournir, il est tenu, selon le paragraphe 140R de la norme ISSA 5000, d'envisager la mise en œuvre de procédures de corroboration relatives aux informations fournies. La décision concernant ces procédures et leur étendue relèvent du jugement professionnel. Le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour toutes les informations fournies, mais plutôt de se concentrer sur les informations fournies, ou sur les éléments d'information qu'elles contiennent, qui sont censées revêtir une importance particulière pour les utilisateurs visés.

Norme ISSA 5000,
par. A440R



Quand le professionnel en exercice met-il en œuvre des procédures analytiques ?

462. En réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, les procédures analytiques sont un type de procédures de corroboration que le professionnel en exercice peut décider d'utiliser seules ou en combinaison avec d'autres procédures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui permettent d'étayer ses conclusions à l'égard de l'information sur la durabilité. Les procédures analytiques peuvent également être utilisées comme procédures d'évaluation des risques pour faciliter l'identification d'incohérences, et de situations ou d'événements inhabituels, ainsi que de valeurs numériques, de ratios et de tendances indiquant l'existence d'éléments susceptibles d'avoir des incidences sur la mission.
463. Si la corrélation entre différents aspects de l'information sur la durabilité est prévisible, les procédures analytiques peuvent :
- fournir de manière efficiente des éléments probants corroborants, surtout lorsque les corrélations et les tendances sont fortes et prévisibles. Par exemple, si le professionnel en exercice peut prédire de façon fiable l'utilisation des services publics en fonction des niveaux de production, il peut s'en servir comme éléments probants corroborants attestant l'exactitude de l'utilisation communiquée ;
 - fournir des éléments corroborants permettant d'étayer les conclusions tirées d'autres procédures.

Norme ISSA 5000,
par. A42



Exemples : procédures analytiques

- Analyse des tendances — Passer en revue les données historiques pour identifier des tendances et des constantes dans les indicateurs de durabilité, comme la consommation d'énergie, les émissions de gaz à effet de serre, la consommation d'eau et la production de déchets. Cette analyse est utile pour évaluer si les données communiquées sont cohérentes avec la performance passée.

- Analyse des ratios — Calculer et analyser les ratios, comme l'intensité énergétique (consommation d'énergie par unité de production) ou l'intensité carbonique (émissions par unité de revenu), pour évaluer le caractère approprié des informations fournies connexes.
- Analyse comparative — Comparer la performance en matière de durabilité de l'organisation avec les normes sectorielles, les entreprises similaires ou les pratiques exemplaires pour identifier toute incohérence inattendue.
- Analyse des écarts — Procéder à des investigations quant aux écarts importants entre les données sur la durabilité communiquées et les valeurs attendues selon la performance historique, les budgets ou les prévisions. Cette analyse est utile pour identifier les erreurs potentielles ou les aspects nécessitant des investigations complémentaires.
- Analyse de corrélation — Examiner les corrélations entre différents indicateurs de durabilité et d'autres données financières ou opérationnelles pour identifier toute inconstance inhabituelle ou incohérence, par exemple corréler les niveaux de production avec la consommation d'énergie pour évaluer si les données communiquées sont raisonnables.

464. La différence entre les procédures analytiques mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée et celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable concerne le degré de précision de la procédure analytique et la réponse du professionnel en exercice si cette procédure révèle l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des résultats attendus.
465. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de définir ses attentes quant à des quantités enregistrées ou des ratios qui soient suffisamment précises pour permettre de détecter les anomalies significatives possibles au niveau des assertions. Dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques peuvent être conçues en vue d'étayer les attentes en ce qui concerne la direction des tendances, les corrélations et les ratios plutôt qu'avec le degré de précision attendu dans une mission d'assurance raisonnable pour détecter les anomalies significatives possibles, puisque le professionnel en exercice identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir et non au niveau des assertions.
466. Qu'il s'agisse d'une mission d'assurance limitée ou d'une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu de procéder à des investigations quant aux variations ou aux corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des résultats attendus au moyen de demandes d'informations auprès de la direction au sujet des écarts. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice est tenu de prendre en considération les réponses de la direction pour déterminer la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu d'obtenir des éléments probants additionnels corroborant les réponses de la direction et de mettre en œuvre les procédures supplémentaires nécessaires dans les circonstances.

Norme ISSA 5000,
par. 144L/144R



Exemple : procédure analytique dans une mission d'assurance limitée

Le professionnel en exercice détermine qu'il convient de mettre en œuvre une procédure analytique relative aux données communiquées sur la consommation d'eau pour la période actuelle. Selon les données historiques, il détermine que la consommation d'eau de l'entité est étroitement liée aux volumes de production. Ainsi, il est en mesure de définir des attentes suffisamment précises pour permettre de détecter une anomalie significative potentielle au niveau des informations à fournir sur la consommation d'eau.

Lorsqu'il met en œuvre la procédure analytique, le professionnel en exercice relève que la consommation d'eau pour la période actuelle est nettement inférieure à ce qui était attendu. Il s'enquiert auprès de la direction des raisons pour lesquelles la consommation d'eau a chuté même si les volumes de production sont restés constants. La direction l'informe que, durant l'entretien régulier de ses pièces d'équipement qui consomment de l'eau, des fuites ont été détectées et réparées, et des appareils à faible débit ont été installés.

Après avoir pris en considération la réponse de la direction, le professionnel en exercice peut déterminer que des procédures supplémentaires sont nécessaires et peut inspecter les factures relatives à l'entretien et à la réparation des pièces d'équipement qui consomment de l'eau et à l'installation des appareils à faible débit.



Exemple : procédure analytique dans une mission d'assurance raisonnable

Le professionnel en exercice détermine qu'il convient de mettre en œuvre une procédure analytique relative aux données communiquées sur la consommation d'eau pour la période actuelle. Selon les données historiques, il détermine que la consommation d'eau de l'entité est étroitement liée aux volumes de production. Ainsi, il est en mesure de définir des attentes suffisamment précises pour permettre de détecter une anomalie significative potentielle dans l'exhaustivité et l'exactitude des informations à fournir sur la consommation d'eau.

Lorsqu'il met en œuvre la procédure analytique, le professionnel en exercice relève que la consommation d'eau pour la période actuelle est nettement inférieure à ce qui était attendu. Il craint que la consommation d'eau enregistrée soit incomplète ou inexacte. Il s'enquiert auprès de la direction des raisons pour lesquelles la consommation d'eau a chuté même si les volumes de production sont restés constants. La direction l'informe que, durant l'entretien régulier de ses pièces d'équipement qui consomment de l'eau, des fuites ont été détectées et réparées, et des appareils à faible débit ont été installés.

Le professionnel en exercice est tenu d'obtenir des éléments probants additionnels au sujet de la réponse de la direction. Par exemple, il peut inspecter les factures relatives à l'entretien et à la réparation des pièces d'équipement qui consomment de l'eau et à l'installation des appareils à faible débit. Par ailleurs, il peut déterminer qu'il est nécessaire d'inspecter les factures de services d'alimentation en eau pour obtenir des éléments probants attestant que la consommation d'eau enregistrée est complète et exacte.



Quels sont les points à prendre en considération en ce qui concerne la nature des tests de détail ?

467. En plus des procédures analytiques, les procédures de corroboration peuvent comprendre les tests de détail. Selon la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice n'est pas expressément tenu de mettre en œuvre des tests de détail. Il peut toutefois le faire lorsqu'il n'obtient pas d'éléments probants en testant l'efficacité du fonctionnement des contrôles et en mettant en œuvre des procédures analytiques, surtout lorsqu'il prévoyait d'obtenir des éléments probants en testant les contrôles et que :

- soit les contrôles ne fonctionnent pas efficacement ;
- soit, dans une mission d'assurance raisonnable, le test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être complété par des tests de détail parce qu'il existe des limites inhérentes au contrôle interne, notamment la possibilité de contournement des contrôles par la direction.



Exemples : tests de détail

Les tests de détail sont des procédures de corroboration qui visent à obtenir des éléments probants au sujet des éléments ou des questions qui sont inclus dans l'information sur la durabilité ou qui la sous-tendent. Il y a notamment, selon le cas, l'identification, la saisie, l'enregistrement, le traitement, l'extraction, la collecte ou le résumé des informations concernant ces éléments ou ces questions (au niveau des informations à fournir dans une mission d'assurance limitée ou au niveau des assertions pour les informations à fournir dans une mission d'assurance raisonnable). Ci-dessous se trouvent des exemples de tests de détail qui peuvent être mis en œuvre durant une mission d'assurance en matière de durabilité.

Inspection et observation physique :

- examiner les factures de services publics et autres documents sources pour vérifier les chiffres communiqués en ce qui concerne la consommation d'énergie, la consommation d'eau et l'élimination des déchets ;
- examiner les bons de commande et les reçus de matières et de fournitures pour confirmer les quantités et les types de matières communiqués dans les indicateurs de durabilité ;
- procéder à des visites sur place pour observer les pratiques et les processus liés à la durabilité, comme les mesures de séparation des déchets, de recyclage et d'efficacité énergétique ;
- procéder à l'inventaire physique des stocks, comme les matières premières, les produits finis ou les déchets, pour vérifier les quantités communiquées ;
- examiner les documents et registres internes, comme les registres d'entretien de l'équipement écoénergétique ou les registres d'élimination des déchets, pour corroborer les données communiquées.

Recalcul (contrôle arithmétique) et réexécution :

- recalculer les émissions de gaz à effet de serre en fonction des données sur les activités (par exemple, la consommation de combustible) et des facteurs d'émission pour vérifier l'exactitude des émissions communiquées ;

- réexécuter les calculs des indicateurs d'efficacité énergétique, comme l'intensité énergétique (consommation d'énergie par unité de production), pour en vérifier l'exactitude.

Confirmation auprès de tiers :

- envoyer des demandes de confirmation aux fournisseurs pour vérifier les quantités et les types de matières fournies, particulièrement pour les matières ayant des répercussions sur la durabilité (par exemple, le contenu recyclé et les matières provenant de sources durables) ;
- confirmer les données sur la consommation d'énergie et d'eau avec les fournisseurs de services publics pour vérifier l'exactitude des chiffres communiqués.

Revue des pièces justificatives :

- passer en revue les pièces justificatives, comme les certifications, pour vérifier l'exactitude des réalisations et des initiatives de durabilité communiquées.

Rapprochement des données :

- rapprocher les données sur la durabilité avec les données financières, par exemple les coûts énergétiques communiqués avec les documents financiers faisant état des dépenses de services publics ;
- rapprocher les données sur la durabilité avec les données opérationnelles, comme les volumes de production ou les registres de transport, pour en assurer la cohérence et l'exactitude.



En quoi les informations prospectives et les estimations diffèrent-elles ?

468. Les principales différences entre les informations prospectives et les estimations sont les suivantes :

- les informations prospectives concernent des situations ou événements (d'ordre théorique) prévus ou projetés. Les estimations, quant à elles, concernent habituellement des situations ou événements actuels ou passés, mais peuvent, comme les informations prospectives, comporter un certain degré d'incertitude en raison des limites inhérentes à la mesure ou à l'évaluation des questions sous-jacentes, ou parce que l'estimation dépend d'une prévision liée au dénouement d'un ou de plusieurs situations ou événements ;
- les informations prospectives reposent sur des prédictions et des hypothèses concernant l'avenir, qui peuvent être basées sur les événements réputés les plus probables, ou des situations ou événements d'ordre théorique. Les estimations, quant à elles, reposent sur des données historiques, les conditions actuelles et des hypothèses raisonnables ;
- les informations prospectives impliquent généralement un degré d'incertitude plus élevé que les estimations, car elles concernent des événements futurs qui sont, par nature, imprévisibles. Plus les informations prospectives concernent un avenir éloigné, plus le degré d'incertitude associé à la mesure ou à l'évaluation de ces informations est élevé.

Estimations

469. Les estimations sont des approximations de la valeur d'un élément en l'absence de moyen de mesure précis. Elles sont souvent utilisées dans l'information sur la durabilité pour comptabiliser des éléments dont les valeurs numériques exactes ne peuvent pas être déterminées. Les estimations reposent sur des données historiques, les conditions actuelles et les jugements de la direction. Elles impliquent un certain degré d'incertitude, mais sont généralement guidées par des données plus immédiates et observables que celles utilisées dans le cas d'informations prospectives.



Exemples : estimations

Environnement :

- émissions de gaz à effet de serre (GES) : estimer l'empreinte carbone totale, c'est-à-dire les émissions du champ d'application 1 (émissions directes), du champ d'application 2 (émissions indirectes attribuables à l'électricité achetée) et du champ d'application 3 (autres émissions indirectes, comme celles attribuables à la chaîne d'approvisionnement et à l'utilisation de produits) ;
- consommation d'énergie : estimer la consommation totale d'énergie pour différentes installations (électricité, gaz naturel et autres sources de combustible) ;
- consommation d'eau : estimer le volume total d'eau consommée, c'est-à-dire les prélèvements de différentes sources et l'eau utilisée dans les processus de production ;
- production de déchets : estimer la quantité totale de déchets produits, c'est-à-dire les déchets dangereux et non dangereux ainsi que la proportion qui est recyclée ou enfouie.

Société :

- rotation du personnel : estimer le taux de rotation annuel du personnel, y compris les départs volontaires et involontaires ;
- sécurité en milieu de travail : estimer le nombre total de blessures ou d'incidents en milieu de travail, y compris le taux de fréquence des pertes de temps en raison de blessures et le taux de fréquence des accidents du travail ;
- formation et perfectionnement : estimer le nombre moyen d'heures de formation par employé ou l'investissement total dans les programmes de formation et de perfectionnement du personnel ;
- répercussions sur la collectivité : estimer les répercussions économiques des programmes d'investissement communautaire, comme les dons, le parrainage et les heures de bénévolat.

Gouvernance :

- coûts de conformité : estimer les coûts associés à la conformité aux règlements sur l'environnement, aux normes du travail et aux autres exigences légales ;
- évaluation des risques : estimer les répercussions financières potentielles des risques ESG identifiés, comme les changements climatiques, les relations avec les collectivités ou la conformité réglementaire ;

- manquements déontologiques : estimer le nombre de manquements d'ordre éthique ou d'incidents de non-conformité au code d'éthique de l'organisation signalés.

Produits et chaîne d'approvisionnement :

- approvisionnement durable : estimer le pourcentage de matières premières ou de produits provenant de sources durables (fournisseurs certifiés) ;
- répercussions du cycle de vie des produits : estimer les répercussions environnementales des produits tout au long de leur cycle de vie (production, utilisation et élimination) ;
- audits de fournisseurs : estimer le nombre d'audits de fournisseurs réalisés pour veiller à la conformité aux normes de durabilité et le pourcentage de fournisseurs qui satisfont à ces normes.

Informations prospectives

470. Les informations prospectives désignent des prévisions (d'après les hypothèses les plus probables), des projections (d'après des hypothèses théoriques), des scénarios (une combinaison de prévisions et de projections), des cibles (des objectifs à atteindre dans l'avenir) ou des engagements (des obligations dont il faut s'acquitter dans l'avenir). Elles peuvent concerner la performance en matière de durabilité de l'organisation et peuvent servir à mesurer les progrès au fil du temps et à demander des comptes à l'organisation quant à ses engagements en matière de durabilité. Intrinsèquement incertaines, les informations prospectives impliquent une part importante de jugement et d'hypothèses au sujet de situations ou d'événements futurs qui peuvent (ou non) se produire.



Exemples : informations prospectives

Cibles environnementales :

- réduction des émissions de carbone : cibles visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre d'un certain pourcentage d'ici une année déterminée ;
- consommation d'énergie renouvelable : cibles applicables au pourcentage de consommation d'énergie qui doit provenir d'énergie renouvelable d'ici une date future ;
- réduction des déchets : cibles visant à réduire la production de déchets ou à augmenter les taux de recyclage au cours d'une période donnée ;
- consommation d'eau : cibles visant à réduire la consommation d'eau ou à en améliorer l'utilisation.

Objectifs sociaux :

- diversité et inclusion : cibles visant à augmenter la représentation des groupes sous-représentés au sein des effectifs ou de la direction d'ici une année donnée ;
- engagement communautaire : engagements à investir dans des projets de développement communautaire ou à faire augmenter les heures de bénévolat ;
- bien-être des employés : cibles visant à améliorer la santé et sécurité au travail, par exemple en réduisant les accidents en milieu de travail ou en améliorant le soutien en santé mentale.

Engagements de gouvernance :

- pratiques éthiques : engagements à rehausser les normes éthiques, par exemple en instaurant des mesures de lutte contre la corruption plus rigoureuses ;
- transparence et information : plans visant à augmenter la fréquence de communication et le niveau de détail de l'information sur la durabilité ou à obtenir certaines certifications de durabilité ;
- mobilisation des parties prenantes : stratégies visant à améliorer la mobilisation des parties prenantes, notamment les actionnaires, les clients et les collectivités locales.

Initiatives concernant les produits et la chaîne d'approvisionnement :

- produits durables : cibles visant à améliorer la proportion de produits provenant de sources durables ou ayant une incidence minime sur l'environnement ;
- recherche et développement : cibles d'investissement visant à élaborer des technologies ou des processus qui améliorent la performance en matière de durabilité ;
- approvisionnement durable : engagements à utiliser des matières provenant de sources durables ou de fournisseurs certifiés ;
- transparence de la chaîne d'approvisionnement : engagements à améliorer la traçabilité et la transparence de la chaîne d'approvisionnement.



En quoi la façon de tester les estimations et la façon de tester les informations prospectives diffèrent-elles ?

471. Les estimations et les informations prospectives sont des concepts distincts, mais la façon de les tester implique souvent des procédures semblables. Tant les estimations que les informations prospectives comportent un degré d'incertitude. Ainsi, les éléments probants obtenus tiennent compte, dans les deux cas, des jugements portés par la direction dans l'établissement des estimations ou l'élaboration des informations prospectives, notamment la sélection et l'utilisation, par la direction, de méthodes, d'hypothèses et de données appropriées. Quels que soient la source ou le degré d'incertitude, ou le niveau de jugement en cause, le professionnel en exercice est tenu d'évaluer si la direction a appliqué de façon appropriée les exigences des critères applicables qui sont pertinentes en ce qui concerne les estimations et les informations prospectives.
472. En raison de leurs similitudes et de la façon de les tester, comme mentionné plus haut, les estimations et les informations prospectives sont traitées ensemble dans la section « Réponses aux risques d'anomalies significatives » de la norme ISSA 5000. Les paragraphes 146L et 146R de la norme traitent des procédures à suivre pour obtenir des éléments probants sur les estimations et les informations prospectives, en faisant la distinction entre les travaux à effectuer dans une mission d'assurance limitée et dans une mission d'assurance raisonnable.
473. Les principales différences dans l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur des estimations et des informations prospectives sont les suivantes :
- estimations : les procédures peuvent impliquer de passer en revue les événements postérieurs, de tester les processus et contrôles utilisés pour établir les estimations, d'évaluer

si les hypothèses utilisées pour établir les estimations sont appropriées, et de comparer les estimations aux résultats obtenus au cours de périodes ultérieures ;

- informations prospectives : les procédures peuvent impliquer d'évaluer si les hypothèses sont raisonnables, de comparer les prévisions aux tendances historiques, et de tenir compte de l'incidence potentielle de situations et d'événements futurs. Le professionnel en exercice peut aussi passer en revue l'exactitude des prévisions antérieures de l'entité. Lorsqu'il apprécie le caractère approprié des hypothèses utilisées pour élaborer les informations prospectives, le professionnel en exercice peut se demander si les hypothèses les plus probables ne sont pas déraisonnables et, dans le cas d'hypothèses théoriques, si ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations.

Révision de l'évaluation des risques dans une mission d'assurance raisonnable, ou détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée



Pourquoi la norme ISSA 5000 prévoit-elle des exigences distinctes pour la détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée (paragraphe 148L) et la révision de l'évaluation des risques dans une mission d'assurance raisonnable (paragraphe 147R) ?

474. En raison de la nature d'une mission d'assurance limitée et de la conclusion correspondante (c'est-à-dire que le professionnel en exercice n'a rien relevé qui le porte à croire que l'information comporte des anomalies significatives), l'évaluation des risques au niveau des informations à fournir donne lieu à une attente concernant la question de savoir si une anomalie qui ne se situe pas à un niveau acceptable compte tenu des circonstances de la mission se produira. Les procédures qui sont planifiées en réponse à l'évaluation des risques ont une nature différente (et un calendrier potentiellement différent) par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, ainsi qu'une étendue moindre. Compte tenu des résultats des procédures prévues :
- si le professionnel en exercice n'a rien relevé qui le porte à croire que l'information sur la durabilité pourrait comporter des anomalies significatives, aucune procédure supplémentaire n'est nécessaire ;
 - si le professionnel en exercice prend connaissance d'un problème qui le porte à croire que l'information sur la durabilité pourrait comporter des anomalies significatives (c'est-à-dire que l'attente initiale est peut-être erronée), il met en œuvre les procédures supplémentaires nécessaires (ce qu'on appelle parfois une « analyse approfondie ») jusqu'à ce qu'il soit en mesure soit de conclure qu'il est peu probable que le problème donne lieu à des anomalies significatives dans l'information sur la durabilité, soit de déterminer que le problème donne lieu à des anomalies significatives dans l'information sur la durabilité.
475. Dans une mission d'assurance raisonnable, l'évaluation des risques se fait au niveau des assertions pour les informations à fournir et repose sur une compréhension plus approfondie que dans une mission d'assurance limitée (voir le paragraphe A406L de la norme ISSA 5000). Il est ainsi possible d'en arriver à une attente plus précise concernant l'endroit où se situera le risque sur l'échelle de risque (combinaison que forment la probabilité et l'ampleur), selon l'évaluation qui en a été faite. Les procédures complémentaires qui sont planifiées et mises en œuvre en réponse à l'évaluation des

risques d'anomalies significatives ont une nature différente (et un calendrier potentiellement différent) et sont plus poussées par rapport à celles mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée. Si, lorsqu'il met en œuvre les procédures complémentaires, le professionnel en exercice prend connaissance d'un problème qui indique que l'attente initiale était erronée, une nouvelle attente (c'est-à-dire une révision de l'évaluation des risques) est nécessaire, et le professionnel en exercice met en œuvre les procédures supplémentaires nécessaires afin d'être en mesure de conclure que l'information sur la durabilité ne comporte pas d'anomalies significatives (c'est-à-dire ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour étayer une conclusion sous forme d'assurance raisonnable).

476. Si le professionnel en exercice détecte une anomalie significative dans l'information sur la durabilité après avoir mis en œuvre des procédures supplémentaires conformément à l'alinéa 147R b) ou au paragraphe 148L de la norme ISSA 5000, il prend davantage en compte la nature et les circonstances de l'anomalie et l'incidence potentielle sur le rapport de mission d'assurance en faisant ce qui suit :

- considérer la nature et les circonstances de l'anomalie significative, c'est-à-dire se demander si l'anomalie est isolée ou généralisée et comprendre son incidence potentielle sur l'ensemble de l'information sur la durabilité (voir le paragraphe 155 de la norme) ;
- communiquer ses constatations à la direction de l'entité (voir le paragraphe 156 de la norme) ;
- demander à la direction de corriger l'anomalie détectée et évaluer la réponse de la direction à sa demande (voir les paragraphes 156 à 158 de la norme) ;
- consigner en dossier la nature de l'anomalie, les éléments probants attestant l'identification de l'anomalie, les entretiens avec la direction, la réponse de la direction et l'incidence sur le rapport de mission d'assurance (voir le paragraphe 161 de la norme) ;
- communiquer le problème aux responsables de la gouvernance (comme le comité d'audit ou le conseil d'administration) (voir le paragraphe 68 de la norme).



Que fait le professionnel en exercice si, à mesure que progresse la mission, il n'obtient pas d'éléments probants suffisants et appropriés pour tirer des conclusions à partir des résultats des procédures mises en œuvre ?

477. S'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer des conclusions à partir des résultats des procédures mises en œuvre, le professionnel en exercice peut :

- réévaluer la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre pour déterminer si d'autres procédures pourraient être mises en œuvre en vue d'obtenir les éléments probants nécessaires, ce qui peut impliquer de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ou d'obtenir des éléments probants de différentes sources ;
- communiquer avec la direction de l'entité pour s'entretenir des difficultés rencontrées en ce qui concerne l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Il se peut que la direction puisse fournir des renseignements supplémentaires ou faciliter l'accès aux documents et pièces justificatives nécessaires ;
- évaluer l'incidence de toute limite sur la mission, si le professionnel en exercice n'est toujours pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, ce qui implique de

prendre en compte l'importance du manque d'éléments probants et son incidence potentielle sur la conclusion de la mission d'assurance. Voir la **partie H**, « Conclusion et rapport » ;

- consigner en dossier la nature de la limite, les procédures mises en œuvre, les raisons derrière l'impossibilité d'obtenir des éléments probants et l'incidence sur le rapport de mission d'assurance. Cette documentation est essentielle par souci de transparence et à l'appui de l'exercice du jugement professionnel par le professionnel en exercice ;
- communiquer le problème aux responsables de la gouvernance (voir le paragraphe 68 de la norme ISSA 5000). Cette communication peut comprendre une description de toute limitation de l'étendue des travaux, de son incidence potentielle sur la conclusion de la mission d'assurance, et de toute modification proposée au rapport de mission d'assurance.

H. CONCLUSION ET RAPPORT

Questions abordées :

- Responsabilité du professionnel en exercice de former une conclusion de mission d'assurance
- Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus
- Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées
- Conclusion
- Forme et contenu du rapport de mission d'assurance
- Limites inhérentes
- Paragraphe d'observations et paragraphe sur d'autres points
- Autres informations

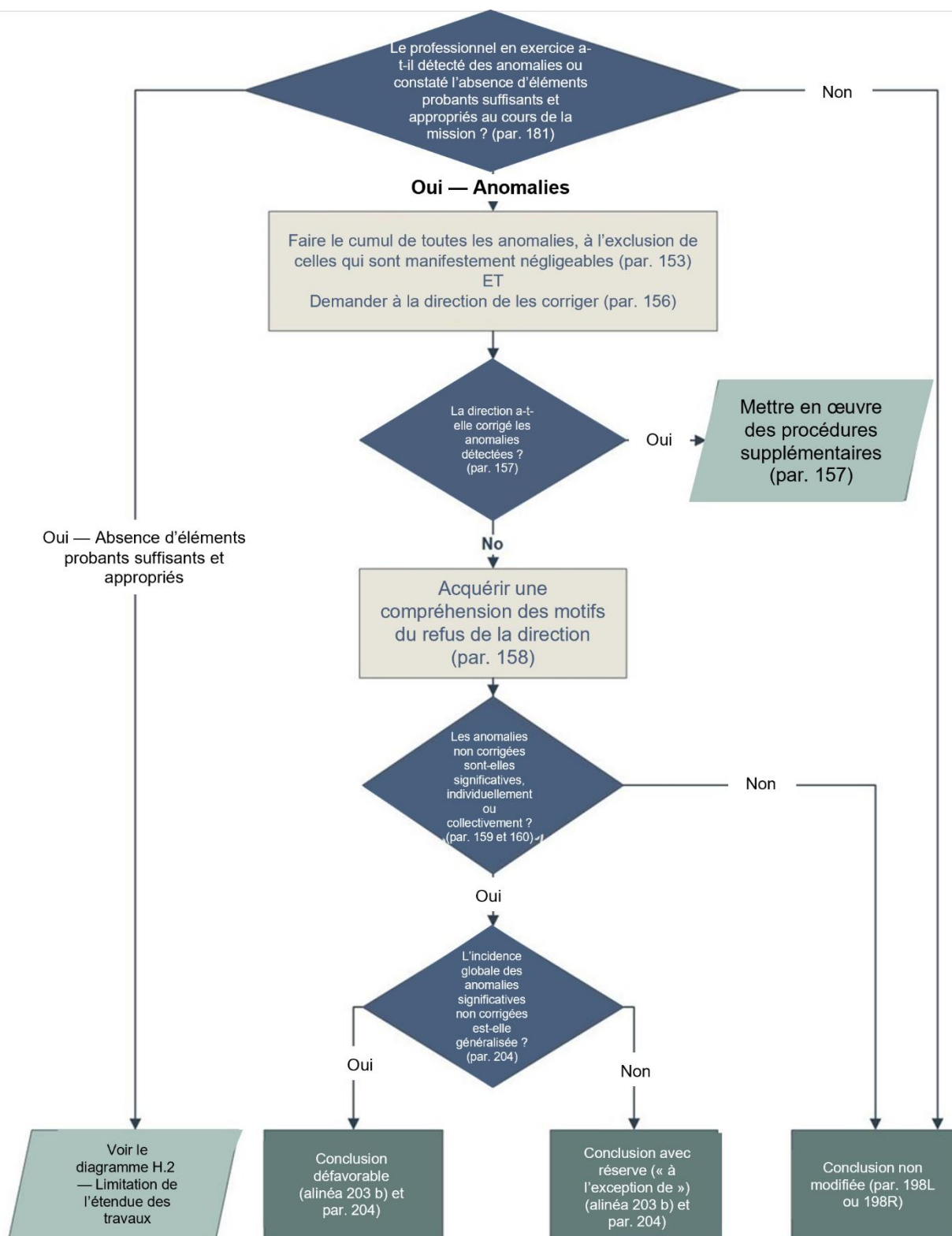
Responsabilité du professionnel en exercice de former une conclusion de mission d'assurance

478. Le professionnel en exercice est tenu de former une conclusion quant à l'absence d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité, que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs. Pour ce faire, il est tenu d'évaluer si :

- des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus ;
- les anomalies non corrigées, s'il y a lieu, sont significatives, individuellement ou collectivement.

Norme ISSA 5000,
par. 181

Diagramme H.1 — Formation de la conclusion de la mission d'assurance



Remarque : Tous les renvois du diagramme font référence à des paragraphes ou alinéas de la norme ISSA 5000.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

479. Après avoir mis en œuvre ses procédures d'obtention d'éléments probants, le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique pour évaluer la quantité et la qualité des éléments probants, et donc leur caractère suffisant et approprié, pour étayer sa conclusion de mission d'assurance. Il peut notamment s'agir d'éléments probants tirés des travaux effectués par un expert externe de son choix, par un autre professionnel en exercice ou par la fonction d'audit interne. Lorsqu'il évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, le professionnel en exercice est tenu :

Norme ISSA 5000,
par. 178

- d'évaluer si ces éléments probants permettent d'atteindre l'objectif visé par les procédures ;
- de tenir compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les informations fournies.

480. Outre les indications données au paragraphe A238 de la norme ISSA 5000, le professionnel en exercice peut tenir compte des points ci-dessous lorsqu'il évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants.



Points à prendre en considération par le professionnel en exercice

Voici des points qui peuvent être pris en considération lors de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants :

- Les éléments probants que l'on prévoyait d'obtenir ont-ils été obtenus ?
- A-t-on pris connaissance de nouvelles informations qui diffèrent de celles auxquelles on s'attendait ou qui ne sont pas en cohérence avec d'autres éléments probants obtenus ou les contredisent ? Le cas échéant, a-t-on révisé l'évaluation des risques et mis en œuvre des procédures supplémentaires en conséquence ?
- Les éléments probants obtenus de différentes sources ont-ils été pris en compte sans parti pris ?
- Des éléments probants supplémentaires sont-ils nécessaires ? Dans l'affirmative, comment les obtiendra-t-on ?
- Les jugements professionnels difficiles ont-ils été passés en revue de manière appropriée ? Les points délicats ou litigieux, le cas échéant, ont-ils fait l'objet d'une consultation appropriée ?
- A-t-on pris en compte l'incidence qu'ont sur l'information relative à la durabilité les anomalies non corrigées, tant individuellement que collectivement et d'un point de vue tant quantitatif que qualitatif ?
- Lorsque les éléments probants concernent des informations que l'on ne peut pas vérifier avec un degré élevé de précision, la fourchette à l'intérieur de laquelle les informations communiquées ont été sélectionnées est-elle appropriée ?

- A-t-on tenu compte des événements postérieurs à la date de clôture et de leurs incidences, le cas échéant, sur la mission d'assurance ?

Limitation de l'étendue des travaux

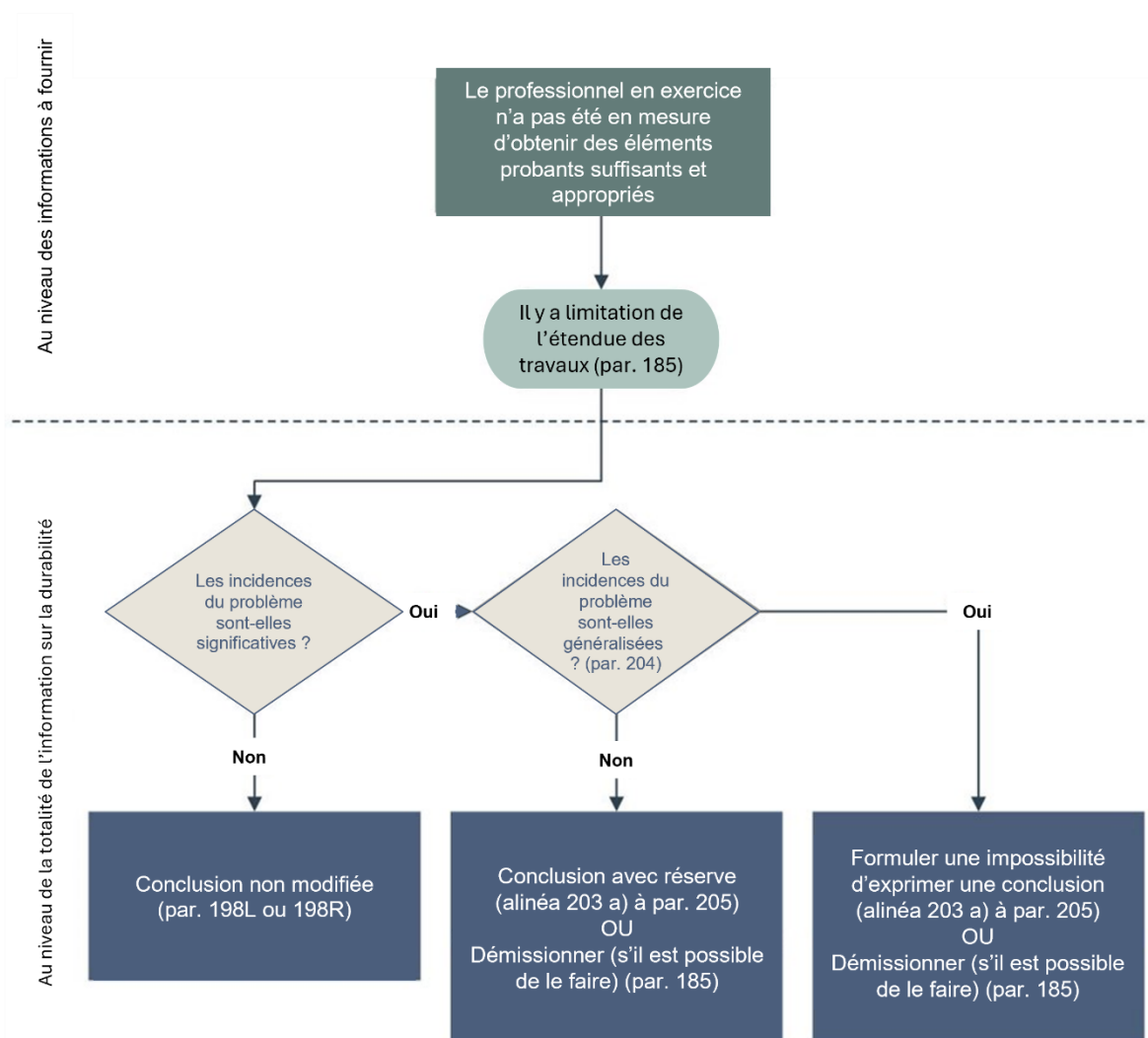
481. Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion, il y a limitation de l'étendue des travaux, et dans ces circonstances, il, selon le cas :

Norme ISSA 5000,
par. 185 et
alinéa 203 a)
à par. 205

- exprime une conclusion avec réserve, si les incidences du problème pourraient être significatives, mais non généralisées ;
- formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, si les incidences ou incidences éventuelles du problème sont significatives et généralisées ;
- démissionne, s'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables, et qu'il est approprié de le faire, par exemple lorsque les incidences ou incidences éventuelles du problème sont significatives et généralisées, mais qu'une conclusion avec réserve ne serait pas adéquate pour communiquer la gravité de la situation.

Le diagramme ci-dessous illustre la façon dont le professionnel en exercice répond à une incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Diagramme H.2 — Limitation de l'étendue des travaux



Remarque : Tous les renvois du diagramme font référence à des paragraphes ou alinéas de la norme ISSA 5000.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

482. Le professionnel en exercice est tenu de faire le cumul des anomalies détectées au cours de la mission, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. Les paragraphes A470 à A472 de la norme ISSA 5000 fournissent des indications sur la prise en considération, par le professionnel en exercice, du caractère manifestement négligeable des anomalies détectées.

Norme ISSA 5000,
par. 153

483. Le professionnel en exercice est tenu de communiquer en temps opportun à la direction toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de la mission, et de lui demander de les corriger.

Norme ISSA 5000,
par. 156 à 158

484. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, le professionnel en exercice est tenu de se demander si, selon les résultats des procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus, il est nécessaire de réviser le caractère significatif. Il est ensuite tenu de déterminer si les anomalies non corrigées (c'est-à-dire les anomalies dont il a fait le cumul au cours de la mission et qui n'ont pas été corrigées) sont significatives, individuellement ou collectivement.

Norme ISSA 5000,
par. 159 et 160



Comment le professionnel en exercice regroupe-t-il et compare-t-il les anomalies pour les différentes questions relatives à la durabilité ?

485. Lorsque l'information sur la durabilité repose sur une base d'évaluation commune (par exemple, des montants en numéraire ou des unités physiques comme des tonnes de dioxyde de carbone), il se peut que le professionnel en exercice soit en mesure de regrouper les anomalies dont il fait le cumul (c'est-à-dire qu'il est possible de considérer ces anomalies comme étant de même nature sur le plan quantitatif et donc de les regrouper). Si ce n'est pas le cas, il peut être possible de regrouper les anomalies en fonction, par exemple, d'un sujet précis des questions relatives à la durabilité auquel elles se rapportent (par exemple, il est possible que le professionnel en exercice puisse regrouper les anomalies touchant la santé et la sécurité au travail et celles touchant la diversité du personnel, car les deux se rattachent au sujet relatif à la société).

486. Lorsque le professionnel en exercice se demande s'il y a lieu de regrouper les anomalies et, dans l'affirmative, dans quelle mesure il convient de le faire, il peut se demander si ces anomalies pourraient, individuellement ou collectivement, avoir une incidence sur les décisions que prennent les utilisateurs. Voici des facteurs qui peuvent être pertinents à cet égard :

- les mêmes utilisateurs visés peuvent avoir une tolérance différente à l'égard des anomalies dans différentes informations fournies, de sorte qu'il peut être inapproprié de regrouper les anomalies contenues dans ces différentes informations fournies ;
- les critères peuvent exiger un certain degré de regroupement ou de ventilation des informations fournies. Par exemple, si les critères exigent que la fourniture d'informations se fasse au niveau du sujet relatif à la société, il peut être approprié de tenir compte de l'incidence globale des anomalies se rapportant aux aspects de ce sujet, et si les critères exigent un plus grand degré de ventilation, il peut être nécessaire de tenir compte des anomalies touchant respectivement chacun des sous-sujets concernés.



Lorsque de multiples anomalies ne peuvent pas être regroupées, comment le professionnel en exercice forme-t-il une conclusion ?

487. Les anomalies qui ne peuvent être regroupées selon la question relative à la durabilité concernée ou d'autres facteurs communs peuvent néanmoins refléter une même orientation, un même arc narratif, un même ton ou une même tendance. Par exemple, des anomalies dans les informations fournies sur différentes questions relatives à la durabilité qui ne peuvent être regroupées peuvent avoir collectivement pour effet de rendre l'information sur la durabilité prise dans son ensemble plus favorable qu'elle ne l'est réellement. Le professionnel en exercice peut alors conclure que l'information sur la durabilité comporte des anomalies significatives compte tenu du fait qu'il est raisonnable de s'attendre à ce que ces anomalies puissent influencer sur les décisions que les utilisateurs visés prennent en se fondant sur cette information.



Le professionnel en exercice peut-il conclure qu'une anomalie — dans des informations fournies de nature quantitative — n'est pas significative lorsque celle-ci se situe au-dessus du seuil de signification déterminé pour ces informations fournies ?

488. Lorsque vient le temps de déterminer le seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative, des facteurs qualitatifs et quantitatifs sont pris en compte. Par conséquent, une anomalie qui se situe au-dessus du seuil de signification pour les informations à fournir de nature quantitative ne peut être jugée non significative en raison de facteurs qualitatifs. De plus, il est peu probable qu'une anomalie dans une information fournie, prise individuellement, puisse être compensée par d'autres anomalies dans cette information fournie, à moins que celles-ci soient liées à la même question et reposent sur la même base d'évaluation. Lorsqu'il envisage de compenser des anomalies, le professionnel en exercice se demande également si les informations fournies y afférentes, prises individuellement, sont importantes par rapport aux besoins d'information des utilisateurs.



Exemples : compensation des anomalies

Scénarios dans lesquels les anomalies peuvent ou ne peuvent pas être compensées :

- L'information sur la durabilité comprend les émissions de gaz à effet de serre (GES) du champ d'application 1 de l'entité, mesurées et évaluées uniformément pour chacune de ses succursales. Lorsque les émissions de GES du champ d'application 1 de la succursale A de l'entité sont surévaluées et que celles de la succursale B sont sous-évaluées, la surévaluation et la sous-évaluation peuvent se compenser dans les informations fournies par l'entité sur ses émissions de GES du champ d'application 1, lesquelles regroupent ses émissions, y compris celles de ses succursales.
- L'information sur la durabilité comprend les émissions de GES du champ d'application 1 de l'entité, ventilées en deux informations à fournir distinctes conformément aux critères applicables. Lorsque les émissions de GES du champ d'application 1 de l'entité sont respectivement surévaluées et sous-évaluées dans l'une et l'autre de ces informations à fournir, la surévaluation et la sous-évaluation ne peuvent pas se compenser.
- L'information sur la durabilité comprend les émissions de GES des champs d'application 1 et 2 de l'entité. Lorsque les émissions de GES du champ d'application 1 de l'entité sont surévaluées et que celles du champ d'application 2 sont sous-évaluées, la surévaluation et la sous-évaluation ne peuvent pas se compenser.



Comment le professionnel en exercice forme-t-il une conclusion lorsque les informations fournies de nature quantitative comportent des anomalies qui ne sont pas manifestement négligeables, mais qui sont, individuellement ou collectivement, inférieures au seuil de signification ?

489. Des facteurs qualitatifs peuvent être pris en compte pour la détermination du seuil de signification d'anomalies dans les informations fournies de nature quantitative, puisque de telles anomalies d'une valeur inférieure au seuil de signification peuvent avoir, du point de vue qualitatif, une incidence significative sur l'information sur la durabilité communiquée. Par exemple, une anomalie peut résulter d'une omission volontaire de la part de la direction. En conséquence, le professionnel en exercice est tenu, lorsqu'il évalue les anomalies non corrigées dans les informations fournies de nature quantitative, de prendre en compte à la fois les facteurs quantitatifs et les facteurs qualitatifs. Les paragraphes A491 et A493 de la norme ISSA 5000 fournissent des indications sur les facteurs, qualitatifs et autres, qui peuvent indiquer qu'une anomalie est plus susceptible d'être significative.



Comment le professionnel en exercice évalue-t-il si les anomalies de nature quantitative sont significatives lorsqu'un seuil de signification pour les travaux a été utilisé lors de la mise en œuvre des procédures relatives aux informations fournies de nature quantitative ?

490. Lorsque l'information sur la durabilité est ventilée, le professionnel en exercice peut utiliser un seuil de signification pour les travaux lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'assurance afin de réduire le risque d'agrégation. L'utilisation d'un seuil de signification pour les travaux accroît la probabilité que les procédures mises en œuvre permettent de détecter des anomalies qui ne sont pas individuellement significatives sur le plan quantitatif. Il est nécessaire de

regrouper les anomalies détectées et de se demander si le total des anomalies excède le seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative.

Conclusion

491. Le professionnel en exercice exprime une conclusion non modifiée s'il est convaincu qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, et soit qu'il n'a détecté aucune anomalie significative qui demeure non corrigée ou que, collectivement, les anomalies non corrigées ne sont pas significatives. C'est ce que l'on appelle communément une opinion ou une conclusion « sans réserve ».

Norme ISSA 5000,
par. 198L/198R

492. Le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et il y a donc limitation de l'étendue des travaux (voir la section « Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus » ci-dessus) ;
- les anomalies détectées dont il a fait le cumul au cours de la mission et qui n'ont pas été corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement (voir la section « Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées » ci-dessus).

Norme ISSA 5000,
par. 203 et 204



Comment le professionnel en exercice devrait-il former une conclusion lorsque deux référentiels d'information sont appliqués ?

493. Lorsque la direction prépare l'information sur la durabilité conformément à plusieurs référentiels d'information, elle est tenue de s'y conformer respectivement pour que le professionnel en exercice puisse former une conclusion en se fondant sur chacun. Si deux référentiels sont appliqués et qu'ils sont compatibles, mais que des informations supplémentaires sont à fournir pour satisfaire aux exigences du premier ou du second, le professionnel en exercice est habituellement tenu de :

Norme ISSA 5000,
par. A551

- comprendre de quelle façon les référentiels d'information sont compatibles (par exemple, ce qu'il faut pour permettre la compatibilité, c'est-à-dire les informations communes à fournir selon les deux référentiels, et quelles informations différentes ou supplémentaires sont à fournir pour répondre aux dispositions de chacun) ;
- s'assurer que les éléments probants obtenus lui permettent de conclure sur la question de savoir si l'information sur la durabilité a été préparée conformément à chacun des référentiels d'information. Si les référentiels d'information exigent la fourniture d'informations communes, il est peu probable que le professionnel en exercice ait besoin d'éléments probants distincts relativement à chacun. Par exemple, lorsque le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et que des informations communes sont à fournir, il n'a pas à concevoir ni à mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques distinctes pour chaque référentiel d'information en ce qui concerne ces informations ;
- former une conclusion quant à la question de savoir si l'information sur la durabilité a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux deux référentiels.

Forme et contenu du rapport de mission d'assurance

494. Le rapport de mission d'assurance indique la conclusion et décrit la base de cette conclusion. C'est le support qui permet au professionnel en exercice de communiquer aux utilisateurs visés le résultat de la mission d'assurance. Une communication claire les aide à comprendre la conclusion de mission d'assurance.
495. Étant donné qu'aucune forme particulière n'est prescrite pour le rapport de mission d'assurance, la présentation peut différer, pourvu que tous les éléments de base exigés au paragraphe 190 de la norme ISSA 5000 soient inclus. Le fait d'adapter le rapport de mission d'assurance en fonction des circonstances propres à la mission peut contribuer à sa lisibilité et faciliter sa compréhension par les utilisateurs. Des exemples de rapports de mission d'assurance relatifs à l'information sur la durabilité figurent à l'Annexe 3 de la norme ISSA 5000.

Information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance

496. La norme ISSA 5000 exige l'identification ou la description de l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance. Il faut que le rapport de mission d'assurance indique clairement aux utilisateurs visés quelle information a fait ou non l'objet de la mission d'assurance, notamment lorsque le périmètre de la mission ne comprend pas la totalité de l'information sur la durabilité communiquée par l'entité, de sorte qu'ils n'y aient pas d'hypothèses inappropriées quant aux informations qui ont fait l'objet de la mission d'assurance. La façon dont l'information sur la durabilité à l'égard de laquelle une assurance a été exprimée est identifiée dépend de sa nature et du degré optimal de clarté pour les utilisateurs, ainsi que de la question de savoir si l'entité souhaite indiquer ce qui a fait l'objet de la mission d'assurance dans l'information sur la durabilité elle-même. Par exemple :
- l'entité peut consentir à indiquer (ou à faire ressortir autrement) les informations fournies spécifiques à l'égard desquelles une assurance a été exprimée dans l'information sur la durabilité, après quoi le professionnel en exercice renvoie à ces indications dans le rapport de mission d'assurance. Il peut s'agir de symboles ou d'icônes, ou encore de rubriques distinctes ou de sections de couleurs différentes selon qu'une assurance a été exprimée ou non ;
 - le professionnel en exercice peut utiliser le titre de la ou des sections dans l'information sur la durabilité à l'égard desquelles une assurance a été exprimée pour les identifier dans le rapport de mission d'assurance ;
 - le professionnel en exercice peut identifier les informations fournies spécifiques à l'égard desquelles une assurance a été exprimée dans le rapport de mission d'assurance ou dans une annexe à celui-ci.
497. Un exemple de description pouvant figurer dans le rapport de mission d'assurance lorsque le périmètre de la mission n'inclut pas la totalité de l'information sur la durabilité et que les informations fournies spécifiques à l'égard desquelles une assurance a été exprimée y sont identifiées est donné ci-dessous.



Norme ISSA 5000,
sous-
alinéa 190 c)iv)



Exemple : conclusion sous forme d'assurance limitée dans une mission au périmètre limité

Conclusion sous forme d'assurance limitée

Nous avons réalisé une mission d'assurance limitée à l'égard de certaines informations contenues dans le rapport annuel intégré de la société ABC (la « société ») pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 (les « informations sélectionnées »). Les informations sélectionnées faisant l'objet de notre mission d'assurance limitée comprennent :

- les émissions de GES du champ d'application 1 (XXX milliers de tonnes de CO₂) ;
- les émissions de GES du champ d'application 2 calculées selon l'approche fondée sur l'emplacement (XXX milliers de tonnes de CO₂) ;
- les émissions de GES du champ d'application 2 calculées selon l'approche fondée sur le marché (XXX milliers de tonnes de CO₂).

Notre mission d'assurance limitée ne portait pas sur les informations du rapport annuel intégré autres que les informations sélectionnées.

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les informations sélectionnées ci-jointes n'ont pas été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du pays/territoire X. Notre conclusion ne porte pas sur les informations du rapport annuel intégré autres que les informations sélectionnées.

Niveau d'assurance obtenu

498. La norme exige en outre que le niveau d'assurance (assurance raisonnable ou limitée) obtenu par le professionnel en exercice soit identifié ou décrit. Lorsque différents niveaux d'assurance pour différentes parties de l'information sur la durabilité ont été obtenus, il est nécessaire d'identifier clairement dans le rapport de mission d'assurance la partie de l'information sur la durabilité ayant fait l'objet d'une assurance limitée et la partie ayant fait l'objet d'une assurance raisonnable pour faciliter la compréhension des utilisateurs à cet égard. Dans le rapport de mission d'assurance, l'information sur la durabilité ayant fait l'objet d'une assurance limitée peut être distinguée de celle ayant fait l'objet d'une assurance raisonnable de la même manière que l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance peut être identifiée, par exemple par des renvois à des indications ou à des titres de section, ou encore par l'identification des informations fournies spécifiques (voir le paragraphe 496 ci-dessus). L'exemple 3 de l'Annexe 3 de la norme ISSA 5000 montre un exemple de rapport de mission combinée d'assurance raisonnable et d'assurance limitée.

Norme ISSA 5000,
sous-
alinéa 190 c)iii)

Identification des critères applicables

499. Il faut que le rapport de mission d'assurance identifie les critères applicables pour que les utilisateurs visés puissent comprendre le fondement de la conclusion du professionnel en exercice. Un exemple

Norme ISSA 5000,
sous-
alinéa 190 c)vii)

de description pouvant figurer dans le rapport de mission d'assurance lorsque les critères identifiés sont des critères élaborés par l'entité est donné ci-dessous.



Exemple : opinion exprimée sous forme d'assurance raisonnable identifiant les critères applicables

Opinion sous forme d'assurance raisonnable

Nous avons réalisé une mission d'assurance raisonnable à l'égard du rapport sur la durabilité de la société ABC (la « société ») pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 (l'« information sur la durabilité »).

À notre avis, l'information sur la durabilité ci-jointe a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables, y compris aux méthodes de mesure et d'évaluation exposées dans les notes [x] à [xx] de la section intitulée « [nom de la section] » de l'information sur la durabilité.

Règles de déontologie pertinentes autres que le Code de l'IESBA et exigences en matière de gestion de la qualité autres que la norme ISQM 1 qui sont « à tout le moins aussi rigoureuses »

500. Le professionnel en exercice est tenu d'indiquer dans le rapport de mission d'assurance, d'une part, qu'il s'est conformé soit aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie définies dans les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité soit à des exigences « à tout le moins aussi rigoureuses » ; et, d'autre part, que le cabinet dont il est membre applique soit la norme ISQM 1 soit des exigences « à tout le moins aussi rigoureuses ».
501. Si des exigences autres que celles du Code de l'IESBA ou de la norme ISQM 1 sont appliquées, selon la norme ISSA 5000, il faut, dans le rapport de mission d'assurance, que soient identifiées ces exigences, et que soit nommée l'autorité compétente ayant déterminé que les règles de déontologie pertinentes ou les exigences en 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 que la norme ISQM 1. Un exemple d'une telle description pouvant figurer dans le rapport de mission d'assurance est donné ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
sous-
alinéas 190 d)iv)
et vi)



Exemple : description des règles de déontologie pertinentes autres que le Code de l'IESBA et des exigences en matière de gestion de la qualité autres que la norme ISQM 1 qui sont « à tout le moins aussi rigoureuses »

Nous sommes indépendants de la société conformément aux exigences de [titre/identification des règles de déontologie appliquées et pays/territoire] qui sont pertinentes au regard de notre mission d'assurance relative à l'information sur la durabilité, et nous nous sommes aussi acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces exigences. [Nom de l'autorité compétente] a déterminé que ces exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses que les 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) relatives aux missions d'assurance en matière de durabilité.

Notre cabinet applique [titre/identification des exigences en matière de gestion de la qualité appliquées et pays/territoire], qui exigent du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité qui comprend des politiques et procédures en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. [Nom de l'autorité compétente] a déterminé que ces exigences sont à tout le moins aussi rigoureuses que la Norme internationale de gestion de la qualité 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

Mention de l'expert choisi par le professionnel en exercice

502. Des missions d'assurance en matière de durabilité peuvent porter sur 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 à l'égard desquelles les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice sont utilisés. Toutefois, comme le professionnel en exercice assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il exprime, il importe, si le rapport de mission d'assurance fait mention d'un expert choisi par le professionnel en exercice, que ce rapport ne soit pas libellé de manière à laisser entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de la participation de cet expert. La norme ISSA 5000 exige que, si le professionnel en exercice fait mention des travaux d'un expert de son choix dans son rapport de mission d'assurance, le libellé de ce rapport ne doit pas nommer l'expert, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent (voir également les indications de la norme ISSA 5000, aux paragraphes A573 à A575).
503. Lorsque les textes légaux ou réglementaires exigent qu'il soit fait mention de l'expert choisi par le professionnel en exercice dans le rapport de mission d'assurance, des précisions peuvent être nécessaires pour éviter que ce rapport donne à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice à l'égard de la conclusion exprimée est réduite.
504. Un exemple de la manière dont le professionnel en exercice peut faire mention des travaux effectués par un expert sans nommer celui-ci est donné ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
par. 192



Exemple : mention des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice

Nos travaux ont été effectués par une équipe indépendante et multidisciplinaire comprenant des professionnels en exercice réalisant des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement. Nous nous sommes basés plus particulièrement sur les travaux effectués par les scientifiques de l'environnement pour apprécier le caractère raisonnable des scénarios climatiques de la société ABC. Nous assumons l'entière responsabilité de notre [conclusion/opinion].

Résumé des travaux effectués

505. Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, il faut que le rapport de mission d'assurance comprenne une section intitulée « Résumé des travaux effectués ». Cette section décrit suffisamment la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'assurance limitée obtenue par le professionnel en exercice.
506. Un résumé informatif des travaux effectués permet aux utilisateurs visés du rapport de mission d'assurance de comprendre ce qui a été fait dans le contexte de la mission comme fondement à l'expression d'une conclusion par le professionnel en exercice. Pour de nombreuses missions d'assurance, les procédures peuvent en théorie connaître des variations infinies, qu'il est difficile de communiquer clairement et sans ambiguïté. Le paragraphe A564L de la norme ISSA 5000 énonce les facteurs qui sont à prendre en considération pour déterminer le degré de détail à fournir dans le résumé des travaux effectués.
507. Les encadrés ci-dessous présentent des façons dont les travaux effectués peuvent être résumés dans cette section.

Norme ISSA 5000,
alinéa 190 i)



Exemple : résumé des procédures mises en œuvre (procédures d'évaluation des risques)

- Nous avons évalué le caractère valable du référentiel et des critères élaborés par l'entité pour compléter ce référentiel qui ont servi de base pour la préparation de l'information sur la durabilité, et évalué si les politiques de communication sélectionnées par l'entité sont conformes au référentiel et aux critères utilisés dans le secteur d'activité pertinent.
- Au moyen de demandes d'informations, nous avons acquis une compréhension de l'environnement de contrôle de la société ABC, des résultats du processus d'évaluation des risques et du processus de suivi du système de contrôle interne par celle-ci et de son système d'information et de ses communications en ce qui concerne la préparation de l'information sur la durabilité, et avons évalué si le système d'information de la société ABC contribuait de façon appropriée à la préparation de l'information sur la durabilité conformément aux critères applicables. Nous n'avons pas évalué la conception d'activités de contrôle particulières, ni obtenu d'éléments probants quant à leur mise en place ou testé l'efficacité de leur fonctionnement.



Exemple : résumé des procédures mises en œuvre (réponses aux risques d'anomalies significatives)

- Nous avons évalué si la société ABC avait appliqué de façon appropriée les critères en ce qui concerne les estimations, y compris si les méthodes utilisées par celle-ci pour établir ces estimations étaient appropriées et si elles avaient été appliquées de façon uniforme. Nous n'avons pas testé les données sur lesquelles les estimations sont fondées ni établi nos propres estimations au regard desquelles évaluer les estimations de la société ABC.
- Nous avons mis en œuvre des procédures analytiques afin de comparer les émissions de

GES attendues, en fonction de la valeur calorifique des combustibles utilisés au cours de la période, et les émissions de GES réelles, puis nous avons procédé à des demandes d'informations auprès de la direction afin d'obtenir des explications au sujet des écarts importants que nous avons identifiés.

- Nous avons procédé au rapprochement de l'information sur la durabilité rassemblée avec les documents sous-jacents et, au moyen de demandes d'informations auprès de la direction, acquis une compréhension des ajustements significatifs apportés lors de la préparation de l'information sur la durabilité.
- En ce qui concerne l'information sur la durabilité de groupe de la société ABC, nous avons, au moyen de demandes d'informations auprès de la direction, acquis une compréhension de la façon dont la direction avait agrégé les informations, déterminé que toutes les entités avaient été incluses dans l'information sur la durabilité de groupe, selon ce qu'exigent les critères applicables, et nous sommes demandé si les jugements portés par la direction dans le cadre du processus d'agrégation présentaient des indices de parti pris possible de la direction.
- Nous nous sommes demandé si l'information sur la durabilité a été présentée et fournie conformément aux critères du référentiel.

Limites inhérentes

508. L'un des éléments de base d'un rapport de mission d'assurance préparé conformément à la norme ISSA 5000 est la section intitulée « Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité ». Bien que ce ne soient pas tous les rapports de mission d'assurance en matière de durabilité qui comporteront cette section, la norme ISSA 5000 atteste que de telles limites peuvent se poser, et que, *s'il y a lieu*, le rapport comprendra une telle section décrivant les limites inhérentes *importantes* associées à la mesure ou à l'évaluation des questions relatives à la durabilité au regard des critères applicables.

Norme ISSA 5000,
alinéa 190 g)

509. Le titre de cette section attire délibérément l'attention sur le fait que les limites inhérentes décrites sont celles que rencontre la direction dans la préparation de l'information sur la durabilité. La norme ISSA 5000 énonce qu'il peut exister des limites inhérentes aux éléments suivants :

- certaines estimations, qui peuvent faire l'objet de degrés élevés d'incertitude, de complexité ou de subjectivité ;
- les informations prospectives, qui, par nature, peuvent comporter un degré plus élevé d'incertitude, et comprendre des prévisions, des projections ou des plans de l'entité (voir également le paragraphe A560 de la norme ISSA 5000). Par ailleurs, les informations à fournir y afférentes deviennent plus spéculatives à mesure que la période couverte s'allonge, et plus la période que concernent les informations prospectives est éloignée dans l'avenir, plus l'incertitude peut augmenter ;

Remarque : Le paragraphe A454 de la norme ISSA 5000 précise que, quelle que soit la source ou le degré de l'incertitude, de la complexité ou de la subjectivité, 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 à fournir y afférentes —, notamment qu'elle sélectionne et utilise des méthodes, hypothèses et données appropriées.

- les informations provenant de l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entité (en amont ou en aval), dans certaines circonstances. Il peut y avoir une limitation de l'accès à de telles informations (et, donc, de la capacité de la direction d'obtenir des informations d'entités de la chaîne de valeur qui échappent au contrôle de l'entité). Dans ces circonstances, les critères applicables peuvent prévoir certaines dispositions d'allègement pour la direction, par exemple la capacité, après avoir déployé des efforts raisonnables pour obtenir ces informations, d'établir des estimations en utilisant des moyennes sectorielles.

Remarque : Le paragraphe A252 de la norme ISSA 5000 précise que, peu importe la limitation, le cas échéant, de la capacité de la direction d'obtenir des informations auprès d'entités de la chaîne de valeur, le professionnel en exercice est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des informations sur la chaîne de valeur communiquées par la direction (voir également le paragraphe A290 de la norme, qui décrit les procédures pouvant être envisagées par le professionnel en exercice dans ces circonstances, notamment tester le processus suivi par la direction pour obtenir ces informations).

510. Les limites inhérentes rencontrées par la direction dans la préparation de l'information sur la durabilité, comme celles décrites aux paragraphes précédents, peuvent aussi avoir une incidence sur la nature ou l'étendue des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice, mais elles ne réduisent pas la responsabilité qui lui incombe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que l'information sur la durabilité est exempte d'anomalies significatives. Le professionnel en exercice peut donc également choisir de décrire les incidences sur ses procédures dans son rapport de mission d'assurance, dans une section sur les limites inhérentes (ou une autre section appropriée). Cependant, il est important qu'une telle description ne donne pas à entendre que la responsabilité du professionnel en exercice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion à l'égard de ces informations est réduite. Des exemples de section « Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité » dans le rapport de mission d'assurance sont donnés ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
par. A559



Exemple 1 : limites inhérentes (estimations)

Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité

L'information sur la durabilité comprend des estimations qui ont été établies à l'aide des méthodes identifiées dans les politiques de communication figurant dans l'information sur la durabilité [préciser l'endroit], les critères du référentiel applicables permettant, pour ces estimations, un choix entre différentes méthodes acceptables. Ce choix peut donner lieu à des quantifications différentes selon l'entité.



Exemple 2 : limites inhérentes (informations prospectives)

Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité

Comme il est indiqué à la note Y figurant dans l'information sur la durabilité, cette dernière comprend des informations fondées sur des scénarios climatiques qui comportent une incertitude inhérente du fait que les connaissances scientifiques et économiques sont incomplètes en ce qui concerne la probabilité, l'horizon temporel ou l'effet des répercussions physiques et de transition possibles liées aux changements climatiques. L'information sur la durabilité de nature prospective a été préparée en fonction d'hypothèses comprenant des hypothèses théoriques sur des événements et des actions de la direction dont la réalisation dans le futur n'est pas nécessairement attendue.



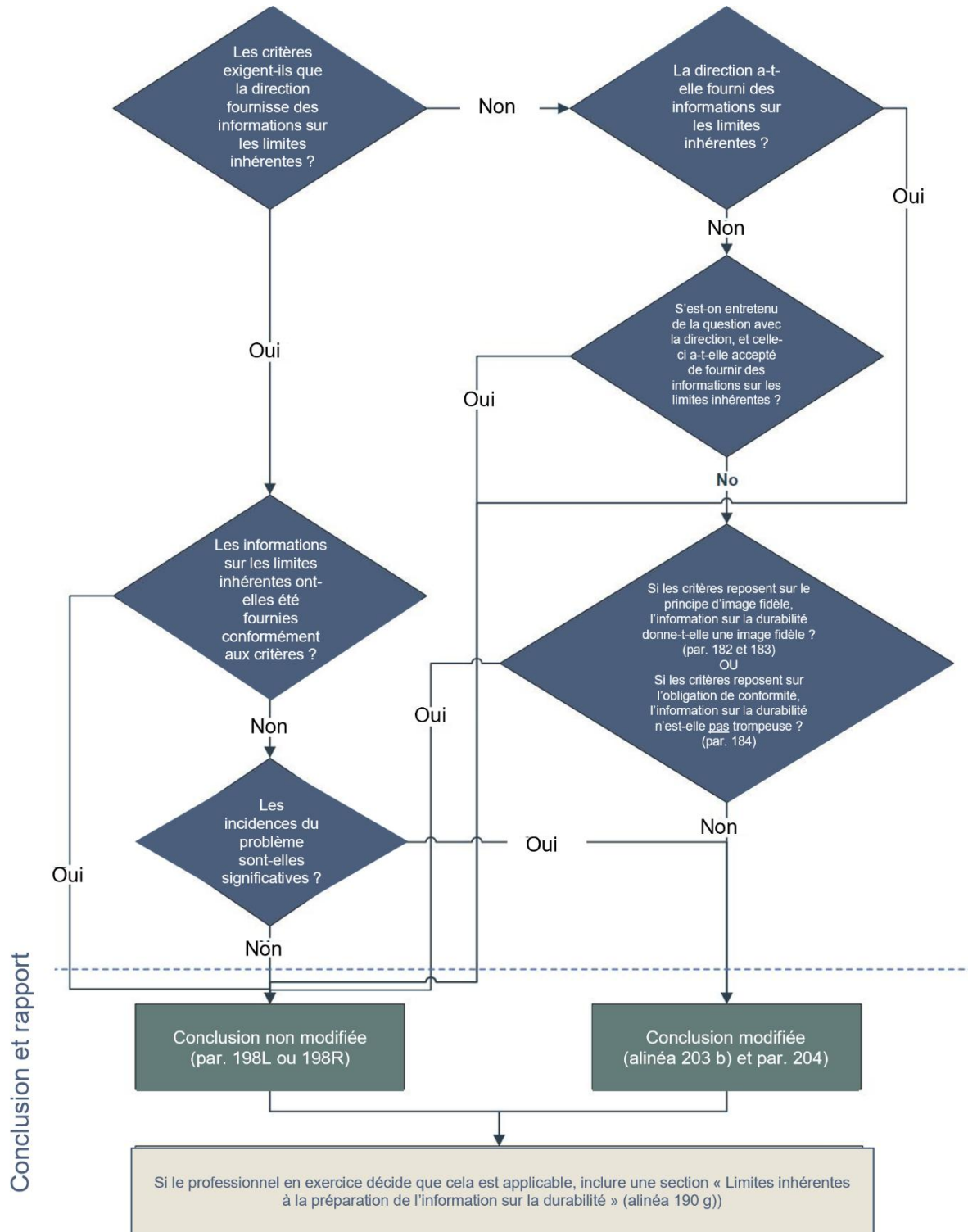
Exemple 3 : limites inhérentes (informations provenant de la chaîne de valeur)

Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité

L'information sur la durabilité comprend les émissions du champ d'application 3, lesquelles ont des limites inhérentes étant donné la disponibilité limitée et le faible degré de précision relative des informations utilisées pour déterminer les informations quantitatives correspondantes provenant d'entités de la chaîne de valeur qui échappent au contrôle de l'entité. Par conséquent, les informations quantitatives relatives aux émissions du champ d'application 3 peuvent donner lieu à des informations fournies significativement différentes de celles qui auraient été déterminées à l'aide d'informations ou de méthodes plus précises, ce qui rend difficile la comparaison entre les entités et au fil du temps.

511. Le diagramme ci-dessous illustre les considérations pertinentes relatives aux limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité pour les besoins du rapport de mission d'assurance du professionnel en exercice, y compris lorsque la direction est tenue ou peut choisir d'indiquer les limites inhérentes dans l'information sur la durabilité.

Diagramme H.3 — Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité



Remarques :

- Ce diagramme repose sur l'hypothèse selon laquelle le professionnel en exercice a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés et il n'existe aucun autre point ayant une incidence sur sa conclusion.
- Tous les renvois du diagramme font référence à des paragraphes ou alinéas de la norme ISSA 5000.

Paragraphe d'observations et paragraphe sur d'autres points

512. Le professionnel en exercice peut considérer qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs visés sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur la durabilité, et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de cette information par les utilisateurs visés (il s'agit d'un paragraphe d'observations). Il faut que ce paragraphe indique clairement que la conclusion du professionnel en exercice n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. Un exemple de description pouvant figurer dans le paragraphe d'observations du rapport de mission d'assurance est donné ci-dessous.

Norme ISSA 5000,
alinéa 199 a)



Exemple : observations

Nous attirons l'attention sur la note X figurant dans l'information sur la durabilité, qui décrit l'incertitude liée aux répercussions que le déversement de substances dangereuses survenu au site de production Y pourrait avoir à long terme et aux poursuites connexes qui pourraient être intentées contre la société ABC. Notre [conclusion/opinion] n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

513. En outre, si les critères applicables sont conçus à une fin particulière, le professionnel en exercice est tenu d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observations signalant cet état de fait au lecteur et indiquant qu'en conséquence, l'information sur la durabilité pourrait ne pas convenir à d'autres fins.
514. Le professionnel en exercice peut aussi vouloir communiquer un point autre que ceux qui sont présentés ou mentionnés dans l'information sur la durabilité, qui, selon son jugement, est pertinent eu égard à la compréhension de la mission, de ses responsabilités ou de son rapport de mission d'assurance par les utilisateurs visés (il s'agit d'un paragraphe sur d'autres points).

Norme ISSA 5000,
par. 200

Norme ISSA 5000,
alinéa 199 b)



Quelle est la différence entre la section « Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité » et le paragraphe d'observations ?

515. Si cela est applicable, les limites inhérentes sont décrites dans le rapport de mission d'assurance en application de l'alinéa 190 g) de la norme ISSA 5000, et ce, que la direction ait fourni ou non des informations à leur égard. Le paragraphe d'observations, quant à lui, peut seulement attirer l'attention sur un point qui est présenté ou mentionné par la direction dans l'information sur la durabilité.



Lorsqu'une limite inhérente est mentionnée dans l'information sur la durabilité, le professionnel en exercice est-il tenu d'inclure à la fois une section « Limites inhérentes à la préparation de l'information sur la durabilité » et un paragraphe d'observations ?

516. Dans certains cas, les limites inhérentes peuvent être fondamentales pour la compréhension de l'information sur la durabilité par les utilisateurs visés et peuvent être décrites dans celle-ci, par exemple lorsque les critères applicables l'exigent ou que la direction choisit de le faire afin de donner une image fidèle (pour les critères reposant sur le principe d'image fidèle) ou afin d'éviter que l'information sur la durabilité ne soit trompeuse (pour les critères reposant sur l'obligation de conformité). Le professionnel en exercice peut alors choisir de décrire le problème dans la section « Limites inhérentes à la préparation de l'information relative à la durabilité », en application de l'alinéa 190 g) de la norme ISSA 5000. Dans ces circonstances, cette section est plus appropriée qu'un paragraphe d'observations, car elle est expressément destinée à être utilisée lorsqu'il existe des limites inhérentes associées à la mesure ou à l'évaluation des questions relatives à la durabilité au regard des critères applicables.

Autres informations

517. Le professionnel en exercice est tenu de lire les autres informations (définies au paragraphe 18 de la norme ISSA 5000), de se demander s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et l'information sur la durabilité ou la connaissance qu'il a acquise au cours de la mission d'assurance, et de demeurer attentif aux indices suggérant qu'elles comportent des anomalies significatives. De plus :

Norme ISSA 5000,
par. 172

- les paragraphes 173 à 177 ainsi que les modalités d'application connexes, aux paragraphes A514 à A518, de la norme ISSA 5000 traitent des exigences et des indications relatives à la réponse du professionnel en exercice aux résultats des procédures mises en œuvre conformément au paragraphe 172 de la norme ;
- les paragraphes 201 et 202 ainsi que les modalités d'application connexes, aux paragraphes A585 et A586, de la norme ISSA 5000 traitent des exigences et des indications relatives à l'inclusion d'une section « Autres informations » dans le rapport de mission d'assurance et au contenu de cette section.



Quelle est la réponse du professionnel en exercice lorsque les autres informations comprennent des états financiers audités qui comportent une opinion d'audit avec réserve ?

518. Si l'auditeur exprime une opinion avec réserve sur les états financiers, lesquels font partie des autres informations dans le contexte de l'information sur la durabilité faisant l'objet de la mission d'assurance, du fait d'une anomalie significative, le professionnel en exercice portera attention à la présence potentielle d'une anomalie dans l'information sur la durabilité. Le cas échéant, le professionnel en exercice est tenu de s'entretenir de la question avec la direction. En outre, il est tenu de communiquer avec l'auditeur des états financiers au sujet de l'anomalie présente dans ces états financiers, à moins que les textes légaux ou réglementaires ou les exigences professionnelles ne l'interdisent. Sur la base de ces entretiens et communications et de toute autre procédure considérée comme nécessaire dans les circonstances, le professionnel en exercice tire une conclusion quant à savoir si, selon le cas :

Norme ISSA 5000,
par. 173 et 174

- il existe une anomalie significative dans l'information sur la durabilité ;
- il doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement.

519. Dans les deux cas, si l'anomalie significative dans les états financiers demeure non corrigée, le professionnel en exercice en traite dans son rapport de mission d'assurance et communique aux responsables de la gouvernance le traitement qu'il compte y accorder. La façon dont l'anomalie significative est traitée dans le rapport de mission d'assurance dépend des circonstances. Par exemple :



Norme ISSA 5000,
par. 176

- si l'anomalie n'a pas eu d'incidence sur l'information sur la durabilité ou si le professionnel en exercice conclut que l'information sur la durabilité ne comporte pas d'anomalies significatives, celui-ci peut utiliser la section « Autres informations » du rapport de mission d'assurance pour attirer l'attention des utilisateurs sur l'opinion d'audit avec réserve qui a été exprimée sur les états financiers du fait d'une anomalie significative et les renvoyer au rapport de l'auditeur pour des informations supplémentaires ;
- si le professionnel en exercice conclut à la présence d'une anomalie significative dans l'information sur la durabilité, il considère l'incidence sur la conclusion de mission d'assurance en application de l'alinéa 203 b) et du paragraphe 204 de la norme ISSA 5000.

Annexe 1

Exigences de documentation dans la norme ISSA 5000

1. La norme ISSA 5000 contient des exigences générales de documentation qui s'appliquent aux missions réalisées conformément aux normes ISSA, ainsi que des exigences particulières concernant certaines étapes ou certains aspects précis d'une mission.
2. Une documentation conforme aux exigences de la norme ISSA 5000 permet :
 - a) d'étayer la conclusion tirée par le professionnel en exercice quant à l'atteinte des objectifs généraux de la mission ;
 - b) de montrer que la mission a été planifiée et réalisée conformément à la norme et aux exigences légales et réglementaires applicables.
3. Il n'est ni nécessaire ni faisable en pratique que le professionnel en exercice consigne dans son dossier toutes les questions considérées, ou tous les jugements professionnels portés, au cours d'une mission. De plus, il n'est pas nécessaire que le professionnel en exercice consigne séparément (par exemple, dans une liste de contrôle) le fait de s'être conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier de mission. Par exemple, l'existence d'un plan de mission adéquatement documenté démontre que le professionnel en exercice a planifié la mission.
4. Les tableaux ci-dessous présentent les exigences générales (tableau 1) et les exigences particulières (tableau 2) en matière de documentation énoncées dans la norme ISSA 5000 (et renvoient aux modalités d'application à lire en parallèle avec les exigences).

Tableau 1 — Exigences générales de documentation

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
Forme, contenu et étendue de la documentation de la mission	
69	<p>Le professionnel en exercice doit préparer en temps opportun la documentation de la mission afin de disposer, pour étayer son rapport de mission d'assurance, d'un dossier suffisant et approprié permettant à un professionnel en exercice expérimenté en matière d'assurance en durabilité et n'ayant pas participé à la mission de comprendre : (Réf. : par. A171 à A173)</p> <ol style="list-style-type: none"> a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la présente norme ISSA, aux autres normes ISSA pertinentes, et aux exigences légales et réglementaires applicables ; b) les résultats des procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus ; c) les questions importantes relevées au cours de la mission d'assurance, les conclusions tirées à leur sujet, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions. (Réf. : par. A174 à A176)

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
70	<p>Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre, le professionnel en exercice doit consigner : (Réf. : par. A177 et A178)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés ; b) l'identité de la ou des personnes qui ont effectué les travaux de la mission d'assurance et la date à laquelle ils ont été achevés ; c) l'identité de la ou des personnes qui ont passé en revue les travaux effectués dans le cadre de la mission d'assurance, ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
71	<p>La documentation de la mission doit également comprendre les entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes, notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et l'identité des personnes avec qui ces entretiens ont été tenus. (Réf. : par. A179)</p>
Dérogation à une exigence pertinente	
24	<p>Si, dans des circonstances exceptionnelles, le professionnel en exercice juge nécessaire de déroger à une exigence pertinente de la présente norme ISSA ou de toute autre norme ISSA, il doit consigner dans son dossier la façon dont les procédures de remplacement mises en œuvre ont permis d'atteindre le but visé par l'exigence et les raisons de la dérogation à celle-ci. (Réf. : par. A57)</p>
Incapacité d'atteindre un objectif d'une norme ISSA	
25	<p>Si un objectif particulier de la présente norme ISSA ou de toute autre norme ISSA pertinente eu égard à la mission ne peut être atteint, le professionnel en exercice doit évaluer si cela l'oblige à exprimer une conclusion modifiée ou à démissionner (lorsqu'il est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables). L'incapacité d'atteindre un objectif de la présente norme ISSA ou de toute autre norme ISSA pertinente constitue une question importante qu'il faut consigner en dossier conformément au paragraphe 69.</p>
Constitution du dossier de mission définitif	
72	<p>Le professionnel en exercice doit rassembler la documentation dans un dossier de mission et achever le processus administratif visant à constituer le dossier de mission définitif sans délai indu après la date de son rapport de mission d'assurance. Une fois le dossier de mission définitif constitué, le professionnel en exercice ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit. (Réf. : par. A180 à A182)</p>
73	<p>Lorsque, dans des circonstances autres que celles décrites au paragraphe 212, le professionnel en exercice estime nécessaire d'apporter des modifications ou des ajouts à la documentation de la mission après la constitution du dossier de mission définitif, il doit,</p>

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
	indépendamment de la nature des modifications ou des ajouts, consigner dans son dossier : a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés ; b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

Tableau 2 — Exigences particulières de documentation

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
Gestion de la qualité	
74	Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission : (Réf. : par. A183) a) les problèmes relevés relativement à la conformité aux règles de déontologie pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus ; b) les conclusions quant à la conformité aux règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission, et les entretiens pertinents tenus avec le cabinet, le cas échéant, qui viennent à l'appui de ces conclusions ; c) les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'assurance, y compris en ce qui a trait aux conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance ; d) la nature et l'étendue des consultations effectuées tout au long de la mission, et les conclusions qui en ont résulté.
Planification	
102	Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission : a) les facteurs pertinents eu égard à la prise en considération du caractère significatif pour les informations fournies de nature qualitative, en application de l'alinéa 98 a) ; b) la base de détermination du seuil de signification pour les informations fournies de nature quantitative, en application de l'alinéa 98 b) ; c) la base de détermination du seuil de signification pour les travaux en application du paragraphe 100.
Procédures d'évaluation des risques	
125	Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission : a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission qui ont eu lieu en application du paragraphe 105 ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
	<ul style="list-style-type: none"> b) les éléments clés de la compréhension qu'il a acquise, des demandes d'informations auxquelles il a procédé et des entretiens qu'il a eus en application des paragraphes 106 à 119R ; c) l'évaluation de la conception des contrôles identifiés et la détermination quant à leur mise en place qu'il a faites en application du paragraphe 120L, s'il y a lieu, et du paragraphe 120R ; d) les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués en application des paragraphes 122L et 122R.
Réponses aux risques d'anomalies significatives	
152	<p>Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les réponses globales mises en œuvre en application des paragraphes 128L et 128R et les raisons qui les sous-tendent ; b) les résultats des procédures complémentaires, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement ; c) les cas identifiés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ainsi que les procédures mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés et les conclusions tirées à leur sujet ; d) s'il y a lieu, les conclusions tirées quant à savoir s'il est approprié qu'il utilise les éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus dans le cadre de missions précédentes.
Cumul et prise en considération des anomalies détectées	
161	<p>Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de la mission, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables, en indiquant si elles ont été corrigées ou non (voir les paragraphes 153 et 156) ; b) sa conclusion sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion (voir le paragraphe 160).
Formation de la conclusion de la mission d'assurance	
187	<p>Le professionnel en exercice doit consigner dans la documentation de la mission :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le fondement de la détermination faite par le responsable de la mission, en application de l'alinéa 186 b), quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants, y compris :

Par./al.	Exigence de la norme ISSA 5000
	<ul style="list-style-type: none"> i) la détermination faite par le professionnel en exercice, en application de l'alinéa 50 d), quant au fait que les travaux effectués par un autre professionnel en exercice sont adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice, ii) l'évaluation faite par le professionnel en exercice, en application du paragraphe 57, quant au fait que les travaux effectués par un expert externe de son choix sont adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice, iii) la détermination faite par le professionnel en exercice, en application de l'alinéa 59 e), quant au fait que les travaux effectués par la fonction d'audit interne sont adéquats par rapport aux besoins du professionnel en exercice, iv) le fait que le professionnel en exercice a relevé ou non des informations qui ne concordent pas avec sa conclusion définitive sur une question importante et, le cas échéant, le traitement qu'il a accordé à ces incohérences (voir le paragraphe 180) ; (Réf. : par. A535) <p>b) le fondement de la détermination faite par le responsable de la mission, en application du sous-alinéa 186 d)i), quant au caractère suffisant et approprié de sa participation tout au long de la mission. (Réf. : par. A536)</p>
Préparation du rapport de mission d'assurance	
212	<p>Si, dans des circonstances exceptionnelles, le professionnel en exercice met en œuvre des procédures nouvelles ou supplémentaires ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport de mission d'assurance, il doit consigner dans son dossier : (Réf. : par. A602)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les circonstances exceptionnelles rencontrées ; b) les procédures nouvelles ou supplémentaires mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées, ainsi que leur incidence sur son rapport de mission d'assurance ; c) quand et par qui les modifications corrélatives ont été apportées à la documentation de la mission et passées en revue.

Annexe 2**Exigences en matière de fraude et de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dans la norme ISSA 5000**

1. La norme ISSA 5000 contient des exigences générales en matière de fraude et de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui s'appliquent aux missions réalisées conformément aux normes ISSA, ainsi que des exigences particulières concernant certaines étapes ou certains aspects précis d'une mission.
2. Les tableaux ci-dessous présentent les exigences générales (tableau 1) et les exigences particulières (tableau 2) énoncées dans la norme ISSA 5000 (et renvoient aux modalités d'application à lire en parallèle avec les exigences).

Tableau 1 — Exigences générales

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
64	Le professionnel en exercice doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A162)	65	Le professionnel en exercice doit demeurer attentif à la possibilité que les procédures mises en œuvre au cours de la mission puissent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.
		66	En l'absence de cas de non-conformité identifiés ou suspectés, le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures que celles énoncées aux paragraphes 65, 111 et 112 pour ce qui concerne la conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires.
67	Si le professionnel en exercice relève des cas avérés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A163 à A165 et A434) a) exigent qu'il les communique à une autorité compétente extérieure à l'entité ;		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	b) établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les circonstances, de communiquer ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité.		

Tableau 2 — Exigences particulières

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
Éléments probants			
94	<p>Si le professionnel en exercice a des doutes sur la pertinence ou la fiabilité d'informations destinées à être utilisées comme éléments probants, il doit : (Réf. : par. A276)</p> <p>a) déterminer s'il lui faut modifier ou ajouter des procédures pour dissiper ses doutes ;</p> <p>b) si ses doutes ne peuvent pas être dissipés, tenir compte de leur incidence, le cas échéant, sur d'autres aspects de la mission, notamment en déterminant si les doutes dénotent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes lié aux informations à fournir.</p>		
Évaluation des risques			
103L/ 103R	Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	<p>suffisantes pour : (Réf. : par. A313 à A318, A415R et A416L)</p> <p>a) pouvoir identifier et 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), que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs ;</p> <p>b) concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires.</p>		
105	<p>Le responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission, ainsi que les principaux experts externes choisis par le professionnel en exercice, le cas échéant, doivent s'entretenir de la vulnérabilité des informations à fournir aux anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que de l'application des critères applicables aux faits et circonstances propres à l'entité. Le responsable de la mission doit déterminer les questions qui sont à communiquer aux membres de l'équipe de mission et aux experts externes choisis par le professionnel en exercice qui n'ont pas participé aux entretiens. (Réf. : par. A320 et A321)</p>		
		111	Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension des

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
			<p>éléments suivants : (Réf. : par. A349 à A351)</p> <p>(a) le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité, dans le contexte de l'information sur la durabilité de l'entité ;</p> <p>(b) la façon dont l'entité se conforme à ce cadre.</p>
112	<p>Le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'informations auprès des parties appropriées et, s'il y a lieu, d'autres personnes au sein de l'entité, quant à savoir : (Réf. : par. A352 et A353)</p> <p>a) si elles ont connaissance de cas avérés ou suspectés de fraude ou de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ayant une incidence sur l'information sur la durabilité ;</p> <p>b) si l'entité a une fonction d'audit interne, auquel cas il doit procéder à des demandes d'informations supplémentaires pour acquérir une compréhension des activités menées par cette fonction et de ses principales constatations, le cas échéant, en ce qui concerne l'information sur la durabilité.</p>		
123R	Compte tenu de la manière imprévisible dont la direction peut être en mesure de contourner les contrôles, le professionnel en exercice doit traiter les risques de contournement des contrôles par la direction comme des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc comme des risques d'anomalies significatives qui se situent à l'extrémité supérieure de l'échelle de risque. (Réf. : par. A418R)		
Réponses aux risques d'anomalies significatives			
126L/ 126R	Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des informations à fournir (dans une mission d'assurance limitée) ou des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir (dans une mission d'assurance raisonnable), que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs. (Réf. : par. A284 à A287, A420 à A424)		
128L	<p>Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales aux risques d'anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : par. A428 et A429)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il relève des déficiences du contrôle dans l'environnement de contrôle qui nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne ; b) il relève des cas avérés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ; c) il identifie des risques d'anomalies significatives généralisés dans l'ensemble de l'information sur la durabilité. 		
128R	<p>Le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales aux risques d'anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : par. A428 et A429)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) son évaluation de l'environnement de contrôle a permis de révéler l'une ou l'autre des situations suivantes : <ul style="list-style-type: none"> i) la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, n'a pas développé et entretenu une culture d'honnêteté et de comportement éthique, ii) l'environnement de contrôle ne fournit pas une base appropriée, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne, iii) des déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne ; b) il relève des cas avérés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ; 		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	c) il identifie des risques d'anomalies significatives généralisés dans l'ensemble de l'information sur la durabilité.		
129	<p>Le professionnel en exercice doit répondre de façon appropriée aux cas avérés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qu'il relève au cours de la mission : (Réf. : par. A430 et A431)</p> <p>a) en acquérant une compréhension de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ;</p> <p>b) en obtenant des informations complémentaires pour apprécier l'incidence éventuelle sur l'information sur la durabilité.</p>		
130	À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, si le professionnel en exercice suspecte l'existence d'un cas de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit s'entretenir de la question avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A432)		
131	Le professionnel en exercice doit apprécier les conséquences des cas identifiés ou suspectés de fraude ou de non-conformité aux textes légaux et réglementaires sur la mission d'assurance, notamment sur ses procédures d'évaluation des risques et sur la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A433 à A435)		
Cumul et prise en considération des anomalies détectées			
154	<p>Le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A477 à A480)</p> <p>a) se demander si les anomalies détectées, prises individuellement ou collectivement, pourraient résulter de fraudes ;</p> <p>b) répondre de façon appropriée si des indices laissent entendre qu'il pourrait y avoir des anomalies significatives résultant de fraudes.</p>		
Déclarations écrites de la direction et des responsables de la gouvernance			
165 f)	Le professionnel en exercice doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant : (Réf. : par. A506 et A507)		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	<p>[...]</p> <p>f) s'ils l'ont informé, le cas échéant, des cas avérés ou suspectés de fraude ou des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont ils ont connaissance et qui pourraient avoir une incidence significative sur l'information sur la durabilité ;</p> <p>[...]</p>		
Formation de la conclusion de la mission d'assurance			
179	Le professionnel en exercice doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations et les hypothèses utilisées dans la préparation de l'information sur la durabilité, notamment en ce qui concerne les informations prospectives, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, le professionnel en exercice doit en évaluer les incidences sur la mission d'assurance. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse.		
181	Le professionnel en exercice doit former une conclusion quant à l'absence d'anomalies significatives dans l'information sur la durabilité, que ces anomalies résultent de fraudes ou d'erreurs. Pour ce faire, il doit prendre en considération l'évaluation qu'il a faite en application des paragraphes 178 et 179 relativement au caractère suffisant et approprié des		

Exigence de la norme ISSA 5000			
Par./al.	Fraude	Par./al.	Non-conformité aux textes légaux et réglementaires
	<p>éléments probants obtenus, ainsi que la détermination qu'il a faite en application du paragraphe 160 quant à la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. (Réf. : par. A527)</p>		

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.

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

Les 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.

Le présent document, *Guide de mise en œuvre de la norme ISSA 5000*, de l'IAASB, publié en anglais par l'IFAC en janvier 2025, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en septembre 2025, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC 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 du document *Guide de mise en œuvre de la norme ISSA 5000* © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français du document *Guide de mise en œuvre de la norme ISSA 5000* © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : *ISSA 5000 Implementation Guide*

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.