

Audit d'états financiers : Prise en considération des risques liés aux changements climatiques

Le présent document, préparé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), met en lumière les questions à considérer concernant les risques liés aux changements climatiques lors d'un audit d'états financiers réalisé conformément aux Normes internationales d'audit (normes ISA). Il ne modifie ni ne remplace les normes ISA ; elles seules font autorité. Sa lecture ne saurait se substituer à celle des normes.

Pourquoi cette publication ?

Le présent Avis des permanents sur l'audit vise à aider les auditeurs à comprendre le contenu qui existe déjà dans les normes ISA à l'heure actuelle et son lien avec les éléments à prendre en considération relativement aux risques liés aux changements climatiques lors d'un audit d'états financiers.

Les changements climatiques : une question d'actualité

Plus que jamais, les changements climatiques sont au cœur des préoccupations des investisseurs et d'autres parties prenantes, car leurs effets, de plus en plus visibles, sont susceptibles de toucher un nombre grandissant d'entités de tous types et de toutes tailles. Cette question concerne aujourd'hui les entreprises de divers secteurs, étant donné que les mesures politiques mondiales et locales en la matière évoluent constamment et que les investisseurs demandent de plus en plus d'informations à ce sujet pour leur prise de décisions économiques. Par exemple, des événements ou situations liés aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur le modèle d'entreprise, les activités et les processus d'une entité, ainsi que sur sa capacité à se procurer du financement ou à attirer des investissements et des clients.

Les normes ISA ne mentionnent pas les changements climatiques, mais elles obligent l'auditeur à identifier et à évaluer les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et à réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Selon les faits et circonstances propres à l'entité, des événements ou situations liés aux changements climatiques peuvent accroître la vulnérabilité de certains montants ou de certaines informations à fournir – et donc des états financiers –, aux anomalies. On utilise ici l'expression « risques liés aux changements climatiques » afin de simplifier le texte.

Les investisseurs s'intéressent de plus en plus aux changements climatiques, ce qui peut influencer sur leur perception des risques qui y sont liés dans les états financiers d'une entité.



Ressources pour les entités et leurs auditeurs

En avril 2019, l'Australian Accounting Standards Board et l'Auditing and Assurance Standards Board, deux conseils de normalisation australiens, ont publié conjointement le bulletin [Climate-related and other emerging risks disclosures: assessing financial statement materiality using AASB/IASB Practice Statement 2](#). Ce document vise à illustrer comment des facteurs externes qualitatifs, tels que le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et les attentes des investisseurs, peuvent rendre les risques liés aux changements climatiques « importants » et justifier la communication d'informations dans les états financiers, quelle que soit l'incidence de ces risques sur les chiffres. Par la suite, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié un document intitulé [IFRS Standards and climate-related disclosures](#) pour expliquer comment les risques liés aux changements climatiques et d'autres risques émergents sont pris en compte dans les Normes internationales d'information financière (normes IFRS). Par ailleurs, en vue de répondre à la demande croissante d'informations à cet égard, plusieurs cadres d'information sur les changements climatiques ont vu le jour dans différents pays.

Cela montre qu'il faut donner encore plus d'indications sur la manière dont les auditeurs sont censés examiner et comprendre les répercussions des risques liés aux changements climatiques lors de l'audit d'états financiers.

Portée

Le présent Avis des permanents sur l'audit traite de la prise en considération des risques liés aux changements climatiques lors d'un audit d'états financiers réalisé conformément aux normes ISA, c'est-à-dire lorsque l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Actuellement, la majeure partie des informations sur les changements climatiques ne sont pas publiées



mais plutôt dans le rapport de gestion qui les complète, ou dans des communications portant sur le développement durable ou la responsabilité sociale de l'entité, par exemple. Dans un audit d'états financiers, l'auditeur peut être tenu de s'acquitter de certaines responsabilités à l'égard de ces informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹. C'est ce dont il est question dans le présent document. Les missions d'assurance distinctes

portant sur des informations autres que les états financiers ou les informations financières historiques d'une entité, comme celles qui peuvent être effectuées conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée)², ne sont pas abordées dans cette publication.

Quelles sont les entités concernées ?

Les changements climatiques sont susceptibles d'avoir une incidence directe ou indirecte sur la plupart, si ce n'est la totalité des entités. Parmi les secteurs où les conséquences directes des changements

¹ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

² Norme ISAE 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*.

climatiques sont les plus probables, citons par exemple les services financiers (y compris les banques et les compagnies d'assurance), l'énergie, les transports, la construction, la production primaire, l'agriculture et la foresterie.

Il est possible que d'autres entités soient indirectement touchées puisque les changements climatiques peuvent avoir des répercussions sur les chaînes d'approvisionnement, les clients, le financement et les assurances ainsi que les lois et règlements. Par exemple, la hausse des températures et les sécheresses peuvent influencer sur la production de café ; le café devenant de plus en plus difficile à cultiver, il deviendra aussi plus cher, ce qui aura une incidence sur toutes les entités qui en achètent ou qui en vendent.

Par conséquent, chaque entité doit examiner le type de risques liés aux changements climatiques auxquels ses activités pourraient être exposées à long terme.

Quelles sont les responsabilités de la direction ?

Il incombe à la direction de préparer les états financiers de l'entité conformément au référentiel d'information financière applicable.

Les référentiels d'information financière comportent des exigences relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des différents éléments des états financiers (p. ex., actifs, passifs, produits, charges et flux de trésorerie), ainsi que des obligations d'information. Pour préparer les états financiers de l'entité, la direction doit porter des jugements sur l'importance relative.



Les référentiels d'information financière traitent souvent du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation des états financiers ou de la prise de décisions par les utilisateurs. Si une information, liée aux changements climatiques par exemple, peut influencer sur les décisions des utilisateurs, elle doit alors être considérée comme étant « importante » et être présentée dans les états financiers, quelle que soit son incidence sur les chiffres.

Il n'existe encore aucun cadre international d'application obligatoire pour la présentation des risques liés aux changements climatiques. Toutefois, la présentation d'informations financières relatives aux changements climatiques, notamment dans les états financiers ou d'autres documents d'information, bénéficie d'un appui grandissant. En outre, étant donné l'importance des risques liés aux changements climatiques dans la prise de décisions économiques des investisseurs³, les entités pourraient devoir

³ Voici quelques exemples :

- Les recommandations du [Groupe de travail sur l'information financière relative aux changements climatiques](#) (GIFCC) du Conseil de stabilité financière (CSF) ont reçu l'aval de plus de 1 000 sociétés qui, combinées, représentent une capitalisation boursière de plus de 12 000 G\$ US et des actifs sous gestion de 138 800 G\$ US.
- La déclaration de l'initiative mondiale de mobilisation concertée appelée [Climate Action 100+](#) a été signée par plus de 500 investisseurs gérant collectivement des actifs sous gestion d'une valeur supérieure à 47 000 G\$ US. Cette déclaration réclame notamment l'amélioration des informations fournies par les entreprises sur les changements climatiques, conformément aux recommandations du GIFCC.

examiner ces risques dans le contexte de leurs états financiers plutôt qu'uniquement comme un élément du rapport sur la responsabilité sociale de l'entreprise ou sur le développement durable.

Pour en savoir plus sur la prise en considération des risques liés aux changements climatiques dans la présentation des informations financières selon les normes IFRS, voir le document de l'IASB intitulé *IFRS Standards and climate-related disclosures*.

Quelles sont les responsabilités de l'auditeur ?

L'objectif de l'auditeur est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives et, en conséquence, de pouvoir indiquer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable⁴. Si les changements climatiques ont une incidence sur l'entité, l'auditeur doit déterminer si, conformément au référentiel d'information financière applicable, les états financiers reflètent cette incidence de manière appropriée – ce qu'il fait en tenant compte des risques d'anomalies significatives liés aux montants et aux informations à fournir qui pourraient être touchés selon les faits et circonstances propres à l'entité. L'auditeur doit également comprendre la relation entre les risques liés aux changements climatiques et les responsabilités qui lui incombent en vertu des normes professionnelles et des lois et règlements applicables. La section suivante présente, pour chacune des normes ISA qui seront vraisemblablement les plus pertinentes, les éléments à prendre en considération relativement aux risques liés aux changements climatiques.

-
- En 2018, [sept organisations d'investisseurs](#) représentant des centaines d'investisseurs dans le monde entier et ayant des milliers de milliards de dollars d'actifs sous gestion ont demandé que soit améliorée la communication d'informations financières liées aux changements climatiques.
 - En 2020, [CalPERS, Schroders et DWS](#) (plus de 1 900 G\$ US d'actifs sous gestion) ont demandé aux entreprises et aux auditeurs de présenter des informations sur les risques liés aux changements climatiques – dans les états financiers ou le rapport de l'auditeur, selon le cas – après que British Petroleum eut présenté de telles informations dans ses états financiers et que l'auditeur eut inclus une question clé de l'audit dans son rapport.
 - En 2020, des [groupes d'investisseurs](#) représentant plus de 100 000 G\$ US d'actifs sous gestion ont réclamé des informations concernant l'incidence financière des changements climatiques sur les sociétés.

⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 11.

Quelles sont les normes ISA les plus pertinentes en ce qui concerne les risques liés aux changements climatiques ?

Voici les principaux éléments qu'il peut être nécessaire de prendre en considération selon le contexte (évaluation des risques et réponses à cette évaluation, éléments probants, communication avec les responsables de la gouvernance et rapport de l'auditeur).



Évaluation des risques et réponses à cette évaluation

Norme ISA	Incidence sur l'audit d'états financiers
Norme ISA 315 (révisée en 2019), <i>Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives</i>	<p>Dans le cadre de l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵, l'auditeur peut considérer les conséquences des risques liés aux changements climatiques afin d'acquérir une compréhension de certains aspects de l'entité et de son environnement, dont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">• Modèle économique de l'entité – L'auditeur peut se demander si les risques liés aux changements climatiques ont, ou auront, une incidence sur le modèle économique de l'entité, y compris sur la chaîne d'approvisionnement. Lorsque la structure de l'entité comprend des filiales, des divisions ou des succursales, dans le cas d'un groupe par exemple, la compréhension des risques liés aux changements climatiques par l'auditeur s'étend aux composantes de ce groupe. En outre, l'auditeur peut acquérir une compréhension de la manière dont la direction et les responsables de la gouvernance tiennent compte des répercussions des risques liés aux changements climatiques⁶.• Facteurs sectoriels – Les facteurs sectoriels comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients ainsi que l'évolution technologique. Bien que les changements climatiques se répercutent différemment sur chaque entité, on ne saurait les considérer sans tenir compte des facteurs sectoriels. Par exemple, les nouvelles technologies visant à lutter contre les changements climatiques peuvent avoir une grande incidence sur le secteur d'activité et, par conséquent, sur l'entité faisant l'objet de l'audit.• Facteurs réglementaires – L'environnement réglementaire englobe entre autres l'environnement juridique et politique, et tout changement les concernant. Il se peut que les gouvernements modifient les lois et règlements liés aux changements climatiques et resserrent certaines exigences environnementales, et que cela ait une incidence sur la fiscalité ou le modèle économique de l'entité. Par exemple, de nombreux

⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 19. La norme ISA 315 (révisée en 2019) s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021. Avant cette date, la norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, est applicable. Dans le présent document, les renvois font référence à la norme ISA 315 (révisée en 2019).

⁶ Dans son document intitulé [Climate-related corporate reporting: Where to next?](#), le Financial Reporting LAB du Financial Reporting Council, au Royaume-Uni, a indiqué que les investisseurs souhaitent savoir comment les conseils d'administration tiennent compte des questions liées aux changements climatiques et comment ils les évaluent.

gouvernements se sont engagés à atteindre les objectifs de l'Accord de Paris, et le [gouvernement de la Nouvelle-Zélande](#) a annoncé qu'il obligerait les banques, les gestionnaires d'actifs et les assureurs à fournir des informations sur les risques liés aux changements climatiques.

- **Autres facteurs externes** – Il peut notamment s'agir de la conjoncture économique dans son ensemble, des taux d'intérêt, des possibilités de financement, de l'inflation ou d'une réévaluation de la monnaie. Par exemple, dans le cas d'une entité qui souhaite obtenir du financement, les changements climatiques peuvent influencer sur la décision de la banque de lui octroyer ou non un prêt. En effet, l'exposition aux risques liés aux changements climatiques et son incidence sur les pertes de crédit attendues relativement aux prêts et aux investissements peuvent peser dans cette décision. Si son portefeuille de prêts est particulièrement exposé (p. ex., à des projets à forte intensité de combustibles fossiles), la banque peut tenir compte du risque réglementaire accru ou de l'évolution des préférences des consommateurs dans ses décisions en matière de prêts.

La compréhension que doit acquérir l'auditeur en ce qui concerne le **système de contrôle interne de l'entité** englobe, entre autres, les aspects du processus d'évaluation des risques par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers⁷. L'auditeur peut prendre en considération les changements climatiques afin de bien comprendre le processus par lequel l'entité identifie les risques d'entreprise liés aux changements climatiques au regard des objectifs d'information financière, évalue l'importance de ces risques (y compris leur probabilité de réalisation) et prend des mesures à l'égard de ces risques.

En se fondant sur les éléments obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur doit **identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives** au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers⁸. Or, les risques liés aux changements climatiques peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives à l'égard d'une ou de plusieurs assertions pertinentes, par exemple, l'exactitude, l'évaluation et l'imputation, les droits et les obligations, ainsi que la présentation pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir.

⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 22 et 23.

⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28 à 37.

**Norme ISA 320,
Caractère
significatif dans
la planification et
la réalisation
d'un audit**

Les risques liés aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur la détermination par l'auditeur du seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux selon la norme ISA 320. Voici quelques points abordés dans la norme :

- La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers⁹. Étant donné que certains investisseurs ont précisé que leurs décisions économiques reposaient entre autres sur les risques liés aux changements climatiques, il peut être nécessaire pour les auditeurs des entités touchées par ces risques d'en tenir compte lors de la détermination du seuil de signification.
- Si le référentiel d'information financière applicable traite du concept de caractère significatif dans le contexte de la préparation et de la présentation des états financiers, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de l'audit¹⁰. On peut trouver des indications supplémentaires à ce sujet dans le document de l'IASB intitulé *IFRS Standards and climate-related disclosures* et dans l'énoncé de pratiques en IFRS 2, *Porter des jugements sur l'importance relative*.
- Pour déterminer si des anomalies dans les informations qualitatives pourraient être significatives, l'auditeur peut notamment chercher à savoir si ces informations sont importantes pour les utilisateurs des états financiers en raison de la nature de l'entité¹¹. Les informations sur les risques liés aux changements climatiques peuvent être importantes pour les utilisateurs des états financiers des entités touchées par ces risques. À cet égard, l'auditeur pourrait devoir déterminer, par exemple, si et comment la direction a évalué les risques liés aux changements climatiques dans ses tests de dépréciation, et comment ces risques ont influé sur d'autres jugements portés relativement à la comptabilisation ou à l'évaluation des différents éléments des états financiers.

**Norme ISA 330,
Réponses de
l'auditeur à
l'évaluation des
risques**

La norme ISA 330 exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions¹². Selon cette norme, l'auditeur doit aussi, avant d'exprimer une opinion – voir à ce sujet les indications liées à la norme ISA 700 (révisée)¹³ ci-après –, tirer une conclusion sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis¹⁴.

⁹ Norme ISA 320, paragraphes 4, 10 et 11.

¹⁰ Norme ISA 320, paragraphes 2 et 3.

¹¹ Norme ISA 320, paragraphe A2.

¹² Norme ISA 330, paragraphe 6.

¹³ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphes 25 à 27.

Si les répercussions des risques liés aux changements climatiques font partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à ces risques. L'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé¹⁵.

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

Les responsabilités de l'auditeur en matière de conformité concernent non seulement les textes légaux et réglementaires ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers (p. ex., les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite), mais aussi d'autres textes légaux et réglementaires qui n'ont pas une telle incidence, mais dont le respect peut être fondamental pour les aspects opérationnels de l'entreprise, pour la capacité de l'entité de poursuivre ses activités ou pour éviter d'encourir des sanctions significatives¹⁶.

L'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers¹⁷. Dans le cas des risques liés aux changements climatiques, les autres textes légaux et réglementaires peuvent inclure des exigences environnementales. Le non-respect de ces exigences pourrait avoir une incidence importante sur les états financiers, par exemple, en entraînant un passif éventuel lié à des poursuites potentielles et des amendes ou des pénalités.

Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*

La norme ISA 450 impose à l'auditeur de faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit et, en ce qui concerne les anomalies non corrigées, de déterminer si elles sont significatives, individuellement ou collectivement¹⁸. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à déterminer qu'elles sont significatives, soit individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies détectées au cours de l'audit, même si leur montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble¹⁹. Parmi les circonstances pouvant amener l'auditeur à déterminer qu'une anomalie est significative, il y a la mesure dans laquelle l'anomalie :

- est une omission d'informations qui ne sont pas expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour que les utilisateurs puissent comprendre la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. Par exemple, il se peut que les risques liés aux changements climatiques aient une incidence sur la valeur

¹⁵ Norme ISA 330, paragraphe 7.

¹⁶ Norme ISA 250 (révisée), paragraphe 6.

¹⁷ Norme ISA 250 (révisée), paragraphe 15.

¹⁸ Norme ISA 450, paragraphes 5 et 11.

¹⁹ Norme ISA 450, paragraphe A21.

comptable des actifs ou des passifs, mais que l'entité n'en fasse pas mention dans les informations qu'elle fournit au sujet des sources d'incertitude d'estimation. Ce point peut s'appliquer aux informations relatives aux changements climatiques, vu l'importance que les investisseurs ont dit accorder aux risques liés aux changements climatiques dans leur prise de décisions ;

- affecte d'autres informations à inclure dans le rapport annuel de l'entité dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions économiques des utilisateurs des états financiers – voir à ce sujet les indications liées à la norme ISA 720 (révisée) ci-après. Ce point peut s'appliquer aux informations relatives aux changements climatiques, étant donné que la majorité de ces informations sont présentées en dehors des états financiers.



Éléments probants

Norme ISA	Incidence sur l'audit d'états financiers
Norme ISA 540 (révisée), <i>Audit des estimations comptables et des informations y afférentes</i>	<p>Compte tenu des faits et circonstances propres à l'entité, les risques liés aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur les estimations comptables de l'entité, en particulier sur celles concernant :</p> <ul style="list-style-type: none">• la dépréciation des immobilisations corporelles, des actifs incorporels et du goodwill ;• la juste valeur des actifs financiers (placements et créances) ;• la juste valeur des passifs financiers ;• certaines provisions et certains passifs éventuels ;• les ressources et les réserves minérales. <p>Voici quelques points dont l'auditeur peut tenir compte relativement aux risques liés aux changements climatiques lorsqu'il procède à l'audit des estimations comptables :</p> <p><i>Procédures d'évaluation des risques et activités connexes²⁰</i></p> <ul style="list-style-type: none">• Les facteurs réglementaires. Par exemple, il se peut que les gouvernements modifient les lois et règlements liés aux changements climatiques, et que cela ait une incidence sur les flux de trésorerie et la valeur recouvrable des actifs de l'entité.• La question de savoir si la direction a évalué la pertinence d'utiliser les mêmes méthodes, hypothèses et données que dans le passé et, dans la négative, si les méthodes, hypothèses et données utilisées conviennent toujours. Par exemple, pour tenir compte des changements climatiques et des risques qui y sont liés, il pourrait être nécessaire d'actualiser les modèles d'indemnisation futurs, dans le cas des compagnies

²⁰ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 13.

d'assurance, ou les modèles d'évaluation, dans le cas des évaluateurs de biens.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives²¹

- La mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation peut varier en fonction des changements climatiques. Par exemple, en raison des changements climatiques, il se peut :
 - qu'il soit difficile de prédire, avec précision et fiabilité, la valeur qui sera réalisée au titre d'une opération passée ou les incidences d'événements ou de conditions futurs (p. ex. : fréquence des sécheresses extrêmes ayant une incidence sur les récoltes) ;
 - que l'environnement d'affaires de certains secteurs soit considérablement perturbé. Les gouvernements peuvent, par des moyens dissuasifs ou autres, limiter l'utilisation des combustibles fossiles, exiger des entités qu'elles réduisent leurs émissions de dioxyde de carbone ou encourager l'utilisation de sources d'énergie durable.
- La mesure dans laquelle une estimation comptable est touchée par la complexité peut varier en fonction des changements climatiques. En effet :
 - il peut être nécessaire d'élaborer de nouveaux modèles pour refléter les effets des changements climatiques, et la direction peut avoir besoin, pour ce faire, de certaines compétences ou connaissances spécialisées ;
 - il peut être plus complexe d'établir les données sur lesquelles l'estimation comptable est fondée, certaines d'entre elles ne provenant pas nécessairement du système comptable traditionnel. Par exemple, si une caisse de retraite investissant dans un portefeuille s'appuie normalement sur les informations présentées par les entités émettrices, mais que celles-ci ne fournissent pas d'informations adéquates relativement aux changements climatiques, il peut être plus complexe pour la caisse d'obtenir d'autres données sur lesquelles fonder son estimation comptable.
- La mesure dans laquelle une estimation comptable est touchée par la subjectivité peut varier en fonction des changements climatiques. Cela est particulièrement vrai pour :
 - les hypothèses à long terme ;
 - les hypothèses fondées sur des données actuellement non observables ;
 - les soldes pour lesquels il est difficile de faire des prévisions.

²¹ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 16.

Le document *IFRS Standards and climate-related disclosures* de l'IASB comporte aussi des exemples d'estimations comptables qui pourraient être touchées par les changements climatiques.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives²²

- Lorsque les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre consistent à tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ou à établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance, l'auditeur doit s'assurer que ces procédures lui permettent notamment de déterminer :
 - si les données sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et si elles sont pertinentes et fiables dans les circonstances. Par exemple, les données liées aux changements climatiques pourraient ne pas être soumises aux mêmes processus de contrôle interne que les données comptables, et l'auditeur doit tenir compte de leur pertinence et de leur fiabilité²³ ;
 - si les hypothèses importantes sont appropriées dans les circonstances et au regard du référentiel d'information financière applicable. Voici quelques exemples de la manière dont les risques liés aux changements climatiques peuvent toucher les hypothèses :
 - la durée de vie utile estimée des actifs pourrait changer, auquel cas le montant de l'amortissement comptabilisé pour chaque exercice changera aussi,
 - les entrées et sorties de trésorerie futures estimées utilisées pour le calcul de la valeur recouvrable pourraient changer,
 - il se pourrait que les répercussions des changements climatiques doivent être prises en considération dans les rapports d'évaluation.

Informations à fournir selon diverses normes ISA, dont la norme ISA 330 et la norme ISA 540 (révisée)

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation²⁴. Cela peut inclure les effets des risques liés aux changements climatiques sur la présentation des actifs et des passifs et sur les informations y afférentes à fournir. En ce qui a trait aux estimations comptables, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations à fournir sur les estimations comptables, y compris les informations à fournir dans les états financiers sur l'incertitude d'estimation²⁵.

²² Norme ISA 540 (révisée), paragraphes 22 à 29.

²³ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A107.

²⁴ Norme ISA 330, paragraphes 6 et 7.

²⁵ Norme ISA 540 (révisée), alinéas 26 b) et 29 b), et paragraphe 31.

Entre autres choses, les informations à fournir aident les utilisateurs des états financiers à comprendre la nature et l'ampleur de la volatilité et de l'incertitude d'estimation relatives aux montants dont les variables sous-jacentes sont difficiles à prévoir. Même si la majorité des informations relatives aux changements climatiques sont actuellement présentées en dehors des états financiers, on s'attend à en voir de plus en plus dans les états financiers, car les effets des risques liés à ces changements sur les états financiers des entités vont croissant, tout comme l'intérêt des investisseurs.

Le document *IFRS Standards and climate-related disclosures* de l'IASB traite notamment des exigences qui peuvent être pertinentes dans le cas des informations relatives aux changements climatiques. Par exemple :

- Selon IAS 1²⁶, les notes doivent fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont utiles à la compréhension de ceux-ci. Les informations sont considérées comme utiles lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer sur les décisions des investisseurs. Par exemple, une entreprise pourrait devoir expliquer si et comment elle a tenu compte des risques liés aux changements climatiques dans ses calculs de dépréciation, même si IAS 36²⁷ ne contient aucune obligation d'information à cet égard.
- IFRS 7²⁸ exige que l'entité présente des informations sur son exposition au risque de marché découlant des instruments financiers, sur ses objectifs de gestion du risque et sur toute variation par rapport à la période précédente. Pour les fonds d'investissement et les compagnies d'assurance, les risques liés aux changements climatiques peuvent se traduire par une telle obligation d'information. En effet, ces entités détiennent souvent des placements dans des secteurs susceptibles d'être touchés par des risques liés aux changements climatiques, ce qui les expose à un risque de prix. Dans les informations quantitatives qu'elles fournissent (p. ex. dans une analyse des investissements par secteurs), ces entités peuvent préciser les secteurs exposés aux risques liés aux changements climatiques et expliquer leurs politiques de gestion du risque pour ces secteurs.
- Selon IFRS 13²⁹, les entreprises doivent indiquer les principales hypothèses utilisées lorsque les actifs sont comptabilisés à leur juste valeur. Lorsque la juste valeur d'un actif est touchée par des risques liés aux changements climatiques, y compris les effets que pourraient avoir les lois et règlements, ou la modification des lois et règlements, sur la gestion de ces risques, une entreprise peut être tenue de présenter la manière dont elle a tenu compte de ces risques dans ses calculs.

**Norme ISA 620,
Utilisation par**

Les auditeurs d'entités touchées par des risques liés aux changements climatiques peuvent déterminer que l'équipe de mission a besoin de

²⁶ Norme comptable internationale (IAS) 1 *Présentation des états financiers*.

²⁷ IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

²⁸ IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*.

²⁹ IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.

l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

compétences ou de connaissances spécialisées pour identifier et évaluer de manière appropriée les risques d'anomalies significatives ou pour répondre à ces risques. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert³⁰. Par exemple, l'auditeur d'une entité dans l'industrie extractive peut utiliser les travaux d'un expert afin de l'aider à calculer la provision comptabilisée pour le démantèlement d'une usine ou la réhabilitation de dommages environnementaux en raison de changements réglementaires ou de la réduction de la durée de vie des projets.

Norme ISA 570 (révisée), Continuité de l'exploitation

La norme ISA 570 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, et des incidences sur le rapport de l'auditeur³¹. On y trouve aussi des indications pour les cas où l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Il est possible que des risques liés aux changements climatiques donnent lieu à un événement ou une situation susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple :

- les répercussions des phénomènes météorologiques extrêmes peuvent être plus importantes qu'auparavant et se révéler pertinentes lorsqu'il s'agit de déterminer le bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;
- certaines entités sont exposées à un risque de procédures judiciaires importantes, et cela peut avoir une incidence sur la capacité de l'entité à poursuivre ses activités dans un avenir prévisible.

³⁰ Norme ISA 620, paragraphe 7.

³¹ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 1.



Communication avec les responsables de la gouvernance et rapport de l'auditeur

Norme ISA	Incidence sur l'audit d'états financiers
Norme ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance	<p>L'auditeur doit communiquer plusieurs questions aux responsables de la gouvernance, dont son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers³². Pour les entités touchées par les changements climatiques, cela peut inclure l'incidence des risques liés aux changements climatiques sur ces aspects.</p> <p>La communication peut porter notamment sur le caractère approprié des méthodes comptables par rapport à la situation particulière de l'entité, compte tenu du besoin d'équilibre entre les coûts de l'information financière et les avantages qu'elle est censée procurer aux utilisateurs des états financiers de l'entité³³. Il peut également être pertinent d'attirer l'attention sur les informations concernant les méthodes comptables utilisées par des entités semblables dans des circonstances similaires.</p>
Norme ISA 700 (révisée), Opinion et rapport sur des états financiers	<p>Selon la norme ISA 700 (révisée), l'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable³⁴. Cela comprend, le cas échéant, les informations à fournir dans les états financiers sur les risques liés aux changements climatiques et toute incidence financière reflétée dans ces états.</p> <p>Pour se former une opinion, l'auditeur doit déterminer si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, en tenant compte, entre autres, de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement³⁵. Il est possible que les risques liés aux changements climatiques donnent lieu à des anomalies et que celles-ci soient significatives si elles ne sont pas corrigées. Ces anomalies peuvent concerner :</p> <ul style="list-style-type: none">• le caractère approprié ou adéquat des informations fournies. Par exemple, l'entité pourrait ne pas avoir présenté de manière appropriée l'effet des risques liés aux changements climatiques dans les états financiers alors qu'il s'agit d'une information pouvant influencer sur les décisions des utilisateurs de ces états ;• l'application des méthodes comptables retenues par l'entité. Par exemple, l'entité pourrait ne pas avoir comptabilisé et évalué correctement des actifs si elle n'a pas bien tenu compte des effets des

³² Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a), paragraphes A19 et A20, et Annexe 2.

³³ Norme ISA 260 (révisée), Annexe 2.

³⁴ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 10.

³⁵ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

risques liés aux changements climatiques dans ses calculs de dépréciation.

Lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée)³⁶.

**Norme ISA 701,
Communication
des questions
clés de l'audit
dans le rapport
de l'auditeur
indépendant**

Lorsque la norme ISA 701 s'applique³⁷, l'auditeur doit déterminer les questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport (c.-à-d. les questions qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée)³⁸.

Les risques liés aux changements climatiques peuvent faire partie de ces questions s'ils ont nécessité une attention importante dans le cadre de l'audit. Pour déterminer les questions ayant nécessité une attention importante de sa part, l'auditeur prend en considération plusieurs points, dont³⁹ :

- les jugements importants qu'il a portés. Par exemple, pour une entité du secteur de l'énergie, il est possible que l'auditeur ait porté des jugements importants quant aux effets potentiels des changements climatiques et à la transition vers des sources d'énergie renouvelable – des questions pouvant avoir une incidence sur les immobilisations corporelles, le goodwill, les actifs incorporels et les provisions ;
- certaines opérations ou certains événements particuliers. Par exemple, la modification des lois et règlements concernant l'utilisation des combustibles fossiles pourrait avoir une incidence importante sur une entité du secteur du transport, notamment sur la valeur recouvrable de ses actifs à long terme.

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

La norme ISA 720 (révisée) exige que l'auditeur lise et prenne en considération les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une entité, c'est-à-dire les « autres informations »⁴⁰. Les autres informations varient d'un pays ou d'un territoire à l'autre et peuvent comprendre des documents tels que : le rapport de gestion, les commentaires de la direction, un rapport des administrateurs, une déclaration du président, une déclaration sur la gouvernance de l'entité ou des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques⁴¹.

C'est dans ces autres informations que l'on trouve actuellement la majorité des informations communiquées par les entités au sujet des changements

³⁶ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, alinéa 6 a).

³⁷ Norme ISA 701, paragraphe 5.

³⁸ Norme ISA 701 paragraphes 8 à 10.

³⁹ Norme ISA 701, paragraphe 9.

⁴⁰ Norme ISA 720 (révisée), alinéas 12 a) et 12 c), et paragraphe 14.

⁴¹ Norme ISA 720 (révisée), paragraphes A1 à A3.

climatiques. Lors de sa lecture du rapport annuel, l'auditeur doit apprécier s'il existe une incohérence significative entre⁴² :

- les autres informations (dont celles fournies au sujet des changements climatiques, le cas échéant) et les états financiers ;
- les autres informations (dont celles fournies au sujet des changements climatiques, le cas échéant) et la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit.

La présence d'incohérences significatives par rapport aux états financiers peut indiquer que ceux-ci ou les autres informations comportent des anomalies significatives. Prenons l'exemple suivant : dans les autres informations, une entité fournit une analyse de scénarios qui montre les effets que pourraient avoir les changements climatiques et certaines questions connexes sur ses activités. Si, selon cette analyse, l'entité pourrait être considérablement touchée par les changements climatiques, mais que les informations fournies dans les états financiers ne mettent pas ce fait en lumière de manière appropriée (au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable), cela peut indiquer l'existence d'anomalies significatives dans les états financiers ou dans les autres informations (voir également les indications susmentionnées sur la norme ISA 450).

La détermination de la nature et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre à l'égard des autres informations relève du jugement professionnel⁴³. Les procédures peuvent consister, par exemple :

- pour ce qui est des informations relatives aux changements climatiques censées être identiques à des informations contenues dans les états financiers, la comparaison de ces informations avec les états financiers ;
- pour ce qui est des informations relatives aux changements climatiques censées communiquer le même message que des informations fournies dans les états financiers, la comparaison des mots utilisés et l'appréciation de l'importance des différences dans les libellés utilisés afin de déterminer si ces différences donnent lieu à des interprétations différentes.

L'auditeur doit également rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit comportent une anomalie significative⁴⁴.

Lorsqu'un document autre qu'un « rapport annuel » contient des informations relatives aux changements climatiques, il peut être important de déterminer s'il fait néanmoins partie du rapport annuel tel que ce terme est défini dans la norme ISA 720 (révisée). Le rapport sur le développement durable, que l'on voit de plus en plus souvent dans certains pays ou territoires, est un exemple de document qui ne fait pas toujours partie du rapport annuel.

⁴² Norme ISA 720 (révisée), alinéas 14 a) et 14 b).

⁴³ Norme ISA 720 (révisée), paragraphe A28.

⁴⁴ Norme ISA 720 (révisée), paragraphe 15.

Autres ressources

Voici quelques ressources pouvant guider les auditeurs :

- Document de l'IASB intitulé [IFRS Standards and climate-related disclosures](#) ;
- Bulletin [Climate-related and other emerging risks disclosures: assessing financial statement materiality using AASB/IASB Practice Statement 2](#) publié conjointement par l'Australian Accounting Standards Board et l'Auditing and Assurance Standards Board (Australie) ;
- Document [Climate-related corporate Reporting: Where to Next](#) publié par le Financial Reporting LAB du Financial Reporting Council (Royaume-Uni) ;
- Publication de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales intitulée [Reporting On Climate Risks And Opportunities: A Practical Guide To The Recommendations Of The Task Force On Climate-Related Financial Disclosures](#) ;
- Document [Climate Change: Relevant IPSASB Guidance](#) de la série Staff Questions and Answers (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) ;
- Publication de Client Earth intitulée [Risky business: Climate change and professional liability risks for auditors](#) ;
- Document [Climate Action](#) de la série Point of View (International Federation of Accountants – IFAC) ;
- Demande de l'IFAC concernant la création d'un [nouveau conseil des normes de durabilité qui existerait aux côtés de l'IASB](#).

En décembre 2015, le CSF a créé le [Groupe de travail sur l'information financière relative aux changements climatiques](#) (GIFCC) et lui a donné le mandat d'élaborer un ensemble d'informations financières que les préparateurs pourraient choisir de fournir au sujet des changements climatiques afin que les risques significatifs soient plus faciles à comprendre pour les investisseurs, les prêteurs et d'autres parties prenantes. En juin 2017, le GIFCC a conçu un cadre pour aider les entreprises et d'autres organisations à communiquer plus efficacement les informations financières relatives aux changements climatiques en utilisant leurs processus d'information financière existants. Pour en savoir plus, voir le [site Web du GIFCC](#).

Pour tout savoir sur les modifications apportées à nos normes et sur l'incidence de ces changements, suivez-nous sur les médias sociaux.   

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

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

Copyright © octobre 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

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

Le document *Audit d'états financiers : Prise en considération des risques liés aux changements climatiques* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), publié en anglais par l'IFAC en octobre 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en avril 2021, 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 cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de *Audit d'états financiers : Prise en considération des risques liés aux changements climatiques* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Audit d'états financiers : Prise en considération des risques liés aux changements climatiques* © 2021 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : The Consideration of Climate-Related Risks in an Audit of Financial Statement

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.