

Indications ne faisant pas autorité

Avril 2021 (*titre modifié en décembre 2021*)

Indications ne faisant pas autorité sur
l'application de la norme ISAE 3000
(révisée) aux missions d'assurance
relatives à l'information sur la durabilité
ou à d'autres formes d'information
externe élargie

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Remerciements

Les présentes indications ne faisant pas autorité ont été élaborées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), dans le cadre d'un projet soutenu par le Conseil mondial des entreprises pour le développement durable (World Business Council for Sustainable Development – WBCSD). Ces travaux ont été financés par l'initiative sur la conservation de l'environnement et les marchés de la Gordon and Betty Moore Foundation. Pour en savoir plus sur cette fondation, voir le site moore.org (en anglais).

À propos de l'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 lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. 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). Voir le site iaasb.org (en anglais).

À propos du WBCSD

Le WBCSD est une organisation mondiale pilotée par les dirigeants de plus de 200 entreprises de premier plan qui ont convenu de conjuguer leurs efforts pour accélérer la transition vers un monde durable. Il contribue à accroître la prospérité et la durabilité de ses membres en misant sur la maximisation des retombées positives pour les actionnaires, l'environnement et les sociétés.

Les entreprises membres du WBCSD proviennent de tous les secteurs d'activité et de toutes les grandes économies ; elles comptent 19 millions de salariés et leur chiffre d'affaires combiné s'élève à plus de 8 500 G\$ US. Fort d'un réseau mondial de près de 70 conseils d'entreprises nationaux, le WBCSD confère à ses membres un rayonnement sans pareil à travers le monde. Il est donc particulièrement bien placé pour aider ses membres à élaborer, à chaque étape de la chaîne de valeur, des solutions d'affaires efficaces aux plus grands enjeux de durabilité.

Le WBCSD est le porte-étendard des entreprises en faveur du développement durable : ses membres sont unis par une vision commune d'un monde où, d'ici 2050, les besoins de plus de 9 milliards de personnes seront comblés sans outrepasser les limites planétaires. Voir le site wbcسد.org (en anglais).

À propos de la Gordon and Betty Moore Foundation

La Gordon and Betty Moore Foundation promeut les découvertes scientifiques novatrices, la conservation de l'environnement, l'amélioration des soins aux patients et la préservation de la spécificité de la région de la baie de San Francisco. Voir le site moore.org (en anglais) ou suivre @MooreFound.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, consulter la page [173](#).

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITE SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (REVISEE) AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES A L'INFORMATION EXTERNE ELARGIE

SOMMAIRE

Dans le présent document, le terme « information externe élargie » (ou « IEE ») désigne l'information sur la durabilité et les autres formes d'information externe élargie.

Introduction	5
Champ d'application.....	5
Objectif des indications et lecteurs visés	5
Nature de l'IEE et définitions des « informations IEE » et des « rapports IEE »	5
Circonstances fréquemment observées dans les missions d'assurance relatives à l'IEE.....	6
Autorité des indications	7
Utilisation des présentes indications.....	8
Chapitre 1 : Posséder les compétences et les capacités adéquates.....	10
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	10
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	10
Affectation à l'équipe de membres possédant les compétences adéquates en assurance et à l'égard de l'objet considéré.....	11
Compétence et responsabilités de l'associé responsable de la mission	13
Autres considérations relatives au contrôle qualité	16
Chapitre 2 : Exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel.....	18
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	18
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles aux professionnels en exercice	18
Exercice de l'esprit critique.....	20
Exercice du jugement professionnel	26
Exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel tout au long de la mission.....	27
Chapitre 3 : Détermination des conditions préalables et accord sur le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE.....	28
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	28
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	28
Façon d'établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission relative à l'IEE sont réunies	29

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Accord sur le périmètre de la mission.....	33
Travaux à effectuer pour déterminer si les conditions préalables sont réunies	39
Réponse lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies.....	41
Chapitre 4 : Prise en considération du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter.....	45
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	45
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	45
Prise en considération du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter	46
Étape 1 : Examiner le contexte dans lequel s'inscrit le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter	47
Étape 1a : Prendre en considération la façon dont le préparateur a déterminé l'objectif des informations IEE.....	49
Étape 1b : Prendre en considération la façon dont le préparateur a identifié les utilisateurs visés des informations IEE	49
Étape 2 : Prendre en considération la méthode de sélection des sujets sur lesquels faire porter les informations IEE	52
Prise en considération des sujets dans leur ensemble.....	55
Présentation du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter	56
Chapitre 5 : Détermination du caractère valable et de l'accessibilité des critères.....	57
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	57
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	57
Détermination du caractère valable et de l'accessibilité des critères	58
Prise en considération du processus d'élaboration et de la source des critères.....	66
Prise en considération des modifications apportées aux critères au fil du temps	69
Prise en considération de l'accessibilité des critères.....	71
Conséquences en cas de critères non valables ou non accessibles.....	72
Chapitre 6 : Prise en considération du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information	73
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	73
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	73
Acquisition d'une compréhension du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information.....	74
Prise en considération de la taille, de la complexité et de la nature de l'entité	79
Assurance raisonnable et assurance limitée	80

Chapitre 7 : Utilisation des assertions	81
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	81
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	81
Utilisation des assertions.....	81
Chapitre 8 : Obtention d'éléments probants	86
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	86
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	86
Prise en compte du risque de regroupement dans une mission d'assurance relative à l'IEE.....	93
Chapitre 9 : Prise en compte du caractère significatif des anomalies.....	96
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	96
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	96
Détection des anomalies	96
Responsabilités du professionnel en exercice	100
Cumul des anomalies.....	101
Prise en compte des incidences des anomalies détectées.....	102
Prise en compte du caractère significatif en fonction d'autres facteurs.....	102
Incertitude d'évaluation	104
Chapitre 10 : Informations IEE qualitatives.....	107
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	107
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	107
Nature des informations IEE qualitatives	107
Considérations particulières concernant la détermination du caractère valable des critères à l'égard d'informations qualitatives.....	109
Considérations particulières concernant l'obtention d'éléments probants sur des informations qualitatives.....	111
Considérations particulières concernant l'évaluation des anomalies dans les informations qualitatives.....	114
Considérations particulières lorsque les informations qualitatives sont présentées avec d'autres informations.....	116
Considérations particulières concernant les points à mentionner dans le rapport d'assurance au sujet des informations qualitatives.....	117
Chapitre 11 : Informations IEE prospectives	119
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	119

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	119
Nature des informations IEE prospectives	120
Considérations particulières concernant la détermination du caractère valable des critères à l'égard d'informations IEE prospectives	121
Considérations particulières concernant l'obtention d'éléments probants sur des informations IEE prospectives.....	121
Considérations particulières concernant l'évaluation des anomalies dans les informations IEE prospectives.....	125
Considérations particulières concernant les points à mentionner dans le rapport d'assurance au sujet des informations IEE prospectives	126
Chapitre 12 : Communiquer efficacement dans le rapport d'assurance	128
Éléments dont traitent les indications du présent chapitre.....	128
Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice.....	128
Communiquer efficacement dans le rapport d'assurance.....	128
Contenu du rapport d'assurance	131
Annexe 1.....	147
Annexe 2.....	149
Annexe 3.....	150

Introduction

Champ d'application

1. Les chapitres 1 à 12 du présent document fournissent des indications pratiques ne faisant pas autorité pour aider les professionnels en exercice à réaliser, conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*, des missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie (« IEE ») portant sur un large éventail de sujets que publient des entités de toutes tailles. Pour en savoir plus sur l'IEE, voir la section « Nature de l'IEE et définitions des “informations IEE” et des “rapports IEE” ».
2. On présume que le professionnel en exercice a acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la norme ISAE 3000 (révisée) avant de consulter les présentes indications lorsqu'on y explique les principes et les exigences de cette norme.
3. Le champ d'application des indications du présent document se limite aux aspects qui, selon l'IAASB¹, posent souvent des difficultés aux professionnels en exercice qui appliquent la norme ISAE 3000 (révisée) dans le cadre de « missions d'assurance relatives à l'IEE ». Pour en savoir plus sur ces difficultés, voir la section « Circonstances fréquemment observées dans les missions d'assurance relatives à l'IEE » ci-après.

Objectif des indications et lecteurs visés

4. Par la publication des présentes indications, l'IAASB vise à favoriser l'application uniforme et adéquate de la norme ISAE 3000 (révisée) dans le cadre des missions d'assurance relatives à l'IEE de façon à :
 - accroître l'influence de ces missions sur la qualité de l'IEE ;
 - renforcer la confiance à l'égard des rapports de mission d'assurance délivrés au terme de ces missions ;
 - rehausser la crédibilité des rapports présentant de l'IEE (appelés « rapports IEE » dans le présent document), de sorte que les utilisateurs visés puissent s'y fier.
5. Les présentes indications s'adressent aux professionnels en exercice qui réalisent des missions d'assurance relatives à l'IEE conformément à la norme ISAE 3000 (révisée). Elles peuvent également aider d'autres parties concernées par une telle mission (telles que les préparateurs et les utilisateurs de rapports IEE ou les autorités de réglementation) à comprendre certains aspects de celle-ci, mais elles n'ont pas été élaborées en fonction des besoins de ces autres parties.

Nature de l'IEE et définitions des « informations IEE » et des « rapports IEE »

6. L'IEE englobe plusieurs types différents d'informations qui sont communiquées à propos des conséquences financières et non financières des activités d'une entité. Elle peut également comprendre des informations prospectives sur ces conséquences. Ces informations (appelées « informations IEE » dans le présent document) peuvent se limiter aux conséquences que les activités de l'entité ont sur les ressources et les relations de cette dernière ou encore s'étendre aux conséquences qu'elles ont sur l'économie, l'environnement ou la société en général et même, dans le cas d'une entité du secteur public ou d'un OSBL, sur la prestation de

¹ Voir le document [Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements](#) publié par l'IAASB.

services. Les informations IEE peuvent ainsi aller au-delà des informations liées uniquement aux activités de l'entité. Le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE doit donc être clairement défini et pris en compte lorsque le professionnel en exercice détermine si les conditions préalables à l'acceptation de la mission sont réunies (voir le chapitre 3).

7. Les informations IEE vont au-delà des informations financières historiques qui sont généralement présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière et les notes complémentaires. Les informations financières historiques sont des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé.
8. Les informations IEE peuvent être présentées dans une ou plusieurs sections d'un rapport périodique qu'il est d'usage pour une entreprise ou une organisation de publier, par exemple un rapport annuel, un rapport intégré ou un document déposé auprès d'une autorité de réglementation (tel que le formulaire 10-K de la Securities and Exchange Commission des États-Unis ou le rapport stratégique du Royaume-Uni). Les informations IEE peuvent aussi être présentées dans un ou plusieurs rapports ou états distincts, tels qu'un rapport sur la durabilité, un bilan sociétal, un rapport sur la performance ou l'optimisation des ressources d'une entité du secteur public, ou encore un bilan des gaz à effet de serre. Lorsque la mission d'assurance relative à l'IEE ne couvre pas l'intégralité du rapport IEE, les informations IEE qui sont contenues dans ce dernier et qui font l'objet de la mission correspondent à l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE, aussi parfois appelée simplement « information sur l'objet considéré ». L'information sur l'objet considéré d'une mission d'assurance relative à l'IEE ne constitue pas nécessairement un rapport entier ; il peut s'agir d'un ou de plusieurs indicateurs, sections ou états. Il peut cependant aussi arriver que l'information sur l'objet considéré représente l'intégralité du rapport IEE publié par l'entité.

Circonstances fréquemment observées dans les missions d'assurance relatives à l'IEE

9. Les informations IEE sont souvent préparées et publiées volontairement par les entités, mais il arrive de plus en plus souvent qu'elles soient prescrites par des textes légaux ou réglementaires (par exemple, les grandes entreprises de l'Union européenne sont maintenant tenues d'ajouter une déclaration non financière à leur rapport annuel²). Les critères appliqués pour préparer les informations IEE peuvent soit être contenus dans un référentiel, une norme ou des indications en matière d'IEE établis par des textes légaux ou réglementaires, des normalisateurs nationaux ou internationaux ou d'autres organismes (de tels critères sont appelés « critères d'un référentiel » ci-après), soit être élaborés par l'entité (« critères élaborés par l'entité » ci-après), soit en partie provenir d'un référentiel et en partie être élaborés par l'entité.
10. Les informations IEE peuvent porter sur divers objets considérés ou sur différents aspects d'un même objet, qui peuvent être complexes et avoir des caractéristiques diverses, allant des informations objectives aux informations subjectives, des informations historiques aux informations prospectives ainsi que des informations financières aux informations non financières (y compris non monétaires). La norme ISAE 3000 (révisée) peut convenir aux missions visant la délivrance d'un rapport sur de l'information sur l'objet considéré qui est composée à la fois d'informations financières et non financières. Par exemple, une mission d'assurance relative à l'IEE peut être réalisée conformément à cette norme si les informations financières historiques

² Voir la page « Corporate sustainability reporting » (https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_fr) sur le site de la Commission européenne.

constituent une partie relativement mineure de l'information sur l'objet considéré. Toutefois, en raison du large éventail de référentiels d'IEE disponibles, les critères appliqués pour préparer les informations IEE peuvent varier grandement. De plus, les préparateurs utilisent souvent des critères élaborés par l'entité en complément ou au lieu des critères d'un référentiel. Il peut donc y avoir un risque accru de parti pris de la direction dans le choix et l'élaboration des critères. Par conséquent, il est important que le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique et de jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission d'assurance relative à l'IEE (voir le chapitre [2](#)).

11. Les informations IEE sont constituées des résultats de la mesure ou de l'évaluation des aspects de l'objet considéré qui sont obtenus en appliquant les critères choisis. La nature de ces résultats peut varier grandement. Certains peuvent être principalement d'ordre quantitatif, alors que d'autres peuvent être principalement d'ordre qualitatif (c'est-à-dire de nature explicative ou descriptive). Dans les deux cas, les principales informations présentées peuvent être accompagnées de notes complémentaires. Par conséquent, la structure et la forme des rapports IEE peuvent également varier grandement.
12. Les informations IEE peuvent par ailleurs être présentées sous diverses formes, notamment du texte, des tableaux, des graphiques, des diagrammes, des images ou des vidéos.
13. Il peut souvent arriver que le processus de préparation du rapport IEE et les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité qui sont pertinentes pour la préparation de ce rapport ne soient pas tout à fait au point, surtout si l'entité prépare pour la première fois un rapport IEE (voir le chapitre [6](#)).

Autorité des indications

14. La norme ISAE 3000 (révisée) est la prise de position faisant autorité de l'IAASB qui régit la réalisation des missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques. Elle régit donc les missions d'assurance relatives à l'IEE. Pour réaliser ces missions, le professionnel en exercice peut se référer aux présentes indications, mais il n'est pas tenu de le faire. Les présentes indications ne traitent pas exhaustivement de tous les aspects de la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE.
15. Le présent document contient des indications ne faisant pas autorité. Par conséquent, ces dernières n'introduisent pas de nouvelles exigences. De même, elles ne modifient pas les exigences ou modalités d'application de la norme ISAE 3000 (révisée) et n'ont pas préséance sur celles-ci.
16. Bien que les présentes indications puissent être utiles à la réalisation d'autres types de missions d'assurance que celles relatives à l'IEE, elles n'ont pas été élaborées expressément pour ces autres types de missions. La norme ISAE 3000 (révisée) traite des missions d'assurance, telles qu'elles sont décrites dans le *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*, autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques. Pour voir des exemples de missions d'assurance portant sur différents types d'objets considérés dont traitent ou non les présentes indications, voir le Tableau 2 de l'Annexe [2](#), « Tableau 2 : Types d'objets considérés (et si les présentes indications en font mention) et exemples de référentiels applicables ».
17. La norme ISAE 3000 (révisée) peut être appliquée aussi bien dans le cadre d'une mission d'attestation que dans le cadre d'une mission d'appréciation directe (voir le paragraphe 2 de la norme). Les présentes indications ont été élaborées expressément pour les missions

d'attestation, mais il se peut que le professionnel en exercice soit en mesure de les compléter et de les adapter aux circonstances d'une mission d'appréciation directe.

Utilisation des présentes indications

18. Les indications contenues dans le présent document sont divisées en chapitres qui se rapportent à des étapes particulières et à d'autres aspects d'une mission d'assurance relative à l'IEE qui est réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée). Pour voir à quels aspects ou étapes correspond chaque chapitre, voir le [Diagramme 1](#) ci-après. Comme le montre ce diagramme, l'ordre des chapitres du présent document suit l'ordre des étapes et des autres aspects de la réalisation de la mission. Les chapitres [10](#) et [11](#) traitent de considérations particulières, dont le professionnel en exercice doit tenir compte tout au long de la mission, en ce qui concerne les informations IEE qualitatives (chapitre 10) et prospectives (chapitre 11). Les indications de ces chapitres doivent donc être lues conjointement avec les indications pertinentes des autres chapitres.
19. Chaque chapitre est structuré de manière à répondre aux questions « quoi ? », « pourquoi ? » et « comment ? ». Chaque chapitre s'ouvre avec une description des éléments dont il traite (le « quoi »), précédée du sous-titre « Éléments dont traitent les indications du présent chapitre ». La section suivante, comme son titre l'indique, explique les circonstances dans lesquelles les indications de ce chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice (le « pourquoi »).
20. Le reste de chaque chapitre (le « comment ») expose généralement un raisonnement permettant de résoudre les difficultés soulevées dans le « pourquoi » et indique des considérations qui pourraient aider le professionnel en exercice à y parvenir. S'il y a lieu, ces considérations sont rattachées aux exigences et aux modalités d'application pertinentes de la norme ISAE 3000 (révisée) ou à des indications et à des exemples particuliers du présent document.
21. Lorsque les présentes indications abordent des concepts dont traite la norme ISAE 3000 (révisée), elles reprennent la terminologie employée dans la norme. Dans la mesure nécessaire, d'autres termes sont mis en évidence et expliqués dans les indications en plus de figurer dans le glossaire « Termes employés dans les présentes indications » qui constitue l'Annexe [1](#).
22. Le [Diagramme 1](#) ci-après donne un aperçu de tous les aspects de la réalisation, selon la norme ISAE 3000 (révisée), d'une mission d'assurance relative à l'IEE (voir les mentions et les numéros de paragraphes qui se trouvent dans les cases vertes). Il associe chacune des exigences de la norme (bandes vertes) et chacun des chapitres du présent document (cases orange) aux aspects de la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE auxquels ils se rapportent. Le diagramme indique également (flèches vertes) dans quels chapitres est traitée chaque exigence ainsi que les chapitres faisant référence à des indications d'un chapitre précédent. Les aspects de la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE et les exigences de la norme dont ne traite pas le présent document sont indiqués en gris.

Contrôle qualité (31 à 36)								
Règles de déontologie (20)								
Compétence (31 b) et c), 32 a), 39, 52 a) et 53)					Chapitre 1, « Posséder les compétences et les capacités adéquates »			
Jugement professionnel et esprit critique (37 et 38)					Chapitre 2, « Exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel »			
Réalisation de la mission d'assurance	Acceptation et maintien	Planification (40, 42 et 43)		Procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés			Établissement de la conclusion	Préparation du rapport d'assurance et autres communications
		Acquisition d'une compréhension des circonstances de la mission et de la probabilité ou des risques d'anomalies significatives		Conception	Mise en œuvre	Autre		
(14 à 19)	(21 à 30)	(41, 44 a), 45, 46 L/R et 47 L/R)		(48 L/R a)	(48 L/R b), 49, 50 et 51)	(52 à 63)	(44 b) et 64 à 66)	(66 à 70, 71 à 77 et 78)
	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
	Chapitre 3, « Détermination des conditions préalables et accord sur le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE »	Chapitre 4, « Prise en considération du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter »	Chapitre 6, « Prise en considération du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information »	Chapitre 8, « Obtention d'éléments probants »			Chapitre 12, « Communiquer efficacement dans le rapport d'assurance »	
		↓		↓			↓	
		Chapitre 5, « Détermination du caractère valable et de l'accessibilité des critères »		Chapitre 7, « Utilisation des assertions »			Chapitre 9, « Prise en compte du caractère significatif des anomalies »	
	Chapitre 10, « Informations IEE qualitatives » et chapitre 11, « Informations IEE prospectives »							
Documentation (79 à 83)								

Diagramme 1 – Liens entre les étapes de la mission, les exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) et les présentes indications

Chapitre 1 : Posséder les compétences et les capacités adéquates

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

23. Le présent chapitre fournit des indications concernant l'affectation à l'équipe de mission de personnes possédant la compétence et les capacités qui pourraient être requises pour réaliser une mission d'assurance relative à l'IEE, et pour satisfaire aux exigences des paragraphes 31 et 32 de la norme ISAE 3000 (révisée). Il fournit également des indications sur la compétence que doit posséder l'associé responsable de la mission et sur les responsabilités qui lui incombent en ce qui concerne :
- la gestion de la compétence que possèdent collectivement les membres de l'équipe de mission et les experts externes qu'il a choisis ;
 - le déploiement approprié, tout au long de la mission, de cette compétence par la direction, la supervision et la revue des travaux des membres de l'équipe de mission.
24. Les indications portent principalement sur la compétence que doit posséder le professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance relative à l'IEE conformément aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) et pour délivrer un rapport de mission d'assurance qui :
- est approprié aux circonstances ;
 - accroîtra le niveau de confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré.
25. La compétence nécessaire à la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE englobe à la fois les compétences et techniques en matière d'assurance (ci-après appelées la « compétence en assurance »), et la compétence en ce qui concerne l'objet considéré de la mission, ainsi que sa mesure ou son évaluation (ci-après appelée la « compétence à l'égard de l'objet considéré »).

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

26. Comme il est mentionné dans l'introduction, l'IEE peut varier grandement, en ce qui concerne tant sa forme que les sujets abordés. Les informations présentées peuvent être qualitatives, c'est-à-dire qu'une description narrative ou des informations qualitatives accompagnent des données quantitatives financières et non financières. Il se peut que les cadres et les critères utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré n'en soient qu'à leurs premiers stades d'élaboration. De même, la gouvernance, les processus et les systèmes de contrôle interne relatifs à la préparation des rapports IEE sont souvent moins élaborés que ceux relatifs à la préparation de l'information financière, surtout si l'entité prépare un rapport IEE pour la première fois. Ces éléments ont tous une incidence sur la compétence en assurance et la compétence à l'égard de l'objet considéré (telle qu'une expertise en science, en ingénierie ou dans un autre domaine) qu'il peut être nécessaire de posséder pour réaliser la mission selon les circonstances qui lui sont propres.
27. Pour réaliser une mission d'assurance relative à l'IEE, il peut être nécessaire de posséder une compétence à l'égard de l'objet considéré qui va au-delà de celle que possèdent habituellement la plupart des associés responsables de missions. En pareil cas, il peut être nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice.

28. Un tel expert possède des compétences et des connaissances spécialisées lui permettant d'avoir un point de vue éclairé sur l'objet considéré, sans forcément posséder la compétence en assurance nécessaire pour réaliser une mission d'assurance conformément à la norme ISAE 3000 (révisée). Même si l'expert choisi par le professionnel en exercice n'est pas tenu de posséder de compétence en assurance, il peut lui être nécessaire de comprendre suffisamment la norme ISAE 3000 (révisée) 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 les compétences adéquates en assurance et à l'égard de l'objet considéré

29. La mise en œuvre de la compétence en assurance doit s'inscrire dans un processus itératif et systématique permettant au professionnel en exercice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion. La compétence en assurance englobe les compétences et les techniques énumérées au paragraphe A9 de la norme ISAE 3000 (révisée) ; par conséquent, elle se distingue de la compétence à l'égard de l'objet considéré et va au-delà de la mise en œuvre de cette dernière.
30. Lorsque la mission d'assurance relative à l'IEE est complexe ou de grande étendue, ou lorsque la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré 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 adéquate et un ou plusieurs experts qu'il a choisis. Il se peut que certains membres de l'équipe de mission, autres que l'associé responsable (pour en savoir plus sur la compétence de l'associé responsable de la mission, voir les paragraphes [37 à 41](#) ci-après), possèdent des compétences étendues en assurance, mais limitées à l'égard de l'objet considéré et que d'autres possèdent des compétences limitées en assurance, mais étendues à l'égard de l'objet considéré. Cependant, pour être en mesure de tenir compte des besoins d'information des utilisateurs visés et de faire preuve de l'esprit critique et du jugement professionnel nécessaires à la planification et à la réalisation de la mission d'assurance, il se peut que les membres de l'équipe de mission doivent posséder un certain niveau de compétence à la fois en assurance et à l'égard de l'objet considéré, ainsi qu'une connaissance du secteur d'activité.
31. Le professionnel en exercice et l'expert qu'il a choisi peuvent par ailleurs posséder une compétence spécialisée dans un domaine particulier. Par exemple, le professionnel en exercice pourrait avoir une expertise en assurance à l'égard des systèmes et contrôles informatiques ou à l'égard de l'information sur la durabilité, ou encore être un spécialiste des techniques et des méthodes d'échantillonnage en assurance, tandis que l'expert choisi par le professionnel en exercice 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.
32. Ce qui constitue une compétence suffisante à l'égard de l'objet considéré dépend des circonstances de la mission et diffère d'une mission à l'autre. L'associé responsable de la mission doit exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il possède, à l'égard de l'objet considéré, une compétence suffisante pour assumer la responsabilité de la conclusion qui sera exprimée ainsi que pour déterminer la mesure dans laquelle des 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 requis pour identifier les sujets sur lesquels portent les informations IEE de l'entité ;

- b) le niveau de jugement requis pour déterminer que l'information sur l'objet considéré concorde avec le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE ;
- c) la nature et la complexité de l'objet considéré et de sa mesure ou de son évaluation ;
- d) la mesure dans laquelle l'objet considéré se prête à une évaluation précise ou si ce dernier fait au contraire l'objet d'un degré élevé d'incertitude d'évaluation pouvant nécessiter des connaissances approfondies ou une grande part de jugement à son sujet ;
- e) la compétence et l'expérience de l'associé responsable et des autres membres de l'équipe de mission en ce qui concerne l'objet considéré.

33. 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

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, l'associé responsable de la mission et un ou plusieurs professionnels en exercice possédant une compétence et une expérience en matière de missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité seront probablement en mesure de réaliser la mission conformément aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) sans avoir à recourir à une expertise externe à l'égard de l'objet considéré.

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

34. Dans le cas d'une mission plus complexe, le professionnel en exercice peut trouver utile d'établir une grille des compétences faisant ressortir les compétences en assurance et les compétences à l'égard de l'objet considéré 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 déterminer si un membre de son propre cabinet ou de son réseau (expert interne choisi par le professionnel en exercice) dispose d'une compétence spécialisée nécessaire à l'égard de l'objet considéré ou bien s'il doit faire appel à une personne externe (expert externe choisi par le professionnel en exercice).

35. Plus la mission est complexe, plus il peut être nécessaire de réfléchir à la manière dont les travaux des experts choisis par le professionnel en exercice seront intégrés, tout au long de la mission, aux travaux des professionnels en exercice membres de l'équipe de mission. La façon dont la compétence de chacun sera mise à profit au cours de la mission dépend de la mesure dans laquelle les professionnels en exercice et les experts qu'ils ont choisis :

- possèdent tous la compétence adéquate 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.
36. Plusieurs aspects de l'information sur l'objet considéré 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, des travaux effectués au nom de ce dernier par d'autres professionnels en exercice. En pareil cas, il peut être important de communiquer clairement avec ces experts et autres professionnels en exercice au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux et au sujet de leurs constatations.

EXEMPLE

Une grande société exploitant des mines dans plusieurs territoires demande l'expression d'une assurance sur son information environnementale, entre autres. Cette dernière comprend des informations IEE 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 d'un certain nombre d'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 d'autres professionnels en exercice en ce qui concerne les mines exploitées par l'entité dans d'autres territoires.

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

- de communiquer clairement avec les experts qu'il a choisis et avec les autres professionnels en exercice au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux ;
- de déterminer la mesure dans laquelle il pourrait être nécessaire de diriger, superviser et passer en revue les travaux des experts qu'il a choisis ou ceux des autres professionnels en exercice ;
- de communiquer aux autres membres de l'équipe de mission les constatations des experts qu'il a choisis ou celles des autres professionnels en exercice.

Compétence et responsabilités de l'associé responsable de la mission

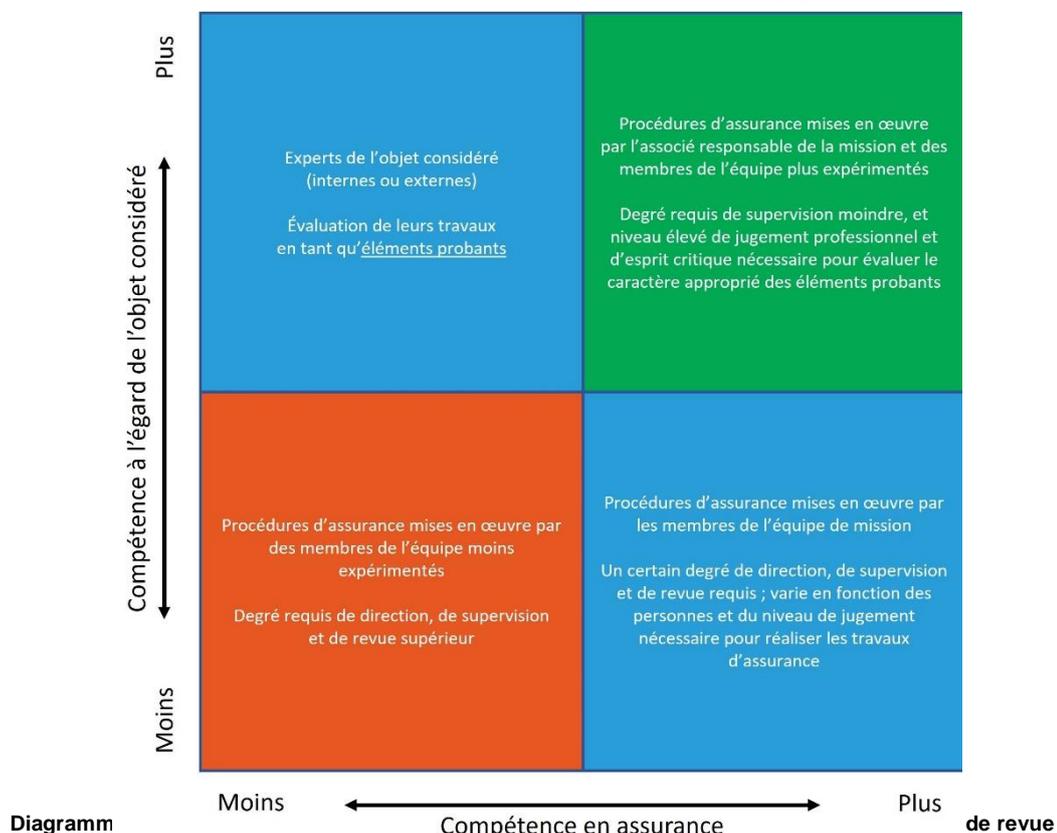
37. Selon les alinéas 31 b) et c) de la norme ISAE 3000 (révisée), en plus de s'assurer que les personnes qui réaliseront la mission disposent de la compétence et des capacités adéquates, l'associé responsable de la mission doit posséder des compétences et techniques en matière d'assurance qui sont le fruit d'une formation solide et d'une expérience pratique, ainsi qu'une compétence à l'égard de l'objet considéré qui soit suffisante pour assumer la responsabilité de la conclusion exprimée.
38. Le professionnel en exercice peut utiliser les travaux d'un expert qu'il a choisi lorsqu'il conclut, après s'être conformé aux exigences du paragraphe 52 de la norme ISAE 3000 (révisée), que les travaux de cet expert sont adéquats pour ses besoins. C'est néanmoins l'associé responsable de la mission qui assume l'entière responsabilité de la mission ; le fait qu'il utilise les travaux d'un expert qu'il a choisi n'atténue en rien cette responsabilité. En plus d'avoir une grande compétence en assurance, l'associé responsable de la mission doit posséder une compréhension suffisante de l'objet considéré ainsi qu'une compétence suffisante à son égard pour être en mesure :

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

- a) de poser, au besoin, des questions appropriées à l'expert et de déterminer si les réponses ont du sens 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.
39. De même, le professionnel en exercice peut utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité s'il conclut, après s'être conformé aux exigences du paragraphe 55 de la norme ISAE 3000 (révisée), que ces travaux sont adéquats pour les besoins de la mission.
40. Les paragraphes A121 à A135 de la norme ISAE 3000 (révisée) fournissent d'autres indications sur l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, y compris des indications sur l'évaluation de la compétence et de l'objectivité de cet expert. Bien que ces paragraphes aient été rédigés en fonction de l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, ils peuvent fournir des indications utiles sur l'utilisation des travaux d'un auditeur interne ou d'un expert choisi par la direction.
41. L'associé responsable de la mission doit également posséder une compétence adéquate pour assumer, conformément au paragraphe 33 de la norme ISAE 3000 (révisée), la responsabilité de la qualité globale de la mission.

Direction, supervision et revue

42. Moins la compétence en assurance d'un membre de l'équipe est développée, plus l'associé responsable de la mission devra diriger, superviser et passer en revue étroitement ses travaux tout au long de la mission. De même, moins la compétence d'un membre de l'équipe à l'égard de l'objet considéré est développée, moins ce membre sera en mesure de faire preuve, lors de la mise en œuvre des procédures d'assurance, d'esprit critique et de jugement professionnel par



rapport aux éléments probants recueillis, y compris ceux obtenus grâce à l'utilisation des travaux d'un expert.

43. Le diagramme ci-dessus illustre la façon dont les divers niveaux de compétence en assurance et niveaux de compétence à l'égard de l'objet considéré que possèdent les personnes qui réalisent la mission influent sur le degré de direction, de supervision et de revue qui seraient appropriés.
44. L'étendue et la nature de la direction, de la supervision et de la revue requises dans les circonstances de la mission relèvent du jugement professionnel et peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :
 - a) la compétence en assurance et la compétence à l'égard de l'objet considéré de chacun des membres de l'équipe ;
 - b) l'importance des travaux que chacune des personnes réalise par rapport à l'ensemble de la mission ;
 - c) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux du professionnel en exercice ou de l'expert choisi par le professionnel en exercice ;
 - d) le fait que l'expert choisi par le professionnel en exercice soit un expert interne ou externe ;
 - e) le fait que l'expert choisi par le professionnel en exercice possède ou non une compréhension suffisante des normes ISAE pertinentes pour lui permettre de faire le lien entre les travaux qui lui sont attribués et les objectifs de la mission ;
 - f) le fait que le cabinet ait ou non adopté une méthodologie rigoureuse qui doit être appliquée par les professionnels en exercice lorsqu'ils réalisent un type particulier de mission d'assurance relative à l'IEE.
45. Par exemple, si l'objet considéré, sa mesure ou son évaluation sont complexes ou que les travaux d'une personne sont importants par rapport à la mission dans son ensemble, il est probable que le degré de direction, de supervision, de revue et d'intégration de ces travaux soit plus grand que si l'objet considéré est moins complexe ou que les travaux de cette personne se rapportent à une partie moins importante de la mission. Ce lien est illustré dans le diagramme ci-dessous.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

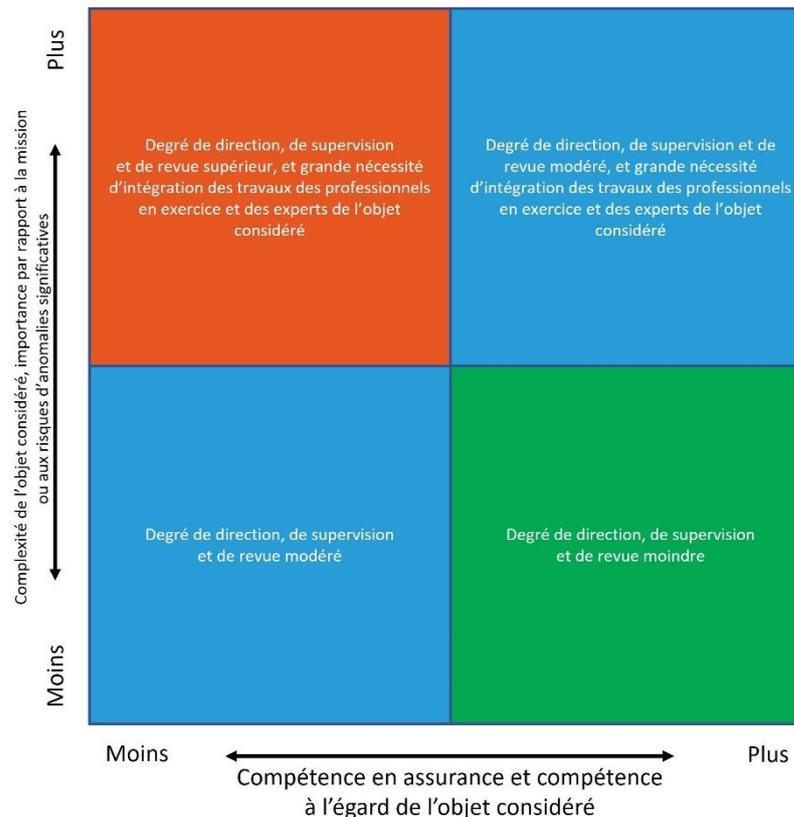


Diagramme 3 – Lien entre, d'une part, la complexité de l'objet considéré et l'importance des travaux et, d'autre part, le degré de direction, de la supervision et de revue

Autres considérations relatives au contrôle qualité

46. La norme ISAE 3000 (révisée) repose sur le postulat que les professionnels en exercice sont membres d'un cabinet soumis à des exigences en matière de contrôle qualité qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQC 1³. Selon ces exigences, le cabinet doit mettre en place et maintenir un système de contrôle qualité qui comporte des politiques et procédures, qu'il consigne par écrit et communique à ses membres, au sujet des points énoncés au paragraphe A61 de la norme ISAE 3000 (révisée). Si le cabinet n'est pas soumis à de telles exigences en matière de contrôle qualité, le professionnel en exercice ne peut pas réaliser une mission d'assurance relative à l'IEE conformément à la norme ISAE 3000 (révisée).
47. Le professionnel en exercice est généralement un professionnel comptable (c'est-à-dire une personne qui est membre d'un organisme membre de l'IFAC), mais la norme ISAE 3000 (révisée) indique qu'un professionnel en exercice compétent autre qu'un professionnel comptable peut choisir de se déclarer en conformité avec elle. Le professionnel en exercice qui se déclare en conformité avec cette norme déclare de ce fait qu'il :
- se conforme aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) en ce qui concerne sa propre compétence et la compétence des autres personnes qui réaliseront la mission ;

³ La Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 est en voie de remplacer la norme ISQC 1. Les cabinets sont tenus de concevoir et de mettre en place un système de gestion de la qualité conforme à la norme ISQM 1 d'ici le 15 décembre 2022.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

- est en mesure de prouver qu'il est membre d'un cabinet soumis à des exigences en matière de contrôle qualité qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQC 1 ;
 - se conforme à des règles de déontologie et d'indépendance pertinentes qui sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de l'[*International Code of Ethics for Professional Accountants \(including International Independence Standards\)*](#).
48. Lorsque l'entité a une filiale, une division, une succursale ou un site d'exploitation dans un autre territoire ou dans un lieu éloigné, le professionnel en exercice peut utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice aux fins de la mise en œuvre des procédures d'assurance à cet endroit. C'est toutefois l'associé responsable de la mission qui demeure responsable de la conclusion générale de la mission d'assurance et du contrôle qualité de la mission.
49. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un autre professionnel en exercice, par exemple dans le cadre d'une mission réalisée par plusieurs équipes ou en plusieurs endroits, le professionnel en exercice doit, selon le paragraphe 53 de la norme ISAE 3000 (révisée), apprécier si ces travaux conviennent à ses fins. Les paragraphes A121 à A135 de cette norme ont été rédigés en fonction de l'utilisation des travaux d'un expert choisi par le professionnel en exercice, mais les points à prendre en considération qui y sont indiqués peuvent s'avérer utiles lorsque ce sont les travaux d'un autre professionnel en exercice qui sont utilisés. Le fait que l'autre professionnel en exercice se conforme ou non à la norme ISQC 1 ou qu'il soit membre ou non d'un cabinet du même réseau et, le cas échéant, que les cabinets de ce réseau aient des systèmes et processus communs pour se conformer à la norme ISQC 1 peut faire partie des facteurs pris en compte pour déterminer le degré approprié de direction, de supervision et de revue des travaux de l'autre professionnel en exercice.

Chapitre 2 : Exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

50. Le présent chapitre :

- explique pourquoi il est important que, conformément aux paragraphes 37 et 38 de la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique et exerce son jugement professionnel lors d'une mission d'assurance relative à l'IEE ;
- donne des exemples d'obstacles pouvant nuire à l'exercice de l'esprit critique dans une mission d'assurance relative à l'IEE ;
- donne des exemples de comportements et de compétences pouvant favoriser l'exercice de l'esprit critique ;
- démontre par des exemples comment le professionnel en exercice peut faire preuve d'esprit critique et exercer son jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission d'assurance relative à l'IEE.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

51. Dans une mission d'assurance relative à l'IEE, il peut être difficile :

- a) de comprendre les besoins des utilisateurs visés, notamment le fait que différents groupes d'utilisateurs peuvent avoir des besoins différents aux fins de leur prise de décisions ;
- b) de comprendre les interrelations complexes entre les divers aspects de l'objet considéré de cette mission et le poids relatif de chacun, ainsi que leurs incidences par rapport aux activités de l'entité. Plus l'entité est grande, complexe et diversifiée (par exemple, plus elle est étendue géographiquement et plus elle dépend d'une chaîne logistique longue et diversifiée), plus il peut être difficile de déterminer :
 - i) si l'objet considéré est approprié dans les circonstances de la mission,
 - ii) l'importance qui doit être accordée à chaque aspect de l'information sur l'objet considéré dans le contexte des informations IEE dans leur ensemble ;
- c) de déterminer si les critères sont valables lorsque le préparateur a, pour chaque objet considéré, accès à une multitude de référentiels d'IEE, de critères ou de bases d'établissement sur lesquels s'appuyer pour faire ses choix, d'autant plus dans les cas où l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE est communiquée volontairement, sans surveillance de la part d'une autorité de réglementation ;
- d) de déterminer si les hypothèses et les méthodes utilisées par le préparateur sont appropriées, car :
 - i) il se peut que de nombreuses hypothèses ou méthodes soient acceptables,
 - ii) il se peut que l'objet considéré soit complexe à mesurer ou à évaluer ou qu'il fasse l'objet d'incertitudes. Par exemple, les risques liés aux changements climatiques, la probabilité de leur réalisation et leurs impacts financiers et non financiers sur l'entité et sa chaîne logistique à court, moyen et long terme peuvent à la fois être complexes à mesurer et à évaluer et comporter un degré élevé d'incertitude ;

- e) de reconnaître les situations inhabituelles ou les omissions d'informations lorsqu'elles se produisent, car :
 - i) les référentiels d'IEE ont encore besoin d'être perfectionnés, ce qui peut mener à différentes interprétations ou applications des critères,
 - ii) il se peut que les systèmes, les processus et les contrôles des entités soient encore en cours d'élaboration, ou que les responsables de la gouvernance (RG) ou la direction n'accordent pas autant d'importance à l'IEE qu'à la performance financière et à la stratégie financière ; des anomalies, y compris des omissions, peuvent ainsi survenir sans être prévenues, ni détectées et corrigées ;
 - f) d'apprécier si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, car :
 - i) les utilisateurs visés peuvent avoir des besoins différents ; ce qui est significatif pour un groupe ne l'est pas nécessairement pour un autre,
 - ii) il peut y avoir de nombreux aspects de l'information sur l'objet considéré différents les uns des autres pour lesquels il n'existe pas de base commune à partir de laquelle cumuler et évaluer les anomalies ;
 - g) d'évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, notamment lorsque le préparateur a utilisé des informations générées par des parties externes pour préparer l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE ;
 - h) d'établir une conclusion quant à l'absence d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré.
52. En plus des facteurs susmentionnés, d'autres pressions, comme les pressions à l'égard des honoraires ou les contraintes de temps, peuvent constituer des obstacles à l'exercice de l'esprit critique, tout comme la culture organisationnelle ou le ton donné par la direction de l'entité ou du cabinet du professionnel en exercice. Ces facteurs, qui ne sont pas l'apanage des missions d'assurance relatives à l'IEE, peuvent toutefois s'y retrouver plus fréquemment, car :
- il se peut que l'entité n'accorde pas la même importance à l'IEE qu'à la performance financière et à l'information financière ou qu'aucune exigence réglementaire ne l'oblige à publier un rapport IEE, et qu'elle soit donc portée à vouloir maintenir les honoraires au plus bas, faisant ainsi peser des contraintes de temps sur l'équipe de mission ;
 - si le ton donné par la direction de l'entité ne communique pas l'importance de l'IEE, il est possible que peu de ressources soient allouées à l'élaboration de systèmes et de processus consacrés à la gestion et à la communication de l'information sur l'objet considéré ;
 - il se peut que l'entité ou l'associé responsable de la mission soient moins disposés à remettre des éléments en question lorsqu'il n'y a pas qu'une seule façon généralement reconnue de mesurer ou d'évaluer les informations IEE et de les communiquer.
53. Des facteurs au niveau du cabinet, au niveau de la mission ou au niveau personnel peuvent aussi faire obstacle à l'exercice de l'esprit critique. Par exemple, certains objets considérés de l'IEE, tels que la lutte contre les changements climatiques, la préservation de la biodiversité, l'élimination sécuritaire des déchets dangereux, le traitement équitable des collectivités locales et l'égalité entre les genres et les ethnies, peuvent faire ressortir davantage certains traits de personnalité, notamment des partis pris, des attitudes, des croyances et des valeurs personnels que d'autres sujets tels que la rotation du personnel et les pratiques de recrutement. Le

Diagramme 4 présente d'autres obstacles potentiels pouvant émaner du cabinet du professionnel en exercice.

54. Il est important de posséder une connaissance suffisante des circonstances de la mission, ainsi qu'une compétence en assurance, pour être en mesure de faire preuve d'esprit critique et d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il y a des décisions à prendre dans le cadre d'une mission d'assurance. Les paragraphes A76 à A85 de la norme ISAE 3000 (révisée) expliquent pourquoi il est nécessaire que le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission et dans quelles circonstances cela s'avère particulièrement important.

Exercice de l'esprit critique

Qu'est-ce que l'esprit critique ?

C'est une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur (voir l'alinéa 12 u) de la norme ISAE 3000 (révisée)).

55. 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 corroborent d'autres éléments probants recueillis.
56. Il est important de comprendre que l'esprit critique est une attitude qu'adopte le professionnel en exercice. Ainsi, l'esprit critique exercé dans une mission d'assurance relative à l'IEE ne diffère pas tellement de celui exercé dans une autre mission d'assurance si ce n'est que, comme l'indiquent les paragraphes 51, 52 et 53 ci-dessus, il sera peut-être encore plus important de faire preuve d'esprit critique pour certains aspects d'une mission d'assurance relative à l'IEE.
57. Les facteurs suivants, qui accroissent les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, accentuent la nécessité de faire preuve d'esprit critique, dans l'intérêt des utilisateurs visés :
- la complexité grandissante du monde des affaires et de l'IEE en général ;
 - les changements rapides que doivent faire les entreprises pour s'adapter aux circonstances changeantes ;
 - le resserrement de la réglementation ;
 - la demande croissante pour une information transparente ;
 - les pressions exercées sur les entreprises pour qu'elles assument la responsabilité de leurs actes ;
 - la nécessité pour les préparateurs de rapports IEE de formuler davantage de jugements, d'estimations et d'hypothèses.
58. Le diagramme ci-dessous présente :
- les facteurs qui contribuent à la nécessité de faire preuve d'esprit critique dans le contexte d'une mission d'assurance relative à l'IEE, comme l'expliquent les paragraphes 51, 52 et 53 ci-dessus ;
 - certains des obstacles potentiels à l'exercice de l'esprit critique.
59. Il ne vise pas à illustrer tous les facteurs ou obstacles possibles, mais à donner une idée des facteurs qui peuvent influencer sur l'exercice de l'esprit critique par le professionnel en exercice. Les cases pointillées illustrent le fait que le professionnel en exercice peut encore relever d'autres

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

obstacles ou facteurs. En sachant que ces facteurs existent, celui-ci peut prendre les mesures appropriées pour tenter d'en atténuer l'incidence.

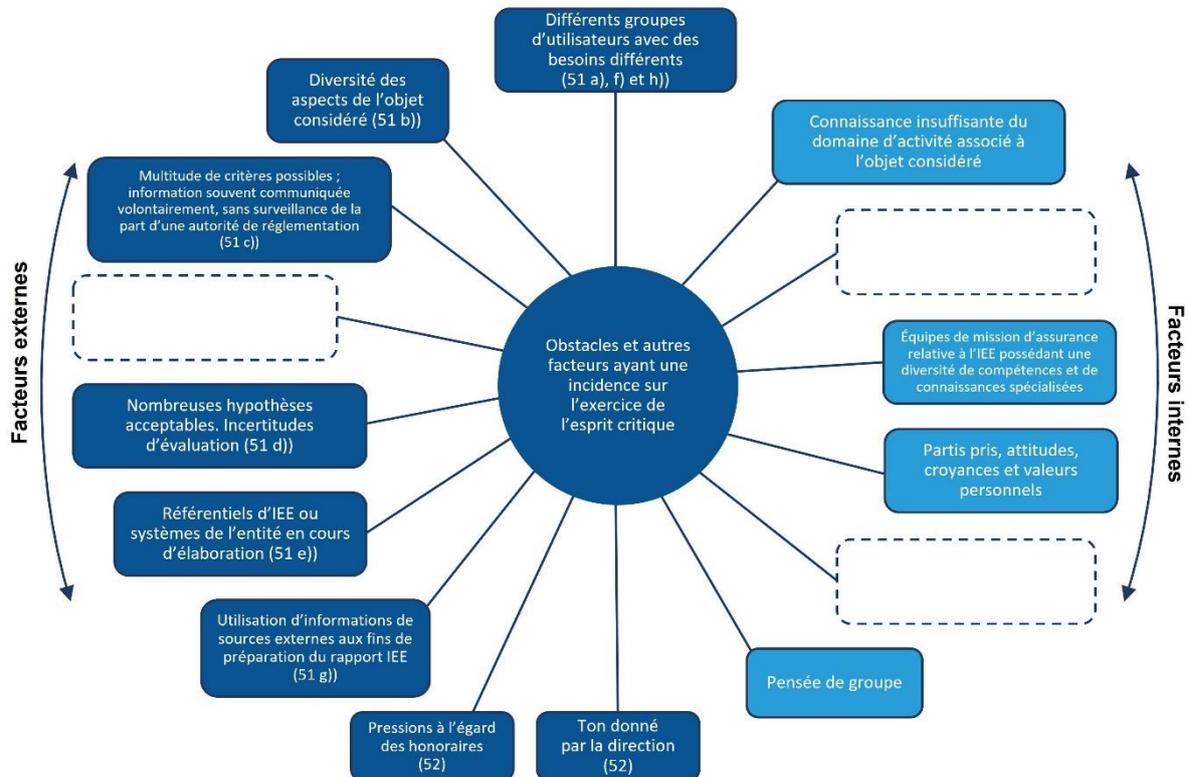


Diagramme 4 – Facteurs renforçant la nécessité de faire preuve d'esprit critique et obstacles potentiels à l'exercice de l'esprit critique

60. Voici deux exemples de la façon dont des facteurs externes peuvent contribuer à la nécessité pour le professionnel en exercice de faire preuve d'esprit critique dans le cadre d'une mission d'assurance relative à l'IEE.

Exemple – Manque d'engagement des RG

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 propriétaires et sur l'expansion de l'entreprise. Ils délèguent les questions environnementales et sociales aux membres de l'équipe de direction possédant des compétences et des connaissances spécialisées. La rémunération des membres de la direction comprend une prime pour l'atteinte de cibles prédéterminées pour tous les indicateurs de performance de l'entité.

Sans une gouvernance et une surveillance appropriées, il se peut que les questions environnementales et sociales ne soient pas considérées comme importantes 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 les informations IEE contiennent des erreurs qui ne seront pas détectées et corrigées. De plus, les primes basées sur la performance, sans une surveillance appropriée, peuvent accroître les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ce qui renforce la nécessité pour le professionnel en exercice de faire preuve d'esprit critique. Certains indicateurs révèlent la nécessité d'exercer davantage d'esprit critique, par exemple l'obtention d'éléments probants incohérents avec ceux déjà obtenus ou le fait que la direction agisse de manière suspecte ou ne parvienne pas à fournir d'éléments probants ou d'explications adéquates.

Exemple – Diversité des objets considérés et des critères pouvant être appliqués

Une société minière rend compte de son adhésion aux objectifs de développement durable des Nations Unies (ODD). Elle s'est appuyée sur plusieurs référentiels d'information pour choisir certains des critères à appliquer et a élaboré elle-même les autres critères. 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).

Il peut être difficile pour le professionnel en exercice de déterminer si les critères choisis et élaborés sont valables. Les ODD sont des principes généraux qui couvrent un large éventail d'aspects de l'objet considéré et aucun référentiel d'information (ensemble de critères) n'est imposé pour rendre compte de leur atteinte. Il peut également être difficile pour le professionnel en exercice de déterminer si l'omission d'informations, comme celles qui se rapportent aux trois objectifs susmentionnés, est appropriée. Bien que les entités ne soient pas tenues de faire rapport sur tous les ODD, si l'entité fait rapport sur les ODD auxquels elle a contribué positivement, mais pas sur ceux sur lesquels elle a eu une incidence négative, cela peut amener le professionnel en exercice à douter de la neutralité des critères appliqués et donc à remettre en question le caractère valable de ceux-ci.

Il peut donc être important que le professionnel en exercice ait une bonne connaissance du secteur d'activité, de l'entreprise et des autres circonstances de la mission pour être en mesure de faire preuve d'esprit critique. Par exemple, si le professionnel en exercice sait que les procédés de production de la société minière sont susceptibles de contaminer les cours d'eau, il pourrait être en mesure de remettre en question les raisons pour lesquelles l'entité a exclu l'ODD 14 de son rapport. Les autres ODD exclus pourraient faire l'objet de considérations analogues.

61. L'exemple qui suit montre que des facteurs internes émanant du cabinet peuvent empêcher le professionnel en exercice de faire preuve d'esprit critique dans le cadre d'une mission d'assurance relative à l'IEE.

Exemple – Connaissance insuffisante de l'entreprise

Un professionnel en exercice possède une vaste expérience en audit d'états financiers dans le secteur agricole, ainsi que de l'expérience dans les missions d'assurance portant sur les informations sur les questions environnementales, sociales et de gouvernance (les rapports ESG). On lui a demandé de réaliser une mission d'assurance relative à l'IEE portant sur les informations fournies par une institution financière en ce qui concerne les risques physiques et les risques liés à la transition auxquels sont exposées ses activités hypothécaires en raison des changements climatiques.

Même si le professionnel en exercice possède un savoir-faire et des compétences en assurance ainsi qu'une compréhension de l'information relative aux changements climatiques, il ne sera pas à même de faire preuve d'esprit critique s'il ne connaît pas suffisamment bien le secteur des services financiers pour remettre en cause la validité des hypothèses de la direction en ce qui concerne l'impact des risques climatiques sur les biens immobiliers pour lesquels l'entité a accordé des prêts hypothécaires.

Pour que le professionnel en exercice soit en mesure de remettre en cause la validité des hypothèses de la direction sur des questions telles que la disponibilité de l'assurance, le prix de l'immobilier, le comportement des consommateurs en cas de fonds propres négatifs, les risques de défaillance et le poids relatif de chacun de ces éléments, il est important qu'il ait une bonne connaissance du secteur et des activités de l'entité, ou qu'il reconnaisse qu'il devra peut-être inclure dans l'équipe de mission un membre possédant une expertise dans ce secteur.

62. 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. Les cases pointillées illustrent le fait que le professionnel en exercice peut encore relever d'autres comportements ou compétences.

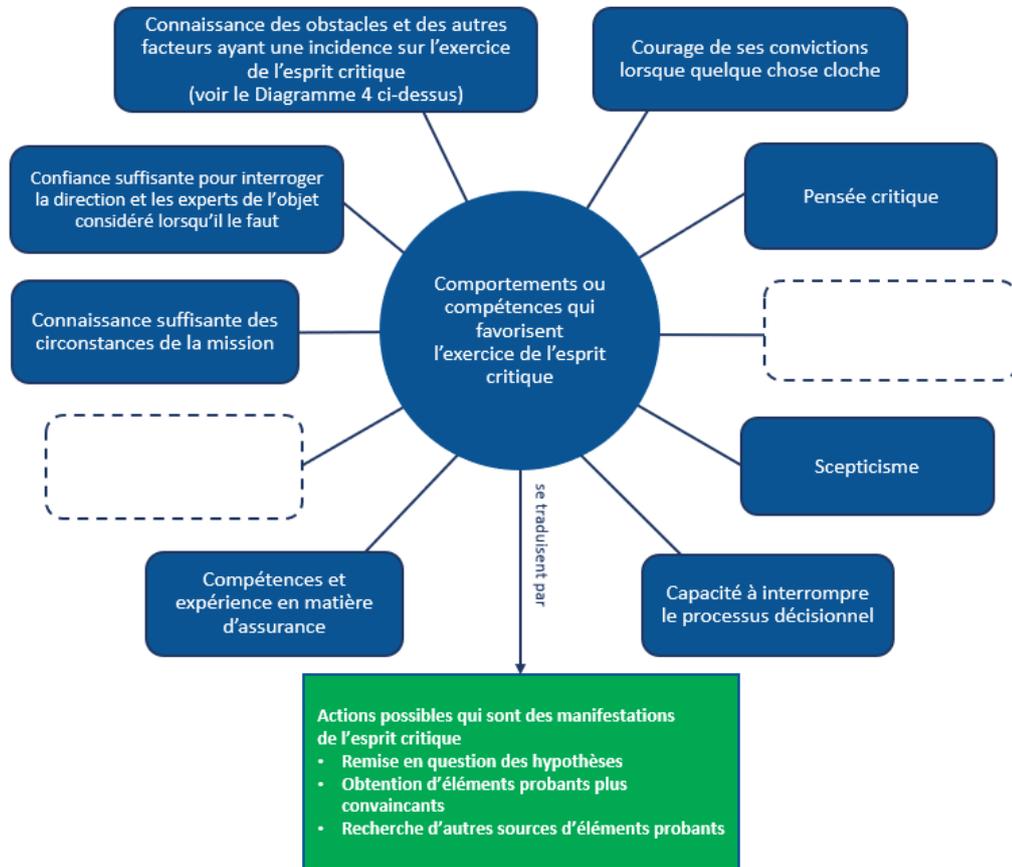


Diagramme 5 – Comportements ou compétences pouvant favoriser l'exercice de l'esprit critique

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

EXEMPLE

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 attribuable au fait que la production a considérablement diminué au cours de l'année 2020 en raison du confinement lié à la pandémie de COVID-19.

Cette réponse serait plausible dans certains secteurs ; or l'entité œuvre dans le secteur de la production alimentaire : elle produit des conserves et des aliments secs. Le directeur principal de l'équipe de mission, au courant des circonstances générales dans lesquelles s'inscrit la mission (connaissances et compétences), accueille la réponse avec scepticisme (un comportement qui reflète une attitude) et fait remarquer qu'il se serait plutôt attendu à ce que la demande pour ces produits soit plus forte que d'habitude pendant le confinement. Exerçant sa pensée critique (comportement), le directeur principal, qui saisit le lien entre les émissions de GES et la production et les données financières (connaissances et compétences), suggère à l'équipe d'examiner les livres et justificatifs des ventes de l'entité avant de retourner voir la direction, pour déterminer 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 comprendre comment, 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 (actions), montre qu'ils sont capables d'interrompre leur processus décisionnel (comportement) et qu'ils sont prêts à poser d'autres questions (action) lorsque quelque chose cloche ou ne semble pas logique à la lumière des faits connus.

Le directeur principal 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. Faire preuve d'esprit critique, suggérer des mesures à prendre et expliquer les raisons qui les sous-tendent joue aussi un autre rôle important, soit celui d'encadrer sur le terrain les membres moins expérimentés de l'équipe de mission (action).

Exercice du jugement professionnel

Qu'est-ce que le jugement professionnel ?

C'est 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 le contexte de la mission en cours (voir l'alinéa 12 t) de la norme ISAE 3000 (révisée)).

64. L'expérience pratique et l'encadrement sur le terrain, notamment l'exemple que donne l'associé responsable de la mission et le degré approprié de direction, de supervision et de revue par les membres les plus expérimentés de l'équipe, peuvent contribuer de manière importante au développement de la capacité des membres moins expérimentés à exercer leur jugement professionnel.
65. Les experts de l'objet considéré exercent leur jugement dans leur domaine d'expertise à l'égard de l'objet considéré. Toutefois, selon la norme ISAE 3000 (révisée), le jugement professionnel fait partie intégrante de la compétence en assurance du professionnel en exercice, laquelle est le fruit d'une formation solide, des connaissances acquises et d'une expérience pratique. Dans le cadre d'une mission d'assurance relative à l'IEE, l'exercice du jugement professionnel est notamment nécessaire pour prendre des décisions à l'égard des éléments suivants :
- a) la présence des conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance ;
 - b) le caractère significatif ;
 - c) le risque de mission ;
 - d) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures qui permettront d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de se conformer aux exigences des normes ISAE pertinentes ;
 - e) l'évaluation des éléments probants obtenus et les conclusions appropriées à en tirer ;
 - f) les mesures à prendre pour donner suite à l'exercice de l'esprit critique.

EXEMPLE

Une entité demande l'expression d'une assurance sur ses informations IEE. Le préparateur affirme qu'il s'est conformé à un référentiel qui exige, entre autres, que les incidences sociétales et environnementales de l'entité soient communiquées et, si possible, quantifiées. Le professionnel en exercice se demande s'il doit accepter la mission d'assurance relative à l'IEE.

Le professionnel en exercice connaît le référentiel choisi et considère qu'il est approprié. L'objet considéré, à l'égard duquel le référentiel exige la communication d'informations, est approprié compte tenu des utilisateurs visés identifiés par le préparateur et des fins auxquelles les informations sont préparées. En se fondant sur des entretiens avec le préparateur, le professionnel en exercice s'attend à pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion. Les conditions préalables semblent donc réunies. Toutefois, au cours d'un entretien, le professionnel en exercice pose des questions sur un permis d'extraction de cuivre dans un écosystème fragile qui a été accordé à l'entité. Le préparateur répond qu'il ne communiquera aucune information sur ses nouvelles activités minières, car la mise en place des infrastructures n'est pas achevée et l'exploitation vient à peine de commencer. En outre, 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 importantes.

Le professionnel en exercice discute de la question plus en profondeur avec le préparateur, en abordant notamment les raisons pour lesquelles il pourrait être important de communiquer des informations sur la mine et l'incidence que le fait de ne pas les communiquer pourrait avoir sur les décisions des 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 locale qui diminue rapidement en raison de l'empiétement des activités minières sur le territoire, doivent être pris 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 le jugement professionnel du professionnel en exercice, le fait d'omettre les informations sur la nouvelle mine pourrait rendre le rapport trompeur pour les utilisateurs visés, et faire en sorte que les conditions préalables à la réalisation de la mission ne soient pas réunies (voir le chapitre 3). Si le préparateur refuse d'apporter des changements, le professionnel en exercice considère qu'il ne pourra pas accepter la mission d'assurance relative à l'IEE.

Exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel tout au long de la mission

66. Il sera question de l'esprit critique et du jugement professionnel dans d'autres chapitres des présentes indications et des exemples illustreront comment exercer ceux-ci à des moments précis où des décisions doivent être prises, à diverses étapes d'une mission d'assurance relative à l'IEE. Dans ces exemples, les éléments illustrant l'exercice de l'esprit critique et ceux illustrant l'exercice du jugement professionnel sont identifiés par les symboles ci-dessous. Ces symboles ne seront toutefois pas utilisés chaque fois qu'il sera question de l'exercice de l'esprit critique ou du jugement professionnel dans les présentes indications.



Esprit critique



Jugement professionnel

Chapitre 3 : Détermination des conditions préalables et accord sur le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

67. Le présent chapitre fournit des indications sur l'application, aux missions d'assurance relatives à l'IEE, des exigences des paragraphes 21 à 30 de la norme ISAE 3000 (révisée) relatives à l'acceptation et au maintien de missions. Il y est abordé :
- la façon d'établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies ;
 - l'accord sur le périmètre de la mission ;
 - les travaux qu'il peut être approprié d'effectuer pour l'application des dispositions relatives à l'acceptation et au maintien de la mission ;
 - la nécessité pour le professionnel en exercice d'être attentif et de répondre aux menaces pour l'indépendance que pourrait engendrer la réalisation de la mission envisagée.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

68. L'une des premières actions importantes du professionnel en exercice avant qu'il accepte ou reconduise la mission consiste à établir si les conditions préalables à sa réalisation sont réunies. Dans une mission d'assurance relative à l'IEE, il se peut :
- que l'objet considéré soit complexe et diversifié, et que les caractéristiques de l'objet considéré et de l'information sur l'objet considéré soient davantage de nature qualitative et prospective que de nature quantitative et historique ;
 - que le processus de préparation du rapport IEE ou les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité qui sont pertinentes pour la préparation de ce rapport ne soient pas tout à fait au point ;
 - que les critères utilisés pour mesurer ou pour évaluer l'objet considéré soient contenus dans un référentiel, ou correspondent à des aspects choisis parmi divers référentiels possibles, ou soient en grande partie élaborés par l'entité.
69. Ces facteurs et d'autres facteurs, y compris le fait que la mission peut être demandée sur une base volontaire et que le coût de celle-ci peut être une question déterminante pour le préparateur, peuvent faire en sorte que la mission proposée ne porte pas sur l'intégralité de l'information sur l'objet considéré contenue dans le rapport IEE de l'entité. De tels facteurs peuvent accroître la possibilité de parti pris dans l'étendue de l'information sur l'objet considéré que le préparateur pourrait décider de soumettre à la mission d'assurance et dans la préparation de cette information.
70. Lorsqu'une partie ou la totalité des facteurs susmentionnés sont présents, en particulier dans une mission initiale, il se peut que les travaux à effectuer pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance relative à l'IEE sont réunies soient plus importants que dans le cas d'une mission d'assurance dans un domaine bien connu. Dans certaines circonstances, il peut y avoir des obstacles qui empêchent le professionnel en exercice d'accepter la mission. Dans ces circonstances, il pourrait être utile pour une entité voulant obtenir une assurance sur ses informations IEE que le professionnel en exercice réalise au préalable une mission distincte sans assurance pour évaluer la maturité du processus de l'entité et donner au préparateur une

indication de l'état de préparation de l'entité en vue de la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE.

71. S'il est vrai que la réalisation préalable d'une telle mission peut contribuer à améliorer suffisamment le processus de présentation de l'information de l'entité pour ensuite permettre la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE, elle peut également engendrer des menaces pour l'indépendance du professionnel en exercice dans le cadre de la mission d'assurance relative à l'IEE devant être réalisée par la suite. Voir également les paragraphes [117 à 121](#).

Façon d'établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission relative à l'IEE sont réunies

72. Le professionnel en exercice ne peut accepter ou reconduire une mission d'assurance que si, en se fondant sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur des entretiens avec le préparateur, il a, entre autres, établi que les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies. Il peut être utile pour le professionnel en exercice d'avoir des entretiens non seulement avec les personnes qui participent directement à la préparation de l'information sur l'objet considéré, mais aussi avec les responsables de la gouvernance pour obtenir leur point de vue.
73. Les conditions préalables qui doivent être réunies pour une mission récurrente sont les mêmes que pour une mission initiale, mais il se peut que le processus de maintien soit plus simple puisque le professionnel en exercice a déjà une bonne connaissance de l'entité et de la mission. Dans ce cas, il cherchera surtout à savoir si les circonstances de la mission ont changé par rapport à la période précédente.
74. Les conditions préalables à la réalisation de la mission sont énoncées au paragraphe 24 de la norme ISAE 3000 (révisée). Pour établir si elles sont réunies, le professionnel en exercice doit avoir une connaissance préliminaire suffisante des circonstances de la mission. Selon le paragraphe 41 de la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice doit aussi, à l'étape de la planification de la mission, déterminer si les critères sont valables au regard des circonstances de la mission. S'il détermine que ce n'est pas le cas, il est tenu d'appliquer les exigences du paragraphe 42 de la norme ISAE 3000 (révisée) (voir également le chapitre [5](#)). Les questions que devrait se poser le professionnel en exercice, compte tenu des exigences du paragraphe 24 de la norme ISAE 3000 (révisée), sont présentées dans le diagramme ci-dessous et abordées plus en détail aux paragraphes suivants. On présume que le professionnel en exercice possède la connaissance préliminaire requise des circonstances de la mission pour y répondre. Un tableau récapitulatif des points à prendre en considération est fourni au paragraphe [124](#) à la fin du présent chapitre. Les lettres A à H dans le diagramme servent de renvoi aux intertitres après celui-ci et aux lettres correspondantes dans le tableau récapitulatif.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

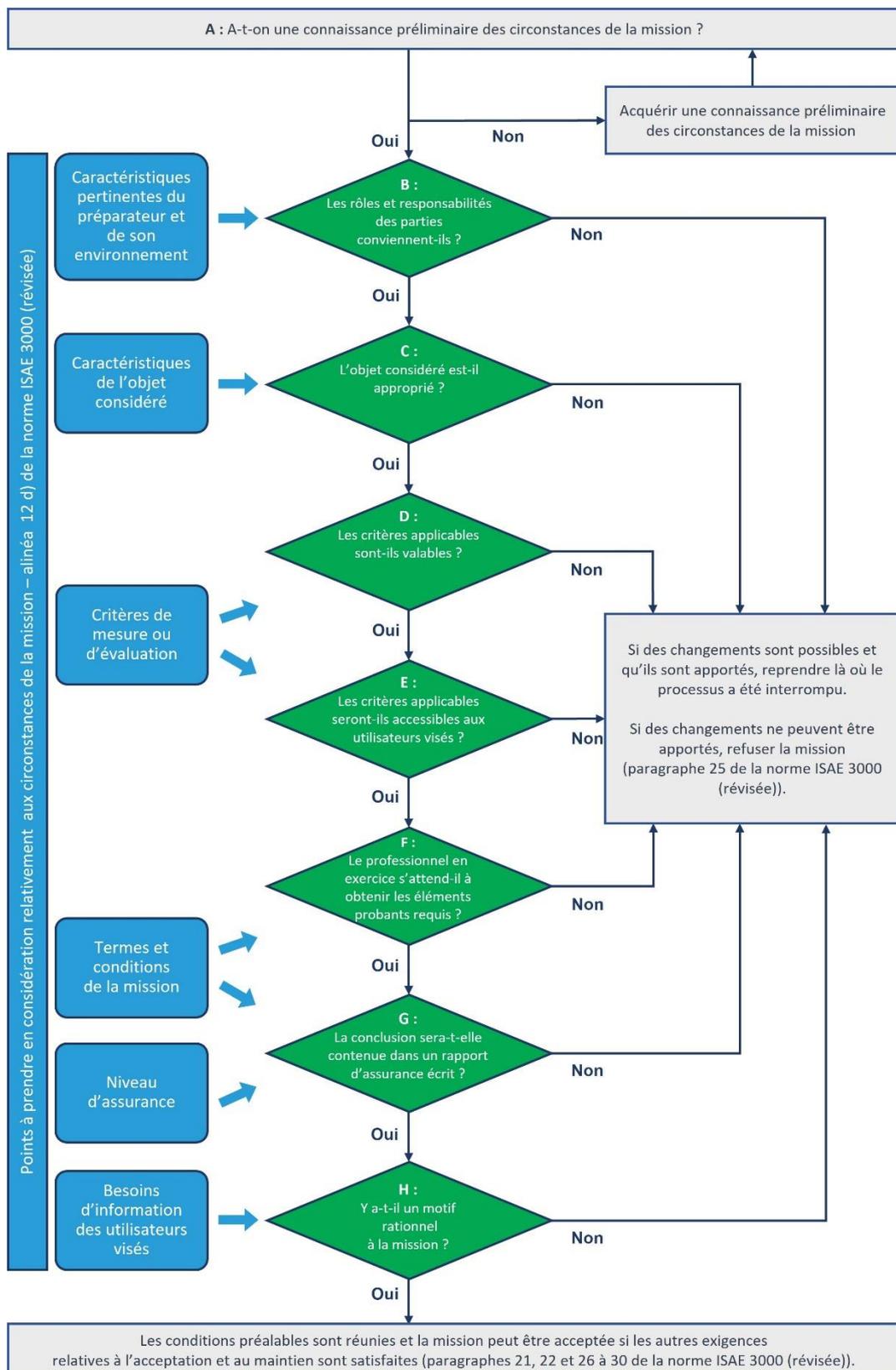


Diagramme 6 – Points à prendre en considération relativement à l'acceptation ou au maintien de la mission

Déterminer si les rôles et responsabilités sont appropriés (B dans le diagramme)

75. Des indications sur les rôles et responsabilités dans le cadre de la mission d'assurance sont fournies aux paragraphes A37 à A39 et à l'annexe de la norme ISAE 3000 (révisée).
76. Pour que la condition préalable concernant le caractère approprié des rôles et responsabilités de chacun dans les circonstances soit remplie, il faut notamment que le préparateur dispose d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. Il est possible que les entités avec lesquelles traite le professionnel en exercice en soient à des étapes différentes dans l'élaboration de leur processus de préparation de l'information sur l'objet considéré. 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 contribue, selon le jugement professionnel du professionnel en exercice, à ce que cette condition préalable soit remplie, selon la nature, l'étendue et la complexité de l'objet considéré et des critères.
77. Tenir compte du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur l'objet considéré peut permettre au professionnel en exercice de déterminer si cette condition préalable à la réalisation de la mission d'assurance est remplie. Les paragraphes [110 à 113](#) de la section « Travaux à effectuer pour déterminer si les conditions préalables sont réunies » portent sur les travaux à effectuer à cet égard, et des exemples de procédures sont donnés à l'Annexe [3](#), « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE ». Le chapitre [6](#) contient des indications sur l'acquisition d'une compréhension plus approfondie des processus et des systèmes de contrôle interne de l'entité à l'étape de la planification de la mission.

Déterminer si l'objet considéré est approprié (C dans le diagramme)

78. Les indications des paragraphes A40 à A44 de la norme ISAE 3000 (révisée) expliquent comment savoir si un objet considéré est approprié. Entre autres, il faut déterminer si l'objet considéré est identifiable et peut faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente par rapport aux critères applicables, si bien que l'information sur l'objet considéré ainsi obtenue peut être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'expression d'une assurance raisonnable ou d'une assurance limitée, selon le cas.
79. Lorsque divers aspects de l'objet considéré sont à mesurer ou à évaluer, il est également nécessaire que ces aspects soient identifiables et puissent faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente par rapport aux critères applicables (voir l'exemple ci-dessous). Toutes les missions d'assurance portent sur un objet considéré, auquel sont appliqués des critères pour obtenir l'information sur l'objet considéré. Ainsi qu'il est expliqué aux paragraphes [92 à 94](#) ci-après, un lien cohérent doit exister entre l'objet considéré, les critères et l'information sur l'objet considéré : l'utilisation des critères applicables pour mesurer ou évaluer l'objet considéré devrait aboutir à une information sur l'objet considéré qui concorde avec le périmètre de la mission d'assurance.

EXEMPLE

Une entité peut établir que ses émissions de GES constituent un objet considéré qui est identifiable 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 à ses activités. De même, les émissions de GES des champs d'application 1 et 2 peuvent être des objets considérés 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 un objet considéré qui est identifiable, puisqu'il est difficile d'établir le lien entre celle-ci 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).



80. Ainsi qu'il est énoncé au paragraphe A42 de la norme ISAE 3000 (révisée), chaque objet considéré (ou aspect d'un objet considéré) 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 l'objet considéré au regard des critères de même que sur le caractère convaincant des éléments probants disponibles.
81. Il se peut que le degré de détail des aspects de l'objet considéré ait une incidence sur la prise en considération par le professionnel en exercice d'éléments tels que le processus suivi par l'entité pour l'identification des sujets à présenter dans le rapport IEE (chapitre 4), le caractère valable des critères (paragraphe [82 et 83](#) et chapitre [5](#)) et ce qui pourrait influencer sur les décisions des utilisateurs visés identifiés (à savoir l'appréciation du caractère significatif, dont le chapitre [9](#) traite plus en détail).

Déterminer si les critères sont valables (D dans le diagramme)

82. Le niveau d'assurance recherché n'affecte pas le caractère valable des critères ; 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.
83. Selon le paragraphe A48 de la norme ISAE 3000 (révisée), les critères peuvent être choisis ou élaborés de diverses façons. Les critères contenus dans un référentiel d'IEE ne présentent pas nécessairement toutes les caractéristiques de critères valables. Les référentiels d'IEE sont souvent moins prescriptifs que les référentiels d'information financière relativement à la portée de l'objet considéré traité dans le rapport IEE, ou aux méthodes de mesure ou d'évaluation et au mode de présentation de l'objet considéré. Le préparateur devra alors étoffer les critères pour qu'ils présentent toutes les caractéristiques de critères valables. Le chapitre [5](#) contient d'autres indications sur le caractère valable des critères.

Déterminer si les critères seront accessibles aux utilisateurs visés (E dans le diagramme)

84. Les utilisateurs visés doivent avoir accès aux critères au moment où le rapport du professionnel en exercice est délivré pour comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué. Lorsque seuls des principes généraux sont énoncés dans un référentiel d'IEE, il y a alors bien

des façons de les appliquer. Il est donc peu probable que les utilisateurs visés puissent se fonder sur les informations IEE pour prendre des décisions s'ils n'ont pas accès aux critères, tant les critères du référentiel que ceux élaborés par l'entité. Le chapitre [5](#) contient d'autres indications à ce sujet.

Déterminer si le professionnel en exercice s'attend à pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion (F dans le diagramme)

85. Le professionnel en exercice est tenu de déterminer, en se fondant sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission, s'il s'attend à pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion. Les paragraphes A53 à A55 de la norme ISAE 3000 (révisée) donnent des indications sur les points pertinents à prendre en considération relativement à la quantité et à la qualité des éléments probants disponibles et à l'accès aux documents. D'autres indications concernant l'obtention d'éléments probants, y compris les points à prendre en considération lorsque le préparateur a utilisé des informations provenant d'une tierce partie (« source d'informations externe ») pour la préparation des informations IEE, sont énoncées dans le chapitre [8](#).

Déterminer si la conclusion du professionnel en exercice sera contenue dans un rapport d'assurance écrit (G dans le diagramme)

86. L'une des conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance est que la conclusion du professionnel en exercice soit contenue dans un rapport écrit, qui doit aussi comporter au minimum les éléments de base indiqués au paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée). D'autres indications sur le rapport écrit sont fournies au chapitre [12](#).

Déterminer s'il y a un motif rationnel à la mission (H dans le diagramme)

87. La définition de « mission d'assurance » donnée à l'alinéa 12 a) de la norme ISAE 3000 (révisée) établit le motif pour lequel est réalisée la mission d'assurance. Ce qu'on entend par « rationnel » n'est toutefois pas expliqué expressément dans la norme ISAE 3000 (révisée). Selon la définition de « mission d'assurance », on peut par contre considérer que le motif de la mission d'assurance est d'« accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés [...] quant à l'information sur l'objet considéré ». 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 compte tenu des circonstances de la mission. Les modalités d'application du paragraphe A56 de la norme ISAE 3000 (révisée) présentent certains points qu'il peut être utile de prendre en considération pour déterminer si le motif d'une mission d'assurance proposée est rationnel. Voir également les paragraphes [92 à 94](#) de la section « Accord sur le périmètre de la mission ».
88. En plus d'avoir à déterminer si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies, le professionnel en exercice doit satisfaire aux autres exigences en matière d'acceptation et de maintien de missions énoncées aux paragraphes 21 à 30 de la norme ISAE 3000 (révisée).

Accord sur le périmètre de la mission

89. Parvenir à un accord sur le périmètre de la mission consiste à s'entendre sur ce qui fera l'objet de l'expression d'une assurance et sur le niveau d'assurance à obtenir. La mission peut porter sur :
- le rapport IEE dans son intégralité ;

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

- des sujets ou aspects en particulier des informations contenues dans le rapport IEE, par exemple les questions environnementales ou sociales ;
- des éléments précis de sujets ou d'aspects en particulier des informations contenues dans le rapport IEE, par exemple la production de déchets, qui est une question environnementale, ou l'écart salarial entre les genres, qui est une question sociale ;
- l'expression d'un niveau d'assurance différent pour différents aspects des informations IEE, par exemple une assurance limitée sur les questions sociales et une assurance raisonnable sur les questions environnementales, ou sur des éléments de celles-ci.

Déterminer ce sur quoi doit porter l'assurance

90. Que la mission porte sur le rapport IEE dans son intégralité ou sur une partie de celui-ci, les conditions préalables énoncées au paragraphe 24 de la norme ISAE 3000 (révisée), y compris l'existence d'un motif rationnel à la mission, et les autres exigences en matière d'acceptation ou de maintien de la mission doivent être réunies.
91. Lorsque l'entité en est à ses premiers rapports et que l'IEE de l'entité n'est pas encore aboutie, il se peut que le professionnel en exercice ne puisse déterminer si le préparateur dispose d'une base raisonnable pour toutes les informations incluses dans le rapport IEE et qu'il n'ait alors à exprimer une assurance que sur les informations IEE pour lesquelles le préparateur dispose d'une telle base. Pour autant que les autres conditions préalables soient réunies, y compris l'existence d'un motif rationnel à la mission de portée limitée, la norme ISAE 3000 (révisée) autorise la réalisation de la mission (voir les paragraphes A36 et A44 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Dans d'autres circonstances, il se peut que le préparateur propose une mission d'assurance récurrente relative à l'IEE portant sur de l'information sur l'objet considéré pouvant varier à chaque période. Par exemple, il pourrait proposer que le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE soit élargi au fil des périodes (voir les paragraphes [95 à 98](#) ci-après) ou varie d'une période à l'autre sur la base d'un programme par alternance (voir les paragraphes [99 à 106](#) ci-après). Un périmètre variable peut cependant réduire la comparabilité des informations entre les périodes, ce dont il est question au chapitre [5](#).

Points à considérer lorsque le périmètre proposé se limite à une ou plusieurs parties du rapport IEE

92. Si le périmètre proposé pour la mission d'assurance relative à l'IEE est particulièrement limité, par exemple s'il ne comprend que quelques mesures ou indicateurs pris isolément plutôt que le rapport IEE dans son intégralité, il faudra peut-être faire preuve de vigilance pour établir si les conditions préalables sont réunies.
93. Lorsque l'information sur l'objet considéré ne concerne pas toutes les informations incluses dans le rapport IEE, les critères et l'objet considéré s'appliquant à la mission différeront de ceux ayant abouti à l'ensemble des informations incluses dans le rapport IEE. Ils auront une portée plus étroite. Il est tout de même nécessaire qu'un lien cohérent existe entre l'information sur l'objet considéré, les critères et l'objet considéré de sorte que l'application des critères à l'objet considéré restreint aboutisse à l'information sur l'objet considéré de portée restreinte.
94. Il n'est généralement pas approprié de ne cibler que les informations incluses dans le rapport IEE pour lesquelles il est plus facile d'exprimer une assurance ou qui présentent l'entité sous un jour favorable. Il doit exister un lien cohérent et approprié entre l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE, les critères et l'objet considéré (c'est-à-dire que l'utilisation des critères applicables pour mesurer ou évaluer l'objet considéré devrait aboutir à une information sur l'objet considéré qui concorde avec le périmètre de la mission d'assurance).

Il est aussi nécessaire que les autres conditions préalables à l'acceptation de la mission d'assurance relative à l'IEE, y compris l'existence d'un motif rationnel à la mission, soient réunies. L'existence d'un motif rationnel à la mission peut dépendre de la mesure dans laquelle les critères sont neutres compte tenu des circonstances de la mission. C'est une question qui relève du jugement professionnel dans le contexte de la mission et à l'égard de laquelle il peut être important que le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique. Voici un exemple de mission au périmètre limité, pour laquelle il pourrait y avoir un motif rationnel.

EXEMPLE

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 de celles-ci.

La société présente un rapport IEE qui contient des informations sur divers aspects de l'objet considéré, mais elle propose que la mission d'assurance relative à l'IEE ne porte que sur les ICP concernant l'eau potable et les eaux usées. Autrement dit, le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE se limiterait à des éléments précis d'aspects en particulier des informations contenues dans le rapport IEE (voir le paragraphe [89](#)). 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 IEE 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.



Points à considérer lorsque le périmètre proposé croît progressivement d'une période à l'autre

95. En général, les entités produisant des rapports IEE modulent graduellement leur gouvernance et leurs contrôles de façon à soutenir l'IEE à mesure qu'elle prend forme et devient mieux structurée. Lorsque l'entité en est à établir sa gouvernance et à élaborer des contrôles à l'égard de l'IEE, il est possible que le préparateur ne dispose pas d'une base raisonnable pour rendre compte de tous les aspects des objets considérés ou pour toutes les informations incluses dans le rapport IEE.
96. Il se peut que le préparateur veuille tout de même obtenir une assurance sur les questions pour lesquelles les conditions préalables pourraient être réunies et indiquer dans le rapport IEE que l'entité s'emploie à établir la gouvernance et à élaborer des processus et systèmes en vue d'élargir le périmètre de la mission d'assurance à d'autres questions en temps voulu. Pour déterminer si la limitation du périmètre de la mission d'assurance est appropriée et s'il existe un motif rationnel à la mission proposée, il est nécessaire de considérer les raisons pour lesquelles le préparateur souhaite ne faire porter l'assurance que sur certains aspects des informations incluses dans le rapport IEE.
97. Le professionnel en exercice doit aussi déterminer s'il a connaissance de déficiences dans le processus d'IEE concernant des informations ne faisant pas partie du périmètre proposé de la

mission d'assurance relative à l'IEE. Dans l'affirmative, il pourrait devoir s'interroger sur ce qu'impliquerait l'acceptation de la mission proposée compte tenu de sa responsabilité de considérer les informations exclues comme d'autres informations dans le contexte de la mission proposée (de plus amples indications concernant les autres informations sont fournies au chapitre 10).

98. Lorsque l'entité en est à établir sa gouvernance et à élaborer des contrôles à l'égard de l'IEE, on peut s'attendre à ce qu'au fil de l'évolution de la gouvernance, des processus d'information et des systèmes en matière d'IEE de l'entité, de plus en plus d'informations incluses dans le rapport IEE entrent progressivement dans l'étendue de l'information sur l'objet considéré visée par les missions d'assurance successives relatives à l'IEE. Bien que l'entité puisse avoir un motif rationnel de continuer de ne vouloir obtenir une assurance qu'à l'égard de certaines parties de son rapport IEE, il est possible, à moins que les besoins d'information des utilisateurs aient changé, de remettre en question l'existence de ce motif et les raisons pour lesquelles l'entité communique l'information sur l'objet considéré si :
- elle prend du retard par rapport à son objectif de faire entrer progressivement davantage d'informations dans l'étendue de l'information sur l'objet considéré au fil des missions d'assurance relatives à l'IEE ;
 - elle ne répond pas aux attentes des utilisateurs ;
 - elle ne cherche aucunement à faire entrer davantage d'informations incluses dans le rapport IEE dans le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE au cours de périodes ultérieures.

EXEMPLE

L'année 1, une société met en place un programme de conservation de l'eau à ses sites de production. À la fin de l'année, la société demande l'expression d'une assurance sur une nouvelle mesure, soit la réduction de la consommation d'eau directement attribuable au programme, mais seulement à l'égard de deux de ses trois sites (A et B), car le site C n'a pas encore mis son programme en marche, ce que la société mentionne dans l'information sur l'objet considéré. Elle continue par ailleurs de présenter de l'information sur la consommation d'eau de la période pour les trois sites. Pour les besoins du présent exemple, on suppose que les conditions préalables sont réunies et que le professionnel en exercice a accepté la mission.

L'année 2, le programme est implanté aux trois sites, mais la consommation d'eau diminue aux sites A et C seulement. Le site B a enregistré une hausse de sa consommation d'eau par rapport à celle d'avant le programme, bien que celui-ci soit en place depuis plus longtemps qu'au site C. La société propose d'obtenir une assurance sur la réduction de la consommation d'eau directement attribuable à son programme pour les sites A et C uniquement et d'exclure le site B le temps de son enquête sur les causes de l'augmentation.

Il est peu probable que l'on puisse trouver un motif rationnel à une mission excluant le site B, même si les raisons de cette exclusion sont communiquées, car les utilisateurs seront vraisemblablement intéressés par la variation de la consommation d'eau résultant du programme, qu'elle soit à la hausse ou à la baisse.



*Points à considérer lorsque le périmètre proposé varie de façon cyclique d'une période à l'autre
(programme par alternance)*

99. L'entité peut souhaiter mettre en place une stratégie qui consisterait à faire varier systématiquement, d'une période à l'autre, le périmètre de la mission d'assurance, de sorte que l'ensemble ou la majorité des aspects de l'information sur l'objet considéré serait inclus dans le périmètre de la mission sur un cycle récurrent (programme par alternance).
100. Appliquer un programme par alternance à l'IEE consisterait à faire porter la mission d'assurance sur des informations IEE différentes chaque année, et chacune des différentes informations IEE pourrait faire l'objet de la mission d'assurance une fois par cycle d'un certain nombre d'années.
101. Lorsque le rapport IEE dans son intégralité fait partie du périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE chaque année, mais que le professionnel en exercice met en œuvre des procédures d'assurance à l'égard d'aspects différents de l'information sur l'objet considéré chaque année, il ne s'agit pas d'un programme par alternance, mais plutôt d'une façon de sélectionner les éléments aux fins des tests. Par exemple, dans le contexte d'un audit d'états financiers, bien que l'entité inclue dans ses états financiers de chaque exercice les stocks de chacun de ses établissements (qui font l'objet d'un audit chaque année et ne sont donc pas visés par un programme par alternance), l'auditeur peut choisir d'assister à la prise d'inventaire physique de certains de ces établissements seulement. De même, dans le contexte d'une mission d'assurance relative à l'IEE, pour obtenir une assurance sur les émissions de GES de l'entité, par exemple, il se peut que le professionnel en exercice choisisse de visiter seulement certains des établissements de l'entité chaque année, en particulier les plus grands ou ceux présentant un risque élevé. D'année en année, le professionnel en exercice peut choisir de revisiter certains de ces établissements et en sélectionner d'autres afin d'introduire un élément d'imprévisibilité dans ses procédures. Une telle approche ne constitue pas un programme par alternance.
102. Si un programme par alternance est appliqué à une mission d'assurance récurrente, les informations visées par l'expression d'une assurance varient d'une période à l'autre, de manière cyclique. Il y a alors d'autres points à considérer pour déterminer si les conditions préalables sont réunies et parvenir à un accord sur le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE.
103. Le professionnel en exercice peut devoir comprendre les raisons pour lesquelles le préparateur propose l'application d'un programme par alternance à la mission d'assurance et chercher à savoir si ces raisons sont appropriées au regard des conditions préalables à l'acceptation de la mission, compte tenu des besoins en matière d'assurance des utilisateurs visés. La proposition d'appliquer un programme par alternance peut avoir une incidence sur :
 - l'existence d'un motif rationnel à la mission proposée ;
 - la pertinence ou l'exhaustivité des critères pour chaque période visée ;
 - les utilisateurs visés, qui pourraient avoir de la difficulté à comprendre que l'assurance exprimée l'est à l'égard d'informations qui ne sont pas les mêmes d'une année à l'autre.
104. Dans cette situation, une grande part de jugement pourrait être requise pour établir si les conditions préalables à la réalisation de la mission proposée sont réunies et il peut être important que le professionnel en exercice fasse preuve d'esprit critique.
105. Lorsque l'on considère qu'il existe un motif rationnel pour chacune des missions d'assurance successives réalisées sur la base de ce programme par alternance, il peut être important de

donner aux utilisateurs visés accès aux critères en matière de présentation et d'informations à fournir pour qu'ils puissent comprendre l'approche appliquée par le préparateur et les informations incluses dans le rapport IEE à l'égard desquelles l'assurance est exprimée.

EXEMPLE

Une société présente des informations sur divers ICP non financiers, dont ceux qui ont trait à ses investissements dans des projets communautaires et au parrainage d'activités éducatives, ainsi que ceux qui sont directement liés à :

- la réalisation de sa stratégie ;
- son évaluation des risques d'entreprise critiques ;
- ses politiques et pratiques en matière de rémunération.

Les actionnaires de la société, à l'intention desquels le rapport est préparé, s'intéressent à ces trois derniers ICP, car ils considèrent qu'ils sont déterminants pour leur prise de décisions. Bien qu'ils souhaitent savoir ce que fait la société en matière de responsabilité sociale, ils n'accordent pas aux projets communautaires et au parrainage la même importance qu'ils attachent aux trois derniers ICP. Une assurance chaque année à l'égard de ces trois ICP et tous les deux ou trois ans à l'égard des projets communautaires et du parrainage, sur la base d'un programme par alternance, répondrait à leurs besoins. De l'avis du professionnel en exercice, il pourrait donc exister un motif rationnel à la mission dans ce cas.



106. Lorsque le préparateur propose un modèle évolutif ou un programme par alternance pour la mission d'assurance et que le professionnel en exercice y consent, les utilisateurs peuvent s'attendre à ce que le modèle ou programme soit suivi conformément à ce qui a été prévu. Cela dit, dans un programme par alternance, les autres informations varient d'une période à l'autre, puisqu'elles correspondent aux informations incluses dans le rapport IEE se rapportant à des aspects qui ne sont pas inclus dans l'information sur l'objet considéré pour une période donnée. Par ailleurs, il est nécessaire que le professionnel en exercice soit attentif aux changements dans les circonstances de la mission récurrente pouvant faire en sorte que le maintien du programme par alternance proposé ne soit plus approprié lors de périodes subséquentes. Voici un exemple de situation où un programme par alternance pourrait ne pas être approprié.

EXEMPLE

Une multinationale dans le secteur des boissons consomme énormément d'eau, dans une région qui fait face à des pénuries d'eau. Les eaux usées résultant de sa production sont potentiellement dangereuses pour les écosystèmes fragiles ; elles font l'objet d'une surveillance étroite pour vérifier que les niveaux jugés acceptables par les agences de l'environnement locales ne sont pas dépassés.

Dans cet exemple, il n'existerait sans doute pas de motif rationnel à une mission d'assurance relative à l'IEE qui porterait sur la consommation d'eau et les eaux usées par alternance, car une telle mission ne répondrait vraisemblablement pas aux besoins des utilisateurs visés. Ces derniers voudront probablement savoir ce que fait la société au quotidien pour réduire sa consommation d'eau et surveiller la qualité de ses eaux usées. Dans cet exemple, il est probable qu'il n'y a pas de motif rationnel d'appliquer au périmètre de la mission d'assurance un programme par alternance



prévoyant l'exclusion de certains établissements au cours d'un ou de plusieurs exercices.

Points à considérer sur le niveau d'assurance proposé (voir l'Annexe 3, « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE », pour des suggestions de procédures)

107. Le niveau d'assurance proposé (assurance limitée ou assurance raisonnable) peut avoir une incidence sur ce que le professionnel en exercice considère être le niveau de risque de mission acceptable ou suffisamment faible et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures qu'il mettra en œuvre pour obtenir des éléments probants.
108. Ce qui constitue un niveau de risque de mission acceptable ou suffisamment faible peut varier en fonction des circonstances de la mission, y compris les besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, les critères et l'objet considéré. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre en fonction du niveau d'assurance à obtenir, le professionnel en exercice peut devoir faire preuve d'une grande compétence dans l'exercice de son jugement professionnel et de son esprit critique.
109. Comme il est mentionné au paragraphe 89, il se peut que le niveau d'assurance à obtenir ne soit pas le même pour différents aspects de l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE. Ainsi, dans le contexte de l'exemple donné au paragraphe 105, le préparateur aurait pu, au lieu de proposer un programme par alternance, demander l'expression d'une assurance limitée sur les investissements dans les projets communautaires et sur le parrainage d'activités éducatives, et l'expression d'une assurance raisonnable sur les trois derniers ICP.

Travaux à effectuer pour déterminer si les conditions préalables sont réunies

110. Le professionnel en exercice se fonde sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur des entretiens avec la partie appropriée ou les parties appropriées pour déterminer si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies.
111. Plus l'objet considéré est complexe ou vulnérable à un parti pris de la direction, plus il peut être nécessaire pour le professionnel en exercice d'acquérir une compréhension des systèmes, processus et contrôles en place fournissant une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré avant qu'il puisse être en mesure de déterminer si les conditions préalables sont réunies.
112. Dans une mission complexe, ou dans les cas où le préparateur étoffe les critères contenus dans un référentiel ou élabore les critères lui-même, le professionnel en exercice peut juger utile de mettre en œuvre des procédures qui seraient normalement mises en œuvre à l'étape de la planification. Par exemple, le professionnel en exercice peut effectuer un test de cheminement pour comprendre les processus d'enregistrement des informations ou suggérer la réalisation d'une mission sans assurance (parfois appelée « évaluation de l'état de préparation ») (voir le paragraphe 115).
113. Dans le cas de missions de petite envergure et peu complexes, un entretien avec le préparateur peut permettre au professionnel en exercice d'acquérir une connaissance préliminaire suffisante. Que la mission soit complexe ou relativement peu complexe, la connaissance préliminaire à avoir pour pouvoir déterminer si les conditions préalables sont réunies et exercer l'esprit critique et le jugement professionnel requis par la norme ISAE 3000 (révisée) peut, selon le cas, nécessiter de posséder une compréhension suffisante :

- a) des activités et de l'environnement opérationnel de l'entité ;
- b) de l'identité des utilisateurs visés du rapport IEE et de ce qui pourrait avoir une incidence sur leur prise de décisions ;
- c) de l'objet considéré et, s'il y a lieu, de son lien avec les autres objets considérés sur lesquels l'entité fait rapport ;
- d) du fait que l'entité demande ou non l'expression d'une assurance sur une petite partie des informations incluses dans le rapport IEE, et des raisons à l'origine de cette demande ;
- e) des critères utilisés et de la manière dont ils ont été choisis ou élaborés ;
- f) de l'endroit où sera présentée l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE, par exemple, dans un document déposé auprès des autorités de réglementation ou dans un rapport séparé.

Missions d'assurance initiales

114. Lorsque 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 si le processus de préparation du rapport IEE suivi par l'entité est à un stade embryonnaire et encore en évolution, ou si la mission proposée est complexe.
115. Dans certaines circonstances, le professionnel en exercice peut réaliser une mission distincte sans assurance pour établir si les conditions préalables sont réunies et, si elles ne le sont pas, pour déterminer les actions que la direction pourrait mettre en œuvre afin d'aplanir les obstacles à l'acceptation de la mission (voir les paragraphes [122 et 123](#) pour d'autres indications). 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 relative à l'IEE, sans prendre l'engagement d'accepter la mission proposée. Elle ne constitue pas une mission d'assurance réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée), car il n'est pas encore établi si les conditions préalables à la réalisation d'une telle mission sont réunies. Elle peut toutefois créer des menaces pour l'indépendance du professionnel en exercice lorsqu'il aura à réaliser la mission d'assurance proposée. Voir les paragraphes [117 à 121](#).
116. L'approche décrite au paragraphe 115 peut aider le professionnel en exercice à gérer les attentes du préparateur quant à la possibilité de réaliser la mission d'assurance relative à l'IEE dans les circonstances. De plus, elle 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 sont relevés.

Points à prendre en considération relativement à l'éthique et à l'indépendance

117. Lorsque le professionnel en exercice effectue une évaluation de l'état de préparation de l'entité, des menaces liées à l'autocontrôle, à l'intérêt personnel ou à la représentation pourraient ensuite compromettre son indépendance dans l'éventualité où la mission d'assurance relative à l'IEE serait acceptée. De telles menaces pourraient survenir si, par exemple, le professionnel en exercice formule des suggestions à la direction ou aux responsables de la gouvernance sur des aspects de l'objet considéré, de l'information sur l'objet considéré ou des critères visés par la

mission d'assurance relative à l'IEE proposée, ou sur le processus de préparation des informations IEE de l'entité ou les contrôles y afférents.

118. La nature et l'ampleur des menaces pouvant résulter de l'approche décrite au paragraphe [115](#) dépendraient des circonstances. Si le professionnel en exercice prévoit d'accepter la mission d'assurance proposée, il lui faudra évaluer chaque menace éventuelle et y répondre conformément aux règles de déontologie pertinentes.
119. [L'International Code of Ethics for Professional Accountants \(including International Independence Standards\)](#) (le Code de l'IESBA) énonce des exigences et des modalités d'application particulières du cadre conceptuel dans les situations où la prestation par le professionnel en exercice de services autres que d'assurance à un client de services d'assurance peut entraîner des menaces pour l'indépendance.
120. Le fait de formuler des conseils et des recommandations pour aider la direction d'un client de services d'assurance à s'acquitter de ses responsabilités n'équivaut pas à assumer une responsabilité de la direction si, par la suite, cette dernière porte les jugements et prend les décisions qui lui incombent.
121. De même, le fait pour le professionnel en exercice d'aider le préparateur, sur la base d'entretiens qu'il a eus avec lui, à documenter les critères préalablement élaborés par l'entité 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 la responsabilité de la direction quant au choix ou à l'élaboration des critères, ou à la préparation de l'information sur l'objet considéré. Plus particulièrement, il est possible qu'une menace liée à l'autocontrôle soit créée si le cabinet participe à la préparation de l'information sur l'objet considéré qui devient ensuite l'information sur l'objet considéré par la mission d'attestation.

Réponse lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies

122. Lorsque le professionnel en exercice établit que les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance ne sont pas réunies, il peut s'entretenir de la question avec le donneur de mission (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, selon le paragraphe 25 de la norme ISAE 3000 (révisée), à accepter la mission à titre de mission d'assurance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.
123. Lorsque le préparateur ne s'est pas acquitté de ses responsabilités mais que le professionnel en exercice ne peut pas refuser la mission en raison de textes légaux ou réglementaires, celui-ci doit déterminer s'il lui faudra exprimer une conclusion avec réserve ou s'il lui sera impossible d'exprimer une conclusion. Une mission réalisée dans ces circonstances n'est pas conforme à la norme ISAE 3000 (révisée). Dans ce cas, le professionnel en exercice n'est pas autorisé à mentionner dans son rapport d'assurance que la mission a été effectuée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée) ou à toute autre norme ISAE (voir le paragraphe 25 de la norme ISAE 3000 (révisée)).

EXEMPLE

Des textes légaux ou réglementaires pourraient imposer à une organisation qui audite des entités du secteur public d'accepter une mission d'assurance relative à l'information sur la prestation de services d'un organisme du secteur public, et ce, même si l'organisation a établi que les conditions préalables à la réalisation de la mission ne sont pas réunies. Aucune mention de la norme ISAE 3000 (révisée) n'est alors permise.

124. Les points à prendre en considération par le professionnel en exercice lorsqu'il détermine si les conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance sont réunies sont résumés dans le tableau ci-dessous. Ils ne sont fournis qu'à titre illustratif ; il ne faut pas les interpréter comme représentant la seule façon pour un professionnel en exercice d'établir si les conditions préalables à une mission sont réunies. Les lettres A à H correspondent aux lettres du diagramme présenté au début du présent chapitre.

- A. 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 ? La question de savoir si les conditions préalables sont réunies est fonction des circonstances de la mission.
- B. Les rôles et responsabilités des parties appropriées conviennent-ils dans les circonstances de la mission proposée, par exemple :
- le préparateur a-t-il indiqué l'objectif et identifié les utilisateurs visés du rapport d'assurance ?
 - le préparateur est-il à la fois la partie responsable 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 (voir le paragraphe A37 et l'annexe de la norme ISAE 3000 (révisée)) ?
 - le préparateur a-t-il reconnu ou reconnaîtra-t-il sa responsabilité à l'égard de l'objet considéré (voir le paragraphe A38 de la norme ISAE 3000 (révisée)) ?
 - le processus de préparation de l'information sur l'objet considéré du préparateur lui fournit-il une base raisonnable pour cette information et, s'il y a lieu, ce processus est-il adéquatement soutenu par d'autres aspects pertinents du système de contrôle interne de l'entité ?
- C. Caractéristiques de l'objet considéré : L'objet considéré est-il identifiable ? L'objet considéré peut-il faire l'objet d'une mesure ou d'une évaluation cohérente par rapport aux critères applicables, si bien que l'information sur l'objet considéré ainsi obtenue peut être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (voir les paragraphes A40 à A44 de la norme ISAE 3000 (révisée) et les paragraphes [78 à 81](#) ci-dessus) ?
- D. Les critères applicables sont-ils valables au regard des circonstances de la mission ? Quels sont les critères à utiliser et sont-ils pertinents, exhaustifs, fiables, neutres et intelligibles à eux seuls ou doivent-ils être encore étoffés par l'entité (voir les paragraphes [82 et 83](#) ci-dessus et le chapitre [4](#) sur le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter) ? Par exemple :
- les critères précisent-ils ce sur quoi portera le rapport, la méthode de mesure ou d'évaluation qui sera employée et le mode de présentation et de communication de l'information, notamment pour les différents aspects de l'objet considéré ?
 - la façon dont a été déterminée l'information sur l'objet considéré qui fait partie du périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE est-elle appropriée ? Si l'information sur l'objet considéré ne constitue pas l'intégralité du rapport IEE, sa sélection a-t-elle été effectuée sans parti pris (voir les paragraphes [89 à 106](#) ci-dessus) ?
- E. Les critères du référentiel et tout autre critère élaboré par l'entité seront-ils mis à la disposition des utilisateurs visés par un des moyens décrits au paragraphe A51 de la norme ISAE 3000 (révisée) (voir le paragraphe [84](#) ci-dessus et le chapitre [5](#)) ?
- F. Le professionnel en exercice s'attend-il à pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion (voir les paragraphes A53 à A55 de la norme

ISAE 3000 (révisée), l'alinéa 26 c) de la norme ISQC 1, le paragraphe [85](#) ci-dessus et le chapitre [8](#)), ou :

- le préparateur a-t-il imposé une limitation de l'étendue des travaux (voir l'alinéa A156 c) de la norme ISAE 3000 (révisée)) qui empêcherait le professionnel en exercice de pouvoir obtenir les éléments probants nécessaires ?
 - l'intégrité du préparateur est-elle remise en question (voir l'alinéa 26 c) de la norme ISQC 1) ?
- G. La conclusion sera-t-elle exprimée dans un rapport d'assurance écrit qui comportera les éléments exigés selon le paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée) (voir également le paragraphe [86](#) ci-dessus et le chapitre [12](#)) ?
- H. Y a-t-il un motif rationnel à la mission (voir le paragraphe [A56](#) de la norme ISAE 3000 (révisée) et le paragraphe [87](#) ci-dessus) ?

Chapitre 4 : Prise en considération du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

125. L'une des conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance, ce dont il est question dans le chapitre [3](#), est la nécessité que les critères soient valables au regard des circonstances de la mission. Comme il est mentionné dans l'introduction, l'IEE peut porter sur divers objets considérés ou sur différents aspects d'un même objet. Par conséquent, il est nécessaire que les critères indiquent clairement ce sur quoi portera le rapport, la méthode de mesure ou d'évaluation qui sera employée et le mode de présentation et de communication de l'information, y compris les critères utilisés pour identifier les sujets à présenter dans le rapport IEE.
126. Dans le contexte d'une mission d'assurance relative à l'IEE :
- il se peut que le préparateur ne puisse s'appuyer sur aucun référentiel ;
 - il est possible que les référentiels d'IEE ne fournissent pas de précisions suffisantes pour permettre au préparateur de porter des jugements fiables quant aux sujets à présenter dans le rapport IEE.
127. L'entité devra alors vraisemblablement mettre au point un processus d'identification des sujets à présenter, en tenant compte des besoins d'information des utilisateurs visés.
128. Dans les référentiels d'IEE, on parle généralement d'appréciation ou d'analyse du caractère significatif pour désigner un tel processus. Bien que la pertinence et le caractère significatif soient des concepts ayant tous deux un lien avec la prise de décisions par les utilisateurs, ils renvoient à des notions différentes. La pertinence intervient dans l'évaluation du caractère valable des critères, tandis que le caractère significatif correspond à un seuil d'importance relative pour la prise de décisions, utilisé par le professionnel en exercice en ce qui concerne les anomalies potentielles et détectées, compte tenu des circonstances de la mission. L'application du concept de caractère significatif est présentée au chapitre [9](#). Le processus décrit au paragraphe [127](#) des présentes indications correspond au « processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter », qui est décrit plus en détail ci-après.
129. Bien que la norme ISAE 3000 (révisée) n'exige pas du professionnel en exercice qu'il prenne en considération le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter, celui-ci est tenu de se demander si les critères appliqués par le préparateur sont valables au regard des circonstances de la mission (voir les chapitres [3](#) et [5](#)), y compris les critères lui ayant permis d'identifier les sujets sur lesquels faire porter les informations IEE. Par conséquent, pour établir si les critères sont valables, il peut être utile pour le professionnel en exercice d'acquérir une compréhension du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter. Le présent chapitre fournit des indications auxquelles peut se reporter le professionnel en exercice qui jugerait utile d'acquérir une telle compréhension.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

130. Les indications du présent chapitre, bien qu'elles portent sur le processus que pourrait suivre un préparateur, sont destinées au professionnel en exercice voulant examiner le processus suivi par l'entité, puisqu'il est essentiel que l'entité se soit déjà suffisamment bien préparée avant de chercher à obtenir une assurance indépendante sur son IEE. Ces indications, même si elles peuvent se révéler utiles aux préparateurs, ne leur sont pas expressément destinées.

131. Selon l'alinéa 12 c) de la norme ISAE 3000 (révisée), les critères sont « les points de référence utilisés pour mesurer ou évaluer l'objet considéré ». Par conséquent, ils établissent :
- ce sur quoi portera le rapport (l'objet considéré, y compris les sujets à présenter) ;
 - la méthode de mesure ou d'évaluation qui sera employée ;
 - le mode de présentation et de communication.
132. Dans le contexte d'un audit d'états financiers, les critères appliqués par le préparateur sont les normes comptables généralement reconnues, comme les normes IFRS, qui fournissent le cadre de référence pour que les états financiers soient préparés de la même manière par différentes entités. Pareillement, le professionnel en exercice doit pouvoir s'appuyer sur un cadre de référence pour pouvoir obtenir une assurance sur les informations IEE. Les critères valables constituent ce cadre.
133. Le préparateur est souvent appelé à mettre au point un processus lui permettant de porter des jugements sur ce qu'il y a lieu d'inclure dans les informations IEE, puisque, comme il est mentionné au paragraphe [126](#), les référentiels d'IEE ne fournissent pas toujours de précisions suffisantes pour lui permettre de porter des jugements fiables sur la question. C'est là un aspect de l'IEE qui, sur le plan pratique, peut différer du processus d'information financière.
134. Il peut aussi y avoir de nombreuses occasions pour la direction de faire preuve de parti pris dans la sélection des sujets à présenter lorsque le référentiel ne précise pas ceux à inclure dans les informations IEE. Dans ces circonstances, l'exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel est essentiel pour déterminer si les critères appliqués par le préparateur aux fins de la préparation de l'information sur l'objet considéré de la mission relative à l'IEE sont valables (voir le chapitre [2](#) pour des indications).

Prise en considération du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter

135. Selon le paragraphe [126](#), lorsqu'un référentiel d'IEE ne fournit pas de précisions suffisantes sur les sujets pertinents à présenter, il est peu probable que les critères soient considérés comme valables à eux seuls. Il est possible qu'ils ne soient pas pertinents ou exhaustifs. En outre, ils peuvent ne pas être fiables lorsque le référentiel contient des principes généraux pour l'identification des sujets, mais que ceux-ci ne permettent pas d'aboutir à une identification raisonnablement cohérente des sujets à présenter. L'entité peut alors mettre au point un processus lui permettant d'identifier ces sujets.

EXEMPLE

Une entité applique un référentiel d'IEE selon lequel elle est tenue de fournir une description des principaux risques et des principales incertitudes auxquels elle est confrontée. Ni les risques et incertitudes, ni la façon de les évaluer ou de les présenter et de les communiquer ne sont toutefois précisés. C'est souvent le cas dans les référentiels d'IEE parce que les éléments d'information pertinents ne sont pas les mêmes pour toutes les entités.

L'entité met au point un processus pour identifier les principaux risques et les principales incertitudes qui la concernent (sujets à présenter), les informations à communiquer à leur égard et le mode de présentation et de communication de ces informations. Ce processus devrait aboutir à des informations sur les principaux risques et les principales incertitudes qui sont exhaustives, pertinentes, fiables, neutres et intelligibles (c'est-à-dire que les critères appliqués sont valables).

EXEMPLE

Un référentiel d'IEE exige la présentation d'indicateurs précis, dont le temps consacré par les employés à la formation pendant la période, mesuré en heures. Il énonce : i) la définition à donner au terme « employés », ii) ce qui constitue de la « formation », et iii) la façon de calculer l'indicateur.

Dans cet exemple, comme le référentiel d'IEE a déjà été élaboré en fonction des besoins d'information présumés des utilisateurs visés et de la façon jugée appropriée de mesurer ou d'évaluer l'information, le préparateur pourrait ne pas avoir besoin de processus d'identification des sujets à présenter. C'est souvent le cas lorsque les informations répondent à des exigences réglementaires particulières. Certains référentiels d'IEE, par exemple les normes du Sustainability Accounting Standards Board (SASB), proposent d'ailleurs des indicateurs qui sont susceptibles d'être pertinents dans un secteur d'activité donné.

136. Le diagramme ci-après vise à aider le professionnel en exercice à prendre en considération le processus d'identification des sujets à présenter suivi par le préparateur, s'il juge utile de le faire. Les étapes qui seraient normalement suivies par le préparateur sont indiquées du côté gauche et décrites à titre indicatif pour donner au professionnel en exercice une idée de ce à quoi s'attendre. Les points que le professionnel en exercice pourrait prendre en considération sont énoncés du côté droit du diagramme, avec un renvoi aux paragraphes correspondants ci-après.

Étape 1 : Examiner le contexte dans lequel s'inscrit le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter

137. Le professionnel en exercice peut commencer par examiner le contexte dans lequel s'inscrit le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter, y compris certains aspects des circonstances de la mission, dont :
- a) l'objectif des informations IEE (étape 1a) ;
 - b) les utilisateurs visés (étape 1b) ;
 - c) l'entité et son environnement ;

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

d) le choix des critères (référentiel d'IEE ou critères élaborés par l'entité) (voir le chapitre 5).

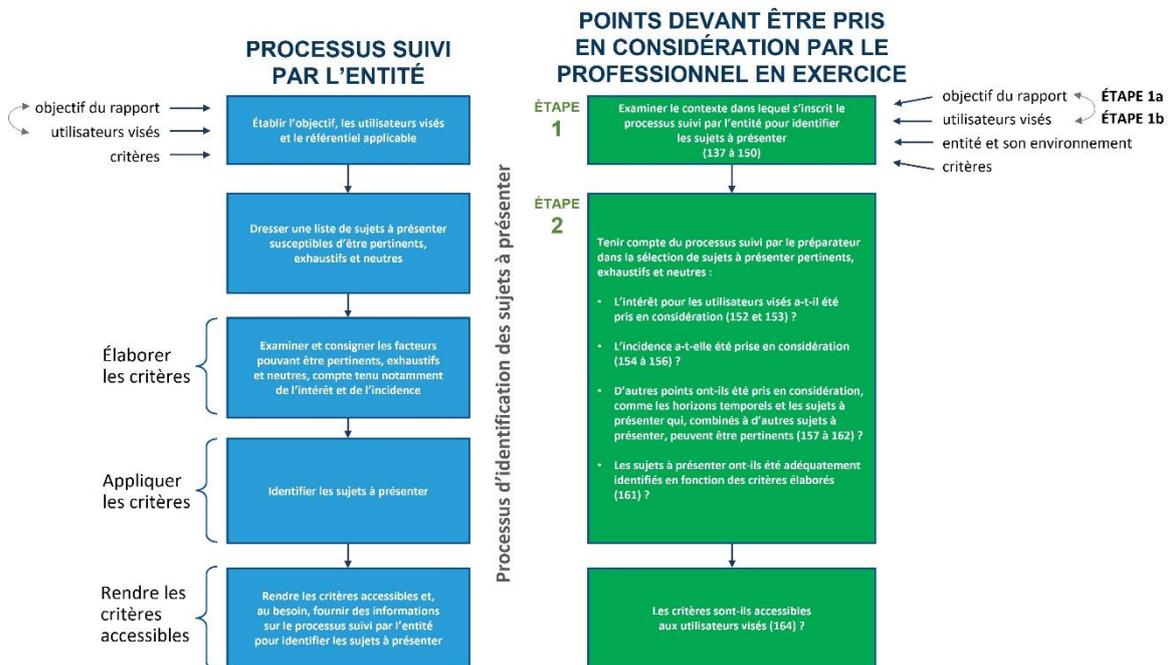


Diagramme 7 – Processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter

138. Dans les cas où l'entité a documenté son processus d'identification des sujets à présenter et les décisions qu'elle a prises, la documentation peut constituer un bon point de départ pour le professionnel en exercice. En l'absence d'un tel document, il peut être possible pour le professionnel en exercice de comprendre le processus suivi par l'entité par des demandes d'informations auprès du préparateur. Si l'entité n'a pas suivi un processus approprié, le professionnel en exercice pourrait devoir déterminer si c'est là le signe que certaines conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance ne sont pas remplies. Voir les indications des paragraphes [122 et 123](#) du chapitre 3 sur la marche à suivre lorsque les conditions préalables ne sont pas réunies.
139. Certains référentiels d'IEE spécifient les objectifs de l'IEE et les utilisateurs visés. Lorsque ce n'est pas le cas, il revient à l'entité de le faire.
140. Lorsque le préparateur applique un référentiel d'IEE, le professionnel en exercice peut tenir compte, s'il y a lieu, des indications qui y sont données quant à l'identification des sujets pertinents.

EXEMPLE

Lorsque des informations sur les droits de l'homme sont communiquées conformément aux Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme, les sujets à présenter doivent porter 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 d'IEE, notamment dans le cadre conceptuel du SASB, une information est considérée comme pertinente si elle porte sur une question qui expose l'entité à un risque financier. Dans d'autres référentiels d'IEE, une information est pertinente lorsqu'elle concerne l'incidence qu'a une organisation sur l'économie, l'environnement ou la société. Par exemple, selon la Global Reporting Initiative (GRI), les *enjeux pertinents* sont ceux « reflétant les impacts économiques, environnementaux et sociaux significatifs d'une organisation, ou influençant de manière significative les évaluations et les décisions des parties prenantes ».

141. 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 IEE (étape 1a) et aux utilisateurs visés (étape 1b). Le chapitre [5](#) contient d'autres indications sur les aspects à considérer relativement aux critères en général, et le chapitre [6](#), sur les aspects à considérer relativement au système de contrôle interne.

Étape 1a : Prendre en considération la façon dont le préparateur a déterminé l'objectif des informations IEE

142. Le préparateur a pour objectif de présenter à un ou à plusieurs groupes d'utilisateurs visés certaines informations relativement à un objet considéré. Les informations IEE permettent de rendre compte, par exemple :
- 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 l'entité ;
 - de la façon dont l'entité crée de la valeur ;
 - des plans d'avenir de l'entité ou de sa performance attendue.
143. Il se peut que le professionnel en exercice, lorsqu'il examine les jugements portés par le préparateur, tienne compte de l'objectif des informations IEE.

Étape 1b : Prendre en considération la façon dont le préparateur a identifié les utilisateurs visés des informations IEE

144. Le professionnel en exercice peut chercher à savoir si le préparateur a acquis et a consigné en dossier une compréhension de la nature générale des décisions que les utilisateurs visés sont susceptibles de prendre sur la base des informations IEE, ou qui peuvent être influencées par ces informations.
145. Une distinction est faite entre les utilisateurs visés et les parties prenantes. Les parties prenantes d'une entité peuvent :
- entretenir des liens et avoir des interactions avec l'entité ;
 - être touchées directement ou indirectement par les actions de l'entité.

Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles des parties prenantes ne sont pas des utilisateurs visés. Dans le cas où une partie prenante n'est pas un utilisateur visé, il est possible que ses intérêts soient pris 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 utiliser le rapport IEE le fasse, que le contenu qui répondrait aux besoins d'information de ce groupe ne serait pas pertinent pour d'autres groupes d'utilisateurs visés, lorsqu'il y en a plusieurs.

EXEMPLE

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 de l'entreprise. Toutefois, ses intérêts peuvent être représentés par un organisme de bienfaisance, des politiciens ou des lobbyistes (agents) qui luttent contre le travail des enfants et qui usent de leur position pour influencer les clients de l'entreprise.

146. Les utilisateurs des informations IEE peuvent former un seul groupe ou plusieurs groupes d'utilisateurs visés, aux besoins d'information potentiellement différents. Dans la mesure où les informations IEE ne peuvent répondre à l'ensemble des besoins d'information de chacun des utilisateurs visés, le préparateur peut devoir se demander quels sont les besoins d'information communs qu'ont les personnes d'un même groupe d'utilisateurs visés.
147. Le paragraphe A16 de la norme ISAE 3000 (révisée) donne d'autres indications, et précise notamment que, dans certains cas où les utilisateurs potentiels sont nombreux, il peut être nécessaire de limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. Sous réserve de toute exigence particulière d'un référentiel d'IEE, cette limitation peut être utile lorsque les informations IEE publiées le sont sans que les utilisateurs visés soient précisés, de sorte qu'elles s'adressent à l'ensemble de la société.
148. Les besoins ou les attitudes à l'égard des informations ne sont pas nécessairement les mêmes pour tous les groupes d'utilisateurs visés ; ce qui est pertinent pour un groupe ne l'est pas nécessairement pour un autre.

EXEMPLE

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

- le gouvernement, qui doit 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.

149. La simple lecture des informations IEE constitue une utilisation valable de celles-ci par les utilisateurs visés. Même si, à la suite de la lecture des informations, ils décident au bout du

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

compte de ne prendre aucune mesure, leur besoin d'information est d'autant plus légitime qu'ils ont besoin des informations pour en arriver à cette conclusion. La pertinence des informations ne dépend donc pas des actions des utilisateurs visés fondées sur les informations.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

150. Des exemples de groupes d'utilisateurs sont donnés dans le diagramme ci-dessous. La liste n'est pas exhaustive, mais le professionnel en exercice peut s'en servir comme point de départ pour comprendre comment le préparateur a identifié les utilisateurs visés des informations IEE, en examinant les groupes indiqués et en pensant aux groupes d'utilisateurs propres à l'entité.



Diagramme 8 – Groupes d'utilisateurs et décisions à prendre

Étape 2 : Prendre en considération la méthode de sélection des sujets sur lesquels faire porter les informations IEE

151. Le professionnel en exercice peut examiner la façon dont le préparateur a choisi les sujets pertinents. Le préparateur peut l'avoir fait en plusieurs étapes, en tenant compte du ou des référentiels d'IEE applicables, de l'objectif de l'IEE et des utilisateurs visés, et en effectuant un filtrage des sujets possibles pour ne retenir que ceux qui sont pertinents dans les circonstances de la mission.

Prendre en considération l'intérêt des utilisateurs visés

152. Pour déterminer si un élément est pertinent, on peut notamment se demander s'il est d'un quelconque intérêt pour les utilisateurs visés.

153. Différentes circonstances peuvent présenter un intérêt 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 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 ;
- suscitent un fort intérêt dans la société en général ou sont de nature délicate ;

EXEMPLE

Les droits de l'homme, l'implication de l'entité dans des affaires de corruption, l'impôt payé dans les pays où l'entité exerce des activités et la rémunération des dirigeants sont des exemples de questions d'intérêt dans certaines circonstances.

- se rapportent à des questions sur lesquelles des pairs et des concurrents du même secteur ou de la même branche d'activité ont beaucoup publié d'informations ;
- concernent la conformité ou la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux accords internationaux, ou aux accords volontaires d'importance stratégique pour l'organisation et ses parties prenantes.

Prendre en considération l'incidence

154. S'il n'est pas possible de déterminer adéquatement les éléments pertinents en se demandant lesquels seraient d'un quelconque intérêt pour les utilisateurs visés, une autre approche, ou une approche complémentaire, pourrait consister à déterminer l'importance des sujets possibles. Selon l'objectif de la communication des informations IEE, l'importance des sujets possibles peut être appréciée en fonction de la performance de l'entité (l'atteinte de ses objectifs stratégiques) ou de l'incidence sur les autres entités. On parle alors parfois de prendre en considération « l'incidence ».
155. 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 des informations IEE. Les incidences peuvent être directement attribuables aux actions et aux décisions de la direction de l'entité publiante ou découler indirectement de relations qu'entretient l'entité publiante, ou être des conséquences directes ou indirectes de facteurs externes. Voir également le chapitre [9](#).

EXEMPLE

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 attitude de non-respect de l'environnement, et des incidences directes attribuables aux coûts de dépollution ou aux amendes imposées par les autorités.

156. Du point de vue de l'incidence prévue, les circonstances qui pourraient accroître la pertinence du sujet comprennent celles qui, par exemple :
- exposent l'entité à de grands risques ou présentent des occasions importantes pour elle (y compris concernant sa réputation ou l'autorisation d'exercer ses activités) ;
 - ont des conséquences financières significatives directes (selon les 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 occasions stratégiques qui permettraient à l'entité de renforcer sa position concurrentielle ;
- concernent des valeurs, politiques, stratégies, systèmes de gestion opérationnelle, objectifs et cibles clés de l'entité ou de ses parties prenantes.

Autres points à considérer

157. Certains préparateurs utilisent un diagramme de dispersion pour représenter les résultats de leur analyse des sujets qui, compte tenu de l'objectif de l'IEE, présenteraient un intérêt pour les utilisateurs visés et auraient une incidence. Ils y distribuent chacun des sujets selon deux axes : l'intérêt pour les utilisateurs visés et l'incidence.
158. Les jugements portés quant à la position des sujets par rapport à chacun des axes dans le graphique peuvent dépendre, d'une part, de la probabilité de leur existence ou de leur matérialisation et, d'autre part, de leur importance compte tenu de l'intérêt qu'ils présentent pour les utilisateurs visés ou de leur incidence s'ils venaient à exister ou à se matérialiser. L'évaluation de l'influence combinée de leur probabilité et de leur importance sur leur pertinence éventuelle peut être représentée graphiquement au moyen d'un nuage de points situant les sujets par rapport à deux axes, leur probabilité et leur importance, de la façon suivante :
- dans le cas d'une quasi-certitude ou d'un fait, la probabilité de matérialisation est maximale et l'importance est alors la seule variable ;
 - l'évaluation de la probabilité peut dépendre de la question de savoir si l'entité ou la direction exerce ou non un certain contrôle sur le sujet.
159. L'horizon temporel choisi en ce qui a trait à l'incidence ou à la pertinence est souvent un autre point important à considérer.

EXEMPLE

Pour illustrer le propos, prenons l'exemple d'une entité qui possède une usine située sur des terres basses littorales. La hausse du niveau de la mer fait en sorte qu'il ne sera 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 devoir déterminer si l'horizon temporel choisi par le préparateur pour décider des informations à inclure est approprié et si les informations incluses dans le rapport IEE sont suffisantes.



160. Les activités d'interaction avec les parties prenantes peuvent jouer un rôle important dans l'identification par le préparateur des sujets à présenter. Engager un dialogue ouvert avec les parties prenantes, plutôt que de demeurer passif ou de leur demander leurs commentaires sur

une liste de sujets préétablie, peut mener à de meilleurs résultats. Toutefois, il peut être nécessaire de renseigner adéquatement les parties prenantes sur l'entité et ses activités pour que leurs interventions soient efficaces.

161. Lorsqu'il examine le processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter et cherche à savoir si les critères utilisés sont valables et ont été correctement appliqués (c'est-à-dire s'il en résulte des informations IEE qui sont pertinentes, exhaustives, fiables, neutres et intelligibles), le professionnel en exercice pourrait également consulter 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).

Les sources externes peuvent comprendre (voir également les chapitres [6](#) et [8](#)) :

- des informations publiées par des pairs et des concurrents ;
- des résultats de sondages (menés par l'entité ou des pairs, ou réalisés pour le 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.

Prise en considération des sujets dans leur ensemble

162. Il pourrait être approprié que le préparateur, dans le cadre du processus suivi pour identifier les sujets à présenter, se penche sur les sujets qui sont pertinents pris individuellement et sur ceux qui sont pertinents lorsqu'ils sont combinés à d'autres sujets, notamment parce que plusieurs sujets sont liés.

EXEMPLE

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 et sont le signe de graves problèmes au niveau de la haute direction de l'entité, elles peuvent s'avérer pertinentes pour expliquer ces problèmes.



Présentation du processus suivi par l'entité pour identifier les sujets à présenter

163. Il se peut que les utilisateurs visés jugent utile de comprendre le processus suivi par le préparateur pour identifier les sujets à présenter, même si la communication de cette information n'est pas imposée par le référentiel d'IEE. Le professionnel en exercice pourrait donc juger approprié d'inciter le préparateur à fournir des renseignements sur ce processus (dans le rapport ou ailleurs, notamment sur le site Web de l'entité), avec des précisions sur ce qu'il a décidé d'inclure ou non dans les informations IEE.
164. Que ce processus soit présenté ou non, les utilisateurs visés doivent avoir accès aux critères d'identification utilisés, comme ils doivent avoir accès aux autres critères applicables (voir également le chapitre [5](#) et le paragraphe [221](#)).

Chapitre 5 : Détermination du caractère valable et de l'accessibilité des critères

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

165. Le présent chapitre fournit au professionnel en exercice des indications qui sont pertinentes pour déterminer le caractère valable des critères au regard des circonstances de la mission lors de la planification de la mission d'assurance relative à l'IEE (voir le paragraphe 41 et le sous-alinéa 24 b)ii) de la norme ISAE 3000 (révisée)). Elles peuvent aussi lui être utiles pour évaluer le caractère valable et l'accessibilité des critères afin de déterminer si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies (voir le chapitre 3). Elles sont particulièrement pertinentes lorsque :
- les critères contenus dans les référentiels existants ne sont ni des critères établis ni des critères prescrits par des textes légaux ou réglementaires, et que l'on ne peut donc présumer qu'ils sont valables (voir le paragraphe A49 de la norme ISAE 3000 (révisée)) ;
 - le référentiel contient des principes généraux, mais que ceux-ci ne sont pas suffisamment détaillés pour constituer en soi des critères valables.
166. Le professionnel en exercice pourrait avoir à examiner des critères que l'entité a élaborés, ou qu'elle a sélectionnés parmi ceux contenus dans un ou plusieurs référentiels existants. En pareil cas, il pourrait avoir à effectuer une évaluation plus approfondie pour déterminer si ces critères sont valables, et examiner la possibilité que la direction ait pu faire preuve de parti pris ou de subjectivité dans la formulation de ses jugements.
167. Pour faire cette détermination, le professionnel en exercice s'appuie sur son évaluation du caractère valable des critères réalisée pendant le processus d'acceptation ou de maintien de la mission, au moment d'établir si les conditions préalables à la mission étaient réunies (voir le chapitre 3).
168. Le présent chapitre fournit également au professionnel en exercice des indications sur la question de savoir si les critères seront mis à la disposition des utilisateurs visés des informations IEE lorsqu'ils comprennent des critères élaborés par l'entité ou sélectionnés par elle parmi divers référentiels existants.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

169. Selon la définition donnée à l'alinéa 12 c) de la norme ISAE 3000 (révisée), les critères sont des « points de référence ». Par conséquent, les critères applicables à la mission relative à l'IEE peuvent comprendre, par exemple :
- des indications relativement à ce sur quoi doit porter le rapport ;
 - les définitions de mesures ou d'autres questions à communiquer ;
 - les bases de mesure ou d'évaluation à utiliser et d'autres politiques de communication d'information, y compris celles concernant la présentation et les informations à fournir.
- Pris ensemble, ces éléments constituent la base de préparation des informations IEE.
170. Les critères établis comprennent ceux qui émanent de groupes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure officielle transparente, s'ils sont pertinents par rapport aux besoins d'information des utilisateurs visés (voir le paragraphe A49 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Les critères contenus dans des référentiels d'information financière sont généralement des

critères établis, et les méthodes comptables qu'applique l'entité s'appuient sur les dispositions en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir que l'on trouve dans ces référentiels. Par rapport aux référentiels d'information financière, les référentiels d'IEE sont souvent moins prescriptifs en ce qui concerne :

- les critères à utiliser pour déterminer ce sur quoi portera le rapport ;
- les méthodes de mesure ou d'évaluation et le mode de présentation de ce sur quoi portera le rapport (c'est-à-dire la façon d'appliquer les critères à l'objet considéré).

171. Les critères utilisés pour une mission d'assurance relative à l'IEE donnée, appelés « critères applicables » à l'alinéa 12 c) de la norme ISAE 3000 (révisée), peuvent être tirés d'un référentiel d'IEE, élaborés par l'entité même, ou les deux à la fois. Les critères établis (voir le paragraphe A49 de la norme ISAE 3000 (révisée)) sont plus susceptibles d'être valables lorsque leur élaboration repose sur une procédure officielle transparente et exhaustive, et que rien n'indique le contraire. Lorsque l'entité utilise des critères établis, le professionnel en exercice peut alors chercher à savoir s'il existe une indication quelconque que les critères ne sont pas valables.
172. L'entité qui applique un référentiel d'IEE qui n'est pas suffisamment détaillé ou exhaustif pour contenir à lui seul les critères valables peut aussi sélectionner des critères dans un ou plusieurs autres référentiels d'IEE existants, ou utiliser des critères qu'elle aura élaborés elle-même.
173. Lorsque l'entité sélectionne des critères parmi tous ceux contenus dans les divers référentiels existants, il se peut que ces critères ne soient pas suffisamment pertinents s'ils ne sont pas comparables d'une période à l'autre et entre différentes entités (quoique, dans certains cas, le manque de comparabilité à court terme peut être moins important que la transparence dont fait preuve l'entité dans sa communication d'informations IEE lorsqu'elle utilise les informations IEE pour prendre ses propres décisions). Par ailleurs, l'adoption partielle d'un référentiel ou l'élaboration de critères par l'entité elle-même peut exposer les informations à un certain degré de subjectivité ou de parti pris dont pourrait faire preuve le préparateur. Les critères peuvent aussi être complexes, en particulier lorsque l'objet considéré l'est lui-même. En pareil cas, il peut être nécessaire pour le professionnel en exercice de posséder une compétence à l'égard de l'objet considéré ou d'utiliser les travaux d'un ou de plusieurs experts de son choix (voir également le chapitre [1](#)). De plus, la subjectivité ou la complexité des critères peuvent renforcer la nécessité pour le professionnel en exercice de faire preuve de jugement professionnel et d'esprit critique afin de déterminer si les critères sont valables dans le contexte de la mission d'assurance relative à l'IEE (voir le chapitre [2](#)) et demander de sa part une évaluation plus exhaustive ou plus difficile à réaliser.

Détermination du caractère valable et de l'accessibilité des critères

Introduction

174. Mesurer ou évaluer de manière raisonnablement cohérente un objet considéré dans un contexte où intervient le jugement professionnel nécessite des critères valables (voir le paragraphe A10 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Le caractère valable des critères est déterminé compte tenu des circonstances de la mission. En l'absence de critères valables, les conclusions au sujet de l'information sur l'objet considéré peuvent être sujettes à interprétation, ce qui augmente le risque que les utilisateurs visés se méprennent sur cette information ou que celle-ci ne leur soit pas utile.
175. Les explications relatives aux cinq caractéristiques de critères valables (voir le paragraphe A45 de la norme ISAE 3000 (révisée)) décrivent les particularités de l'information sur l'objet considéré

qui résultera de l'application de critères présentant ces caractéristiques (voir également les paragraphes [180 à 200](#)). Bien que les critères doivent présenter toutes les caractéristiques, le poids relatif de chacune et la mesure dans laquelle elles sont présentes peuvent varier selon les circonstances de la mission.

176. Fondamentalement, les critères élaborés par l'entité, outre le fait qu'ils doivent présenter les caractéristiques de critères valables, ne sont pas valables si leur utilisation rend l'information sur l'objet considéré trompeuse pour les utilisateurs visés (voir le paragraphe A50 de la norme ISAE 3000 (révisée)).

EXEMPLE	<p>Dans la vie de tous les jours, on peut assimiler les critères aux règles d'un jeu. Pour être utiles aux joueurs visés, afin qu'ils sachent comment jouer, les règles doivent concerner le jeu (<u>pertinence</u>) et être exemptes d'informations superflues qui décriraient, par exemple, comment jouer à un autre jeu. Elles sont reproductibles (<u>fiabilité</u>), de sorte que différents joueurs joueront de la même manière. Elles n'omettent rien (<u>exhaustivité</u>), c'est-à-dire qu'elles tiennent compte de tous les cas de figure possibles. Elles ne sont pas subjectives ni modifiées arbitrairement (<u>neutralité</u>). Elles sont claires et sans équivoque (<u>intelligibilité</u>), de sorte à être comprises par les joueurs et, le cas échéant, par l'arbitre. De plus, elles sont mises à la disposition des joueurs (<u>accessibilité</u>) pour qu'ils comprennent comment le jeu se joue.</p>
----------------	---

Points à prendre en considération par le professionnel en exercice

177. Le diagramme ci-dessous montre les points dont pourrait tenir compte le professionnel en exercice pour évaluer le caractère valable et l'accessibilité des critères. Sauf indication contraire, les renvois entre parenthèses font référence à des paragraphes du présent chapitre.

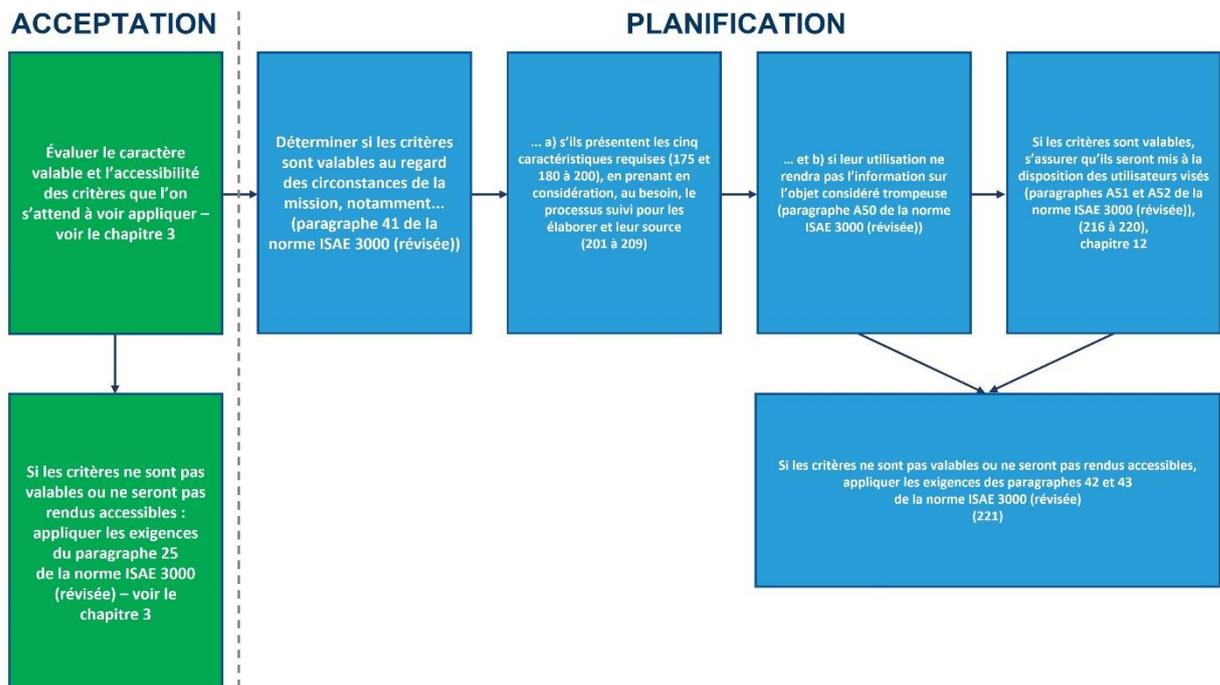


Diagramme 9 – Évaluation du caractère valable et de l'accessibilité des critères

Caractéristiques qualitatives des informations IEE exigées par un référentiel d'IEE (voir également le chapitre [10](#))

178. Lorsque les critères applicables ne sont pas des critères établis ou prescrits par des textes légaux ou réglementaires, ou lorsque le référentiel contient des principes généraux qui ne sont pas suffisamment détaillés pour constituer en soi des critères valables, il se peut que le professionnel en exercice juge utile d'examiner la mesure dans laquelle ils présentent les caractéristiques qualitatives des informations IEE exigées et en quoi ces caractéristiques se comparent à celles que présentent des critères valables selon le paragraphe A45 de la norme ISAE 3000 (révisée).
179. Un référentiel d'IEE peut exiger, de façon implicite ou explicite, que les critères applicables présentent des caractéristiques qui ne sont pas les mêmes ou qui sont plus spécifiques que celles que doivent présenter des critères valables selon la norme ISAE 3000 (révisée). En pareil cas, il faut tout de même que les critères applicables comportent les cinq caractéristiques que doivent présenter des critères valables. Par exemple, lorsqu'un référentiel d'IEE exige que les informations IEE soient comparables et concises (voir les paragraphes [195](#) et [200](#)), on peut considérer que les caractéristiques que doivent présenter les critères correspondent à des aspects spécifiques des caractéristiques que sont respectivement la pertinence et l'intelligibilité (c'est-à-dire qu'on peut les rattacher aux caractéristiques des critères valables énoncées au paragraphe A45 de la norme ISAE 3000 (révisée)) ou qu'elles s'ajoutent aux cinq caractéristiques énoncées dans cette norme. Le professionnel en exercice ne peut substituer aux caractéristiques des critères valables prescrites par la norme ISAE 3000 (révisée) des caractéristiques qui diffèrent de celles-ci.

Caractéristiques des critères valables

Pertinence

180. Comme la pertinence se rattache à la prise de décisions par les utilisateurs, le professionnel en exercice peut juger utile d'examiner qui sont les utilisateurs visés et quels sont leurs besoins d'information (voir également le chapitre [3](#) et les paragraphes [144](#) à [153](#)), par exemple :
- a) en vérifiant si et, le cas échéant, dans quelle mesure le préparateur a tenu compte :
 - i) des types de décisions en général que les utilisateurs visés sont censés prendre d'après l'objectif des informations IEE,
 - ii) du fait que les critères applicables pour la détermination et la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré ou des aspects de l'objet considéré ainsi que pour la présentation d'informations à leur sujet permettraient ou non d'aboutir à une information sur l'objet considéré qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs visés compte tenu de l'objectif des informations IEE ;
 - b) si le préparateur a pris en considération les points mentionnés à l'alinéa a) ci-dessus, en évaluant les conclusions du préparateur sur ces questions ;
 - c) si le préparateur n'a pas pris en considération les points mentionnés à l'alinéa a), en demandant au préparateur de le faire et, si nécessaire, en déterminant s'il est raisonnablement possible de s'attendre à ce que lui-même puisse être en mesure de le faire.

EXEMPLE

Une entité qui présente à ses actionnaires des informations sur des questions de RH peut s'être contentée jusqu'à présent de traiter de sujets prescrits par des textes légaux ou réglementaires, comme la question de l'écart salarial entre les hommes et les femmes.

Dans les cas où les utilisateurs visés comprennent les membres de son personnel ou des syndicats, l'entité peut juger approprié d'utiliser des critères exigeant la communication d'informations sur des sujets tels 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, étant donné que ces sujets, tout comme la question de l'écart salarial entre les hommes et les femmes, sont susceptibles d'intéresser les syndicats et les membres du personnel.

Les critères concernant la présentation de questions de RH dans un rapport d'information intégrée peuvent exiger que soient communiquées des informations sur des sujets tels que la stratégie de l'entité en matière de RH et son lien avec la stratégie globale de l'entreprise et la création de valeur au sein de l'organisation.

La question de savoir si les critères sont pertinents par rapport aux circonstances particulières de la mission est affaire de jugement.



181. Lorsque l'entité élabore ses propres critères, ceux-ci sont plus susceptibles d'être pertinents s'ils découlent d'un processus interne rigoureux dans le cadre duquel sont recueillis directement les commentaires des utilisateurs visés et des responsables de la gouvernance que s'ils sont élaborés sans qu'un tel processus ait été mis en place (voir également le chapitre [4](#)).
182. Le degré d'incertitude d'évaluation inhérente 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 l'objet considéré qui en résulte à faciliter la prise de décisions par les utilisateurs visés). Lorsque l'information sur l'objet considéré 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 la présentation d'un complément d'informations 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 l'objet considéré comporte un degré élevé d'incertitude d'évaluation, puisqu'il est alors nécessaire que les utilisateurs comprennent bien la nature et l'ampleur de l'incertitude dans l'information présentée. Voir également les indications concernant la précision qui sont données au paragraphe [191](#) et les autres points à prendre en considération relativement à l'incertitude d'évaluation aux paragraphes [319 à 322](#) du chapitre [9](#).

EXEMPLE

Les informations sur la réputation d'un détaillant auprès de ses différents clients 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 mener un sondage auprès de sa clientèle. Il est probable que la mesure obtenue comporte un degré d'incertitude inhérente du fait qu'une partie de la population de clients seulement est interrogée. Si aucune information n'est fournie sur la nature et l'ampleur de l'incertitude d'évaluation, les investisseurs peuvent juger que les résultats du sondage ne s'avèrent pas suffisamment utiles pour leur prise de décisions. Dans ce cas, il se peut que les critères ne soient pas pertinents. Des critères exigeant que soient fournies aux investisseurs de plus amples informations contextuelles sur le processus entourant le sondage, par exemple la taille de l'échantillon en pourcentage du total des clients, peuvent contribuer à rehausser leur pertinence.



183. Le professionnel en exercice peut également tenir compte des exigences de ventilation ou de regroupement des informations que prévoient les critères, étant donné que 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'IEE ne fournissent pas toujours de précisions sur le degré de ventilation ou de regroupement requis. Il se peut qu'on y trouve en revanche des principes pour la détermination du degré approprié de ventilation ou de regroupement dans des circonstances particulières.
184. Les critères sont potentiellement plus pertinents s'ils se comparent à des critères généralement considérés comme étant appropriés dans le domaine ou le secteur d'activité de l'entité. Toutefois, l'entité peut avoir de bonnes raisons de ne pas utiliser ces derniers, par exemple quand elle peut élaborer des critères plus pertinents, qui sont également fiables et intégrés dans son rapport IEE pour être accessibles aux utilisateurs.
185. Il se peut que le professionnel en exercice examine également les critères permettant l'omission d'informations sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE 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 l'être dans certaines circonstances. Par exemple, un critère établi contenu dans un référentiel peut permettre l'omission d'informations dans des circonstances extrêmement rares parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de leur communication l'emportent sur les avantages pour l'intérêt public. De même, des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire une communication publique qui pourrait, par exemple, compromettre une enquête sur un acte illégal avéré ou suspecté. Sauf indication contraire, ces critères peuvent être présumés valables.
186. Si les critères applicables ne permettent pas l'omission d'informations confidentielles, l'absence de ces informations serait normalement traitée comme une anomalie dont il faudrait examiner le caractère significatif et l'incidence sur le rapport d'assurance (voir le chapitre [9](#)).

Exhaustivité

187. Les critères doivent être exhaustifs de sorte que les utilisateurs visés puissent prendre des décisions éclairées en ayant accès à une information sur l'objet considéré qui n'omet aucun facteur pertinent (ni aucun sujet) considéré comme étant significatif (pour en savoir plus sur la prise en considération du caractère significatif, voir le chapitre [9](#)) par rapport aux circonstances de l'entité et à l'objectif du rapport IEE.
188. Lorsque l'information sur l'objet considéré ne constitue pas l'intégralité du rapport IEE, y compris lorsque le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE évolue progressivement d'une période à l'autre ou change selon un programme par alternance (voir le chapitre [3](#)), l'exhaustivité est prise en considération par rapport à l'objet considéré ou aux aspects de l'objet considéré qui font partie du périmètre de la mission d'assurance spécifique.

EXEMPLE

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 la consommation d'énergie verte de ses principaux fournisseurs des matières premières qu'elle achète et qui entrent dans la fabrication de ses produits. Elle demande ainsi d'élargir la portée de l'assurance exprimée.

Pour l'année 1, les critères peuvent être considérés comme étant exhaustifs s'ils précisent, entre autres, les installations et les produits de l'entité à inclure dans la mesure, 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 appropriée, 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 considérés comme exhaustifs, puisqu'il y manque la définition des expressions « principaux fournisseurs » et « matières premières qu'elle achète » ou des indications sur les installations devant être incluses par les fournisseurs. L'année 2, il faudrait, avant d'accepter la mission d'assurance, déterminer si les critères sont exhaustifs compte tenu du périmètre élargi.



189. On peut s'attendre à ce que l'application de critères exhaustifs aboutisse à de l'information sur l'objet considéré incluant tous les facteurs pertinents, y compris les aspects négatifs des sujets sur lesquels porte le rapport (voir également la section « Neutralité » plus bas).

EXEMPLE

Un important fabricant de technologies de réseau cellulaire rend compte de ses activités chaque année et demande l'expression d'une assurance sur l'intégralité de son rapport sur le développement durable. Le rapport est destiné principalement aux actionnaires de la société, mais certains éléments qui y figurent visent à fournir de l'information à d'autres parties prenantes. La société utilise un référentiel d'information reconnu, mais adapte les critères qu'il contient pour les rendre valables compte tenu de ses circonstances particulières.

Récemment, la société a essuyé un revers majeur en ce qui concerne ses réseaux cellulaires de nouvelle génération en raison de graves inquiétudes concernant les effets sur la santé. Elle a dû suspendre ses activités de production et d'installation et a perdu quelques contrats importants. Elle a déjà installé des pylônes dans quelques régions, principalement à proximité de grandes villes fortement peuplées. Les pylônes sont fonctionnels, mais une enquête est en cours pour déterminer s'ils sont sécuritaires. Les conséquences financières de cette situation sont présentées et comptabilisées de manière appropriée dans les états financiers de la société, mais la situation comme telle n'est mentionnée nulle part dans le rapport sur le développement durable.

En pareilles circonstances, il est peu probable que des critères (qu'ils soient contenus dans un référentiel ou élaborés par l'entité) n'exigeant pas la communication d'informations qui auraient sans aucun doute une incidence significative sur l'entité, ses fournisseurs, ses clients et les collectivités locales soient exhaustifs.



190. Il peut être nécessaire de trouver un juste milieu pour faire en sorte que le rapport IEE, tout en étant convenablement détaillé, sans excès, soit suffisamment concis pour demeurer intelligible.

Fiabilité

191. Des critères fiables permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement constante de l'objet considéré. 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 semblables par des professionnels en exercice différents).

EXEMPLE

Supposons qu'une société décide de fournir des informations sur sa part de marché. Pour ce faire, la direction utilise sa propre méthode de calcul fondée sur des données internes relatives à ses 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 au point d'être pertinentes et qu'elles donnent une idée juste 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 la communiquer pour la rendre accessible aux utilisateurs visés, au même titre que tous les autres critères.



192. Pour que les critères soient fiables, ils peuvent devoir être fondés sur des définitions quasiment exemptes d'ambiguïté, afin de permettre d'aboutir à une mesure ou à une évaluation de l'objet considéré qui soit raisonnablement constante et, par conséquent, à une information sur l'objet considéré qui le soit aussi.
193. On s'attend en général à ce que l'utilisation de critères fiables se traduise par une information sur l'objet considéré 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

194. Habituellement, des critères neutres sont conçus de manière à ce que soient pris en compte tant les aspects favorables que les aspects défavorables de l'objet considéré, 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 l'objet considéré.

EXEMPLE

Si l'on voulait présenter les résultats d'un sondage mené auprès d'employés, des critères neutres prescriraient la présentation 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 mesure dans laquelle les résultats du sondage présentent l'objet considéré en toute neutralité.



195. 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 les critères ne soient pas conformes au principe de la comparabilité (un aspect de la pertinence).
196. Lorsque les critères ne traitent pas du mode de présentation et des informations à fournir, des partis pris sont possibles dans la façon dont les informations sont présentées et communiquées.

EXEMPLE

La façon dont sont gradués 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 la façon de graduer ceux-ci, mais ils pourraient devoir décrire les principes de présentation de façon suffisamment précise pour que l'information sur l'objet considéré qui en résulte ne soit pas trompeuse.



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

Intelligibilité

198. Des critères intelligibles aboutissent en général à une information sur l'objet considéré qui permettra aux utilisateurs visés de cerner facilement les points principaux et de parvenir à une conclusion appropriée quant à leur importance pour les décisions qu'ils ont à prendre.

L'intelligibilité s'obtient généralement par une présentation claire et ordonnée de l'information sur l'objet considéré, d'une façon qui résume bien les points principaux et attire l'attention sur ceux-ci.

199. Idéalement, des critères intelligibles permettent de produire un rapport IEE qui est cohérent, facile à suivre, clair et logique.
200. Il peut être nécessaire de trouver un juste équilibre entre la pertinence et l'intelligibilité des critères. Par exemple, les critères peuvent prescrire la présentation d'une information sur l'objet considéré qui soit suffisamment détaillée pour aider les utilisateurs visés à prendre leurs décisions (pertinence), mais aussi suffisamment concise pour être comprise par eux (intelligibilité).

Prise en considération du processus d'élaboration et de la source des critères

Prise en considération de la façon dont sont élaborés les critères

201. Qu'il s'agisse de critères établis ou de critères élaborés par l'entité, la façon dont les critères sont élaborés peut avoir une incidence sur les travaux que le professionnel en exercice exécute pour établir s'ils sont valables. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue des travaux qu'il prévoit de mener pour établir si les critères sont valables, le professionnel en exercice peut juger utile de prendre en considération le processus suivi par le créateur du référentiel ou par l'entité, en cherchant à savoir notamment dans quelle mesure le processus traite de questions telles que l'objectif du rapport IEE, si le processus est transparent et s'il fait intervenir des parties prenantes.

Critères établis

202. Lorsque des indices laissent entendre que les critères établis ne sont peut-être pas valables, le professionnel en exercice ne peut pas supposer le contraire et peut devoir réaliser des travaux complémentaires pour déterminer si les critères sont valables, en tenant compte de l'incidence de ces indices.

EXEMPLE

Une autorité de réglementation de la santé exige de tous les hôpitaux qu'ils publient chaque année des informations sur leur performance. Les critères applicables, que l'autorité de réglementation a élaborés en suivant une procédure officielle transparente, visent à assurer la conformité aux dispositions du règlement sur les soins de santé alors en vigueur. Ils comprennent des critères consistant en la présentation, par chaque hôpital, d'un certain nombre de mesures, ainsi que d'explications qualitatives sur les événements qui ne devraient jamais arriver et des plans d'amélioration de l'établissement. Cependant, la définition des « événements qui ne devraient jamais arriver » est ambiguë. Par ailleurs, le critère pour l'une des mesures est le *pourcentage de patients faisant partie du programme des soins de suivi ayant reçu des soins appropriés dans les sept jours suivant leur congé après leur hospitalisation*.

Même si l'autorité de réglementation a suivi une procédure officielle transparente pour établir les critères, ceux-ci ne sont pas valables dans leur forme actuelle. Par exemple, la définition des « événements qui ne devraient jamais arriver » serait à clarifier, et le critère pour la mesure ne précise pas ce qui constitue des soins « appropriés », des « soins de suivi » et une « hospitalisation », si les 7 jours se calculent en journées ou en périodes de 24 heures, et quel est l'élément déclencheur du « congé ». De plus, la date de démarcation pour déterminer ce qui est à inclure ou non dans le rapport annuel n'est pas précisée (à savoir si c'est la date du congé ou la date des soins de suivi qui permet d'établir quelles sont les informations à fournir pour la période concernée).



203. Les critères contenus dans certains des référentiels d'IEE fréquemment utilisés sont élaborés par des organisations mondiales qui sont des groupes d'experts reconnus, en suivant une procédure officielle transparente, et ils sont souvent pertinents par rapport aux besoins des utilisateurs visés.
204. Toutefois, dans certains cas, il est possible que la procédure suivie par ces organisations pour élaborer les critères ne soit pas tout à fait au point ou donne lieu à un référentiel d'IEE, dont l'utilisation peut être prescrite par des textes légaux ou réglementaires, contenant des principes généraux qui ne sont pas suffisamment détaillés pour constituer en soi des critères valables. Selon le degré d'imprécision des principes, le préparateur pourrait décider de communiquer certains aspects des critères (par exemple, le nom de l'indice de l'énergie choisi parmi les options figurant dans le référentiel) dans les informations IEE. Par contre, le fait qu'un référentiel manque de précision peut être un signe que les critères qu'il contient ne constituent pas, en eux-mêmes, des critères valables. Par conséquent, il peut être nécessaire pour l'entité d'élaborer elle-même des critères additionnels (ou de sélectionner des critères additionnels dans un autre référentiel), même si les critères établis ont été élaborés en suivant une procédure officielle transparente.

Critères élaborés par l'entité et critères sélectionnés parmi divers référentiels

Prise en considération du processus suivi par l'entité pour élaborer ou sélectionner les critères

205. Lorsque l'entité élabore ses propres critères ou sélectionne des critères parmi divers référentiels, le préparateur suit un processus pour porter des jugements sur les critères à utiliser. Un tel

processus d'élaboration ou de sélection des critères fait partie du système d'information de l'entité (voir également le paragraphe [237](#) du chapitre [6](#)).

206. Lorsque l'entité a sélectionné des critères parmi ceux contenus dans un référentiel, ou a élaboré ses propres critères, pour compléter des critères contenus dans un (autre) référentiel, il peut être utile pour le professionnel en exercice de prendre en considération la façon dont le processus suivi par l'entité intègre, le cas échéant, des principes généraux du ou des référentiels.
207. Le fait que l'entité affirme se conformer à plusieurs référentiels et qu'il existe des incohérences ou des contradictions entre les exigences de ces référentiels signifie qu'il ne sera pas possible de se conformer à toutes les exigences de façon appropriée. Si les incohérences entraînent une mauvaise application de l'un ou l'autre des référentiels, il en résulterait une anomalie. En pareil cas, le professionnel en exercice serait tenu d'évaluer le caractère significatif de l'anomalie et les incidences de celle-ci sur la conclusion exprimée (voir le chapitre [9](#)).

Points à prendre en considération lorsque l'information sur l'objet considéré faisant partie du périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE ne correspond pas à l'intégralité du rapport IEE

208. Lorsqu'il considère les critères élaborés par l'entité, le professionnel en exercice pourrait avoir besoin d'acquiescer une compréhension des critères élaborés par l'entité pour l'information sur l'objet considéré faisant partie du périmètre proposé de la mission d'assurance relative à l'IEE, mais aussi des critères pour la préparation des autres informations communiquées dans le rapport IEE, mais qui ne sont pas incluses dans le périmètre de la mission (voir le paragraphe [278](#)). Dans une mission d'assurance relative à l'IEE au périmètre restreint, le professionnel en exercice devrait normalement chercher à savoir si des questions ont été exclues du périmètre restreint de la mission qui n'auraient pas dû l'être plutôt que de se demander s'il existe des critères valables pour l'ensemble des informations figurant dans le rapport IEE.
209. Ce faisant, il se peut que le professionnel en exercice soit en mesure de déterminer notamment :
- a) si des parties pertinentes des informations IEE sont omises de l'information sur l'objet considéré et si ces omissions remettent en question le motif rationnel de la mission ;
 - b) si et comment le préparateur utilise l'information sur l'objet considéré dans ses propres processus de prise de décisions :
 - i) si les informations sur les décisions prises par l'entité sont importantes pour les parties prenantes, il peut être raisonnable de s'attendre à ce que l'entité les utilise pour prendre ses propres décisions,
 - ii) si l'entité utilise les informations pour prendre ses décisions, il peut être raisonnable de s'attendre à ce qu'elles présentent un intérêt pour un utilisateur,
 - iii) si l'entité n'utilise pas les informations pour prendre ses propres décisions, il peut y avoir lieu de se demander pourquoi elles sont présentées et s'il n'y a pas un parti pris faisant en sorte que l'information sur l'objet considéré choisie ne porte que sur les parties du rapport IEE pouvant facilement faire l'objet d'une mission d'assurance relative à l'IEE ou dépeignant l'entité de façon positive.

Indices que les conditions préalables ne sont pas réunies

210. La prise en considération du processus suivi par l'entité pour élaborer ses propres critères, après l'acceptation ou le maintien de la mission, peut mener à des indices laissant croire que le préparateur ne dispose pas d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré, par exemple si, pour cette mission en particulier, les critères à utiliser ne sont pas encore au point.

En pareilles circonstances, il se peut que les exigences énoncées aux paragraphes 42 et 43 de la norme ISAE 3000 (révisée) s'appliquent (voir également le chapitre [3](#)).

Prise en considération des modifications apportées aux critères au fil du temps

211. Le niveau de développement des critères et l'expérience que possède l'entité de leur application n'influent pas nécessairement sur le caractère valable de ceux-ci. Les premières années qu'elle produit des rapports IEE, l'entité peut en être à mettre au point et à peaufiner son processus de préparation des informations IEE, de sorte que les critères qu'elle a élaborés (possiblement pour compléter ceux contenus dans un référentiel d'IEE, par exemple) peuvent continuer de changer et d'évoluer au fil des périodes. Quoi qu'il en soit, chaque fois que des informations IEE font l'objet d'une mission d'assurance relative à l'IEE, le professionnel en exercice doit recourir à son jugement professionnel pour déterminer si les critères sont valables.
212. D'année en année, tandis qu'évolue le processus suivi par l'entité pour préparer ses informations IEE, il est assez courant que les critères et les méthodes d'évaluation se rapportant à l'IEE changent, à mesure que la direction pense à de nouvelles façons d'améliorer son information. Les critères peuvent malgré tout rester intelligibles et fiables si les modifications reposent sur une base raisonnable et si elles sont bien communiquées et expliquées dans le rapport IEE. Une fois que les rapports de l'entité sont mieux établis, il faudra peut-être que les raisons pour lesquelles sont apportées les modifications soient plus solides, et les explications, plus détaillées.

EXEMPLE

Une entité présente de l'information sur le nombre de personnes sensibilisées à l'hygiène grâce à ses programmes de formation communautaire. La première année, l'entité a estimé ce nombre en utilisant les critères suivants : 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. Elle a indiqué dans son rapport la base de préparation utilisée et les incertitudes touchant son estimation.

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

Les critères de la première année avaient été jugés valables au moment de leur application, et les autres conditions préalables à la réalisation de la mission d'assurance étaient alors réunies. Les nouvelles informations que l'entité consigne lui ont cependant permis d'actualiser ses critères et ainsi : i) d'éviter de compter en double les personnes ayant déjà participé au programme, ii) de ne tenir compte que des personnes inscrites qui ont suivi le programme au complet, et non de celles qui l'ont abandonné en cours de route, et iii) d'obtenir une estimation plus à jour du nombre de personnes sensibilisées et de réduire l'incertitude que l'estimation comporte.

Les informations additionnelles ont permis à l'entité d'améliorer sa méthode d'évaluation. En l'occurrence, on peut s'attendre à ce que l'entité communique des informations sur le changement de méthode d'évaluation pour aider les utilisateurs à comprendre que des écarts éventuels dans les informations fournies pourraient découler en partie de la méthode d'évaluation améliorée.



213. Si un préparateur choisit de modifier ou d'adapter les critères établis d'un référentiel d'IEE qu'il utilise au point que les critères diffèrent de ceux fréquemment appliqués dans le secteur d'activité de l'entité, cela peut signaler un parti pris possible de la direction et un risque que l'information sur l'objet considéré 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 établir si les critères sont valables, et pour déterminer si la modification repose sur une base raisonnable et si elle est bien communiquée et expliquée dans le rapport IEE.
214. Plus le processus de préparation des informations IEE suivi par l'entité ou le référentiel d'IEE est développé, moins il est probable que soit appropriée la modification par l'entité des méthodes d'évaluation et des informations à fournir selon les pratiques généralement reconnues et adoptées par d'autres entités similaires, à moins que la situation de l'entité ait changé ou que des caractéristiques propres aux activités de l'entité rendent nécessaire de déroger aux pratiques généralement reconnues. Il peut être souhaitable pour le préparateur d'obtenir des utilisateurs visés la confirmation que les critères élaborés par l'entité conviennent à leurs besoins.
215. 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 communiquées 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. Voir également l'exemple au paragraphe [212](#).

Prise en considération de l'accessibilité des critères

216. Les utilisateurs visés doivent avoir accès aux critères pour pouvoir comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué. Lorsqu'un référentiel d'IEE ne contient que des principes généraux, il est peu probable que les utilisateurs visés soient en mesure d'apprécier si leurs besoins sont satisfaits ou de fonder leurs décisions sur l'information présentée s'ils n'ont pas accès aux critères du référentiel et aux critères élaborés par l'entité, le cas échéant, compte tenu des diverses façons dont il peut être possible de se conformer à des principes généraux.
217. Quelques façons de mettre les critères à la disposition des utilisateurs visés sont décrites aux paragraphes A51 et A52 de la norme ISAE 3000 (révisée). Le professionnel en exercice peut chercher à savoir si les critères seront rendus publics ou clairement intégrés à l'information, et, par exemple, s'ils seront communiqués avec suffisamment de précision et de clarté aux utilisateurs visés.
218. Les utilisateurs visés doivent avoir accès aux critères élaborés par l'entité comme à n'importe quel autre critère. Bien que la communication du processus d'élaboration de ces critères ne soit généralement pas exigée, des référentiels peuvent l'imposer, du moins pour certaines parties du processus. Par exemple, les normes GRI (Global Reporting Initiative) exigent que des informations soient fournies sur le processus de mobilisation des parties prenantes. Même si le référentiel ne l'impose pas, il se peut que le professionnel en exercice juge approprié d'encourager le préparateur à fournir des renseignements sur le processus suivi par l'entité pour élaborer ses critères, y compris sur son processus d'identification des sujets à présenter (chapitre [4](#)).
219. Il se peut que les critères puissent être accessibles ailleurs que dans le rapport IEE, notamment si un référentiel d'IEE établi et rendu public a été utilisé. Lorsque l'entité élabore ses propres critères, elle peut choisir de publier ceux-ci et ses politiques de communication d'information à même le rapport IEE ou de les rendre publics sur son site Web, en indiquant un renvoi dans le rapport IEE avec la mention « (en date du X) ».
220. Plus les utilisateurs visés ont une bonne compréhension des mesures courantes, moins il peut être nécessaire de leur fournir des explications détaillées sur celles-ci, puisque l'on peut considérer qu'elles font partie de leurs « connaissances générales ».

EXEMPLE

Un préparateur peut supposer que les utilisateurs visés comprendront la mesure des émissions des GES selon le Protocole des gaz à effet de serre sans qu'il lui soit nécessaire de communiquer les méthodes d'évaluation dans le rapport IEE, puisque les critères énoncés dans le Protocole en font déjà mention et que le Protocole est accessible au public.

On peut s'attendre à ce que le préparateur ayant fait une telle supposition ait appliqué tous les critères contenus dans le Protocole des gaz à effet de serre, dans la mesure où ils sont pertinents dans les circonstances.

Conséquences en cas de critères non valables ou non accessibles

221. Si le professionnel en exercice s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que les critères applicables ne sont pas tous valables ou accessibles, il est tenu de se conformer aux exigences du paragraphe 42 de la norme ISAE 3000 (révisée), qui s'appliquent à toutes les conditions préalables à l'acceptation de la mission. Si les textes légaux ou réglementaires ne permettent pas au professionnel en exercice de démissionner bien que des critères ne soient pas valables ou accessibles, il doit, selon le paragraphe 43 de la norme ISAE 3000 (révisée) :

- exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion (si les critères ne sont pas valables), selon ce qui convient dans les circonstances ;
- possiblement inclure les critères dans le rapport d'assurance (si les critères sont valables, mais que le préparateur ne veut pas les rendre accessibles) (voir également le paragraphe [412](#) dans le chapitre [12](#)).

Chapitre 6 : Prise en considération du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

222. Le présent chapitre fournit au professionnel en exercice des indications au sujet de la prise en considération du processus de préparation de l'information sur l'objet considéré ou de l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré qui est pertinent eu égard à la mission. Ces indications sont particulièrement utiles dans les situations où le processus de préparation de l'information sur l'objet considéré suivi par l'entité et les contrôles connexes sont encore en évolution, ou lorsque le processus implique l'obtention de données ou d'informations auprès de sources externes.
223. Selon la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice est tenu :
- dans une mission d'assurance limitée, de tenir compte du processus suivi par l'entité pour préparer les informations IEE (voir le paragraphe 47L de la norme ISAE 3000 (révisée)) ;
 - dans une mission d'assurance raisonnable, d'acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré qui est pertinent eu égard à la mission, et notamment d'évaluer la conception des contrôles pertinents eu égard à la mission et de déterminer s'ils ont été mis en place (voir le paragraphe 47R de la norme ISAE 3000 (révisée)).
224. Comme il est indiqué au chapitre [3](#), la nature du processus de préparation des informations IEE suivi par l'entité peut, dans certains cas, être un élément important à prendre en considération pour déterminer si le préparateur dispose d'une base raisonnable pour ces informations. Si, après l'acceptation de la mission, et pendant la planification et la réalisation de celle-ci, le professionnel en exercice s'aperçoit que les conditions préalables à la mission d'assurance ne sont pas toutes réunies, il est tenu, selon le paragraphe 42 de la norme ISAE 3000 (révisée), de prendre certaines mesures. Lorsqu'il s'acquiesce des exigences énoncées au paragraphe 47L ou au paragraphe 47R de la norme ISAE 3000 (révisée), il est possible que le professionnel en exercice prenne connaissance d'informations additionnelles indiquant que le préparateur ne dispose peut-être pas d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré.
225. Bien que les indications du présent chapitre portent sur l'application du paragraphe 47L ou du paragraphe 47R et des paragraphes 42 et 43 de la norme ISAE 3000 (révisée), elles peuvent également aider le professionnel en exercice à déterminer si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies (chapitre [3](#)).

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

226. En général, les entités préparant des informations IEE modulent graduellement leur système de contrôle interne de façon à soutenir l'IEE à mesure qu'elle prend forme et devient mieux structurée. Le processus suivi par l'entité pour préparer ses informations IEE appartient à la composante « système d'information et communications » du système de contrôle interne de l'entité.
227. À mesure que l'IEE de l'entité prend forme, il est possible que des modifications soient apportées pour assujettir le processus de préparation des informations IEE à des activités de contrôle particulières et en accroître la gouvernance et la surveillance, ou pour l'intégrer de façon plus

formelle au processus d'évaluation des risques et au processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité. Souvent, ces changements s'opèrent en parallèle.

228. Il se peut que l'entité utilise des informations obtenues auprès d'une personne physique ou d'une organisation tierce (une « source d'informations externe ») pour la préparation de ses informations IEE. L'entité peut être, ou ne pas être, en mesure de mettre en place et de faire fonctionner ses propres processus et contrôles pour enregistrer, réunir et communiquer ces informations.
229. Il se peut aussi que l'entité utilise des technologies nouvelles ou émergentes pour enregistrer, traiter et communiquer ses informations IEE. Par exemple, une entité peut recourir à la technologie des drones pour enregistrer des informations concernant des sites éloignés ou vastes, ou automatiser le traitement d'opérations ou d'événements courants. Elle peut aussi communiquer ses informations IEE dans différentes formes auxquelles les utilisateurs auraient accès sur demande, par l'intermédiaire de divers canaux.
230. Tous les facteurs énoncés aux paragraphes [226 à 229](#) peuvent avoir une incidence sur la décision d'accepter ou non une mission d'assurance, et, si la mission est acceptée, sur la conception et la mise en œuvre des procédures d'assurance par le professionnel en exercice.

Acquisition d'une compréhension du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information

231. Le système de contrôle interne d'une entité comprend généralement cinq composantes interreliées⁴. Les indications fournies à la suite du diagramme ci-après, réunies sous le titre « Gouvernance et surveillance du processus de préparation des informations IEE », portent sur l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques et le processus de suivi du système de contrôle interne. Les renvois indiqués dans le Diagramme 10 font référence à des paragraphes du présent chapitre.

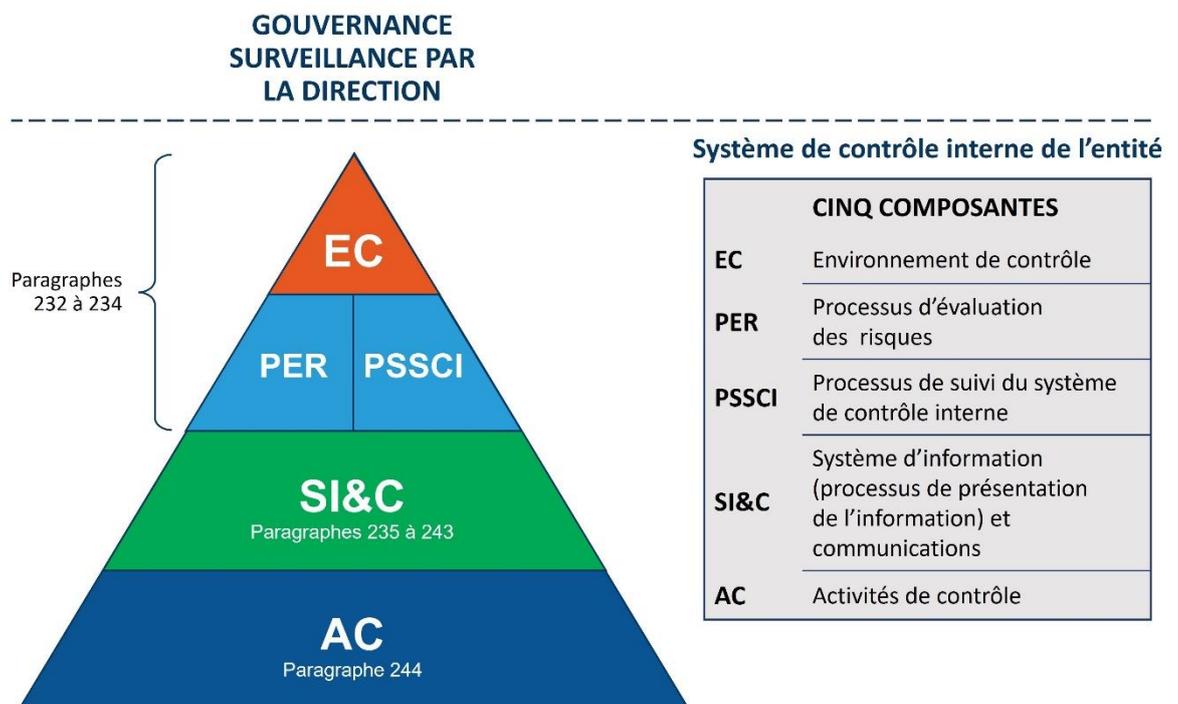


Diagramme 10 – Composantes du système de contrôle interne

⁴ Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, alinéa 12 m).

Gouvernance et surveillance du processus de préparation des informations IEE

232. Même si la norme ISAE 3000 (révisée) ne traite pas expressément de la gouvernance et de la surveillance du processus de préparation de l'information sur l'objet considéré, il peut être utile pour le professionnel en exercice de tenir compte des modalités de gouvernance et de surveillance de l'entité relativement à la préparation de ses informations IEE. Les modalités de gouvernance de l'entité quant à la gestion et à la communication de ses informations IEE ne sont pas nécessairement aussi élaborées et bien intégrées aux activités que ne le sont celles relatives à la gestion et à la communication de la performance financière, ce qui peut avoir une incidence sur la question de savoir si le préparateur dispose d'une base raisonnable pour les informations IEE ainsi que sur la capacité du professionnel en exercice à obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion.
233. Le degré de formalité des modalités de gouvernance et de surveillance en place, y compris le processus d'évaluation des risques et le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, peut varier selon la taille et la complexité de l'entité ainsi que selon la nature et la complexité de l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE et des critères.
234. Dans son examen des modalités de gouvernance et de surveillance de l'entité, le professionnel en exercice peut notamment prendre en considération ce qui suit :

POINTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION PAR LE PROFESSIONNEL EN EXERCICE

- a) Ton approprié donné par les responsables de la gouvernance ou la haute direction, selon le cas, pour encourager des pratiques éthiques et de grande qualité à l'égard de la gestion et de la communication des informations IEE sur lesquelles l'entité fonde ses décisions d'affaires ;
- b) Participation des responsables de la gouvernance et de la haute direction aux stades appropriés du processus de préparation des informations IEE, y compris pour approuver les informations IEE, au besoin ;
- c) Formation d'un sous-groupe des responsables de la gouvernance, tel qu'un comité d'audit, auquel sont confiées certaines responsabilités de surveillance de la préparation des informations IEE (dans le cas d'entités de grande taille) ;
- d) Décisions clés prises par les responsables de la gouvernance ou la haute direction, selon le cas, consignées dans des documents écrits, par exemple dans les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ;
- e) Attribution de pouvoirs et de responsabilités se rapportant au processus de préparation des informations IEE, et reddition de comptes exigée concernant l'exercice de ces responsabilités ;
- f) Processus suivi pour identifier et évaluer les risques associés au processus de préparation des informations IEE et y répondre ;
- g) Processus mis en place pour le suivi de la préparation des informations IEE ou du système de contrôle interne, y compris le suivi de l'efficacité des activités de contrôle et du processus d'identification des déficiences et de prise de mesures correctives.

Système d'information et communications

235. Le degré de sophistication de la composante « système d'information et communications » (dont il est question dans la présente section) et de la composante « activités de contrôle » (voir le paragraphe [244](#)) faisant partie du système de contrôle interne peut lui aussi varier selon la taille et la complexité de l'entité ainsi que selon la nature et la complexité de l'objet considéré et des critères.
236. Selon le paragraphe A39 de la norme ISAE 3000 (révisée), « [d]ans certains cas, un processus structuré comportant des contrôles internes poussés peut être nécessaire pour fournir [au préparateur] une base raisonnable pour établir si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives ». En revanche, il est possible, dans d'autres circonstances, que des contrôles internes poussés ne soient pas nécessaires.
237. Comme il est indiqué au paragraphe [226](#), le processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE fait partie du système d'information de l'entité. Des exemples de politiques, de processus et de ressources relatifs à la composante « système d'information et communications » que le professionnel en exercice peut prendre en considération lorsqu'il réalise une mission d'assurance relative à l'IEE sont donnés plus bas. Comme il est mentionné aux paragraphes [235 et 236](#), pour certaines entités, un processus structuré comportant des contrôles internes poussés peut être nécessaire pour fournir au préparateur une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. Le professionnel en exercice peut devoir examiner les circonstances de la mission, y compris la taille et la complexité de l'entité, pour déterminer si le niveau de développement du système de contrôle interne est adapté à ces circonstances. Le chapitre [3](#) contient d'autres indications sur la question de savoir si les conditions préalables à la réalisation de la mission sont réunies. Même si la liste n'est pas exhaustive, voici des exemples de points qu'il peut être approprié de prendre en considération compte tenu des circonstances de la mission :

POINTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION PAR LE PROFESSIONNEL EN EXERCICE.

- a) Processus de sélection ou d'élaboration des critères, y compris le processus suivi par l'entité pour déterminer les sujets à présenter dans le rapport IEE, le cas échéant (voir le chapitre 4) ;
- b) Processus de sélection ou d'élaboration des critères pour la mesure ou l'évaluation des sujets à présenter, y compris leur présentation et les informations à fournir à leur sujet, ainsi que pour la revue des informations fournies, notamment pour savoir si elles sont appropriées et exhaustives, et, au besoin, si elles mentionnent les modifications apportées aux critères depuis la période précédente ;
- c) Processus de saisie, d'enregistrement, de traitement, de correction et d'inclusion dans les informations IEE de données et d'informations, y compris des informations qualitatives, sur les sujets à présenter (par exemple, des processus de vérification internes selon lesquels les données et informations font l'objet d'une revue pour confirmer leur exactitude et leur exhaustivité, dont la réalisation est confirmée par la signature du responsable de la revue) ;
- d) Processus de sélection, d'obtention, d'examen et de suivi de données et d'informations provenant d'une ou de plusieurs sources d'informations externes ;
- e) Registres et documents sources étayant la préparation de l'information sur l'objet considéré relative aux sujets à présenter, qui sont idéalement conservés et accessibles pour pouvoir être utilisés en tant qu'éléments probants par le professionnel en exercice ;
- f) Utilisation que fait l'entité des technologies de l'information aux fins susmentionnées.

238. Il est probable que, dans le cadre de la composante « système d'information et communications », l'entité se serve des technologies de l'information pour la collecte ou le traitement de données et d'informations. Elle peut utiliser des applications informatiques complexes, de simples feuilles de calcul, des registres papier ou une combinaison de ces outils. Il peut être important pour le professionnel en exercice, lorsqu'il tient compte du processus suivi pour préparer les informations IEE selon le paragraphe 47L de la norme ISAE 3000 (révisée) ou qu'il acquiert la compréhension requise au paragraphe 47R de cette même norme, de savoir quels outils le préparateur utilise pour préparer les informations IEE. Lorsque l'entité a recours à des systèmes informatiques complexes, le professionnel en exercice pourrait devoir envisager d'utiliser les travaux d'un expert en informatique (expert choisi par le professionnel en exercice). Le chapitre 1 contient d'autres indications sur le recours à un expert choisi par le professionnel en exercice.

Points à prendre en considération lorsque le processus suivi par l'entité pour préparer ses informations IEE est en évolution

239. Bien que l'existence d'un processus très sophistiqué ou d'un système de contrôle interne bien développé ne soit pas une condition préalable à la réalisation de la mission d'assurance, le processus suivi par l'entité pour préparer les informations IEE doit être adéquat pour fournir au préparateur une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. Les contrôles auxquels est soumis ce processus peuvent être informels ou relativement simples lorsque les circonstances de la mission sont simples. Plus l'objet considéré est complexe, plus le processus

de préparation de l'information sur l'objet considéré et les contrôles connexes peuvent devoir l'être aussi. Des contrôles simples ne sont pas synonymes de contrôles inadéquats. Des contrôles simples peuvent convenir lorsque l'entité et l'objet considéré, ainsi que sa mesure ou son évaluation, ne sont pas complexes.

240. À mesure que l'entité acquiert de l'expérience dans la préparation de rapports IEE, son système de contrôle interne peut devenir plus sophistiqué et de nouvelles technologies peuvent être utilisées pour l'enregistrement, le traitement et la présentation des informations IEE. Comme il est expliqué plus en détail au chapitre 8, bien que la façon dont les informations sont enregistrées et présentées puisse changer, les objectifs du processus suivi par l'entité pour préparer les informations IEE et des contrôles connexes nécessaires afin de disposer d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré, dans les circonstances propres à la mission, demeurent les mêmes.

Points à prendre en considération lorsque l'IEE intègre des données ou des informations obtenues auprès d'une source externe

241. Il peut y avoir des points particuliers que le professionnel en exercice doit prendre en considération lorsque l'entité utilise des informations obtenues auprès d'une source externe pour préparer ses informations IEE. Les informations provenant d'une source d'informations externe peuvent comprendre, par exemple, les résultats d'un sondage indépendant sur la satisfaction de la clientèle, ceux provenant d'outils d'analyse de scénarios climatiques créés par des sources externes et utilisés par l'entité pour évaluer ses risques liés aux changements climatiques, ou des facteurs de conversion, indices et données de référence accessibles au public.
242. La source des informations externes et, selon le niveau d'assurance à exprimer, les processus ou contrôles à l'égard des informations obtenues auprès de celle-ci peuvent faire partie des principaux points que le professionnel en exercice doit prendre en considération. Lorsqu'une source d'informations externe obtient des informations au nom de l'entité, il se peut que cette dernière dispose, par exemple, de droits contractuels concernant l'accès à cette source d'informations et les méthodes de collecte et de traitement des informations. Il est par ailleurs possible que l'entité se soit dotée de processus et de contrôles pour faire le suivi des informations communiquées à la source d'informations externe et retournées par celle-ci.
243. L'entité qui utilise des informations provenant d'un autre type de source externe, par exemple des données sectorielles aux fins de comparaison, ou des indices ou facteurs pour la mesure ou l'évaluation de l'information sur l'objet considéré, peut avoir mis en place ses propres processus et contrôles pour confirmer la réputation de cette source et la fiabilité de ses informations ainsi que pour déterminer s'il existe d'autres sources pouvant fournir des informations similaires et si les informations provenant de ces différentes sources concordent. Les sources d'informations externes sont également abordées au chapitre 8.

Activités de contrôle

244. Les types de contrôles faisant partie de la composante « activités de contrôle » que le professionnel en exercice peut prendre en considération dans une mission d'assurance raisonnable comprennent, par exemple, ceux qui suivent :

POINTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION PAR LE PROFESSIONNEL EN EXERCICE

- a) Contrôles exigeant une séparation des tâches entre les personnes qui participent au processus de préparation des informations IEE, dans la mesure appropriée selon la taille de l'entité, par exemple une séparation entre les personnes qui préparent les informations et celles qui les passent en revue ;
- b) Contrôles visant à prévenir la modification inappropriée par le préparateur des sources sous-jacentes de données, d'informations ou de documentation qui pourraient servir d'éléments probants au professionnel en exercice ;
- c) Contrôles destinés à identifier des transactions, des situations et des événements, à les enregistrer de manière exhaustive et exacte et en temps opportun, et à les classer de façon appropriée (voir également le chapitre [7](#) pour des indications sur l'utilisation d'assertions) ;
- d) Contrôles sur la maintenance des appareils de mesure (par exemple, pour vérifier qu'ils sont bien calibrés et qu'ils ne peuvent pas être modifiés) ;
- e) Contrôles informatiques qui favorisent la sécurité, la robustesse, la fiabilité et la bonne maintenance des systèmes informatiques pertinents, par exemple des contrôles d'accès physiques et logiques et des contrôles sur la sauvegarde des données et la reprise après sinistre ;
- f) Contrôles visant à tenir compte de la vulnérabilité du processus d'élaboration ou d'application des bases de mesure ou d'évaluation et d'autres politiques de communication d'information à un parti pris possible de la direction.

D'autres exemples de points à prendre en considération à l'égard des activités de contrôle sont donnés à l'Annexe [3](#), « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE ».

Prise en considération de la taille, de la complexité et de la nature de l'entité

245. La taille et la complexité de l'entité peuvent avoir une grande incidence sur le degré de formalité requis dans son système de contrôle interne. Une entité de petite taille et non complexe n'a peut-être pas à mettre en place des politiques ou procédures documentées en bonne et due forme pour que le préparateur puisse s'acquitter de sa responsabilité d'établissement d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. Cependant, dans le cas d'une entité plus importante ou plus complexe, telle qu'une multinationale, des processus d'IEE et des contrôles connexes plus détaillés et formels peuvent être requis pour que le préparateur puisse s'acquitter de sa responsabilité.

246. La taille et la complexité de l'entité peuvent influencer sur la nature des processus, des contrôles et des documents faisant partie de son système de contrôle interne.

EXEMPLE

Pour rendre compte de la diversité de son effectif, une petite entité comptant 25 employés peut juger approprié d'utiliser une simple feuille de calcul pour enregistrer et stocker les données pertinentes, dont elle confie la gestion à un seul membre du personnel. Pour une grande entité dont les 20 000 employés sont répartis à travers le monde, un processus bien plus sophistiqué, géré par des équipes de RH et administré au moyen d'un système informatique approprié, peut toutefois être requis pour recueillir, réunir et stocker des données qui sont fiables et exhaustives de sorte que le préparateur dispose d'une base raisonnable pour l'information sur la diversité de l'effectif.



Assurance raisonnable et assurance limitée

247. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice doit tenir compte du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré. La nature et l'étendue de la prise en considération par le professionnel en exercice peuvent varier selon la complexité de la mission d'assurance relative à l'IEE ainsi que selon la nature et la complexité de l'objet considéré. Dans une petite mission relativement peu complexe, des demandes d'informations peuvent être suffisantes pour déterminer quels secteurs sont susceptibles de comporter une anomalie significative. Toutefois, des procédures plus poussées peuvent être nécessaires à l'acquisition d'une compréhension du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré à mesure que l'entité et le ou les objets considérés deviennent plus complexes. Par exemple, le professionnel en exercice peut vouloir réaliser un test de cheminement pour confirmer sa compréhension avec les membres du personnel qui participent au processus de l'entité.
248. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice est tenu d'évaluer la conception des contrôles pertinents et de déterminer s'ils ont été mis en place, c'est-à-dire qu'il lui est nécessaire d'établir ce qui constitue un contrôle pertinent ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'obtention d'éléments probants pour évaluer si la conception des contrôles est appropriée et déterminer s'ils ont été mis en place tels qu'ils ont été conçus.
249. Des exemples de points à prendre en considération au regard du processus suivi par l'entité pour préparer l'information sur l'objet considéré et du contrôle interne à l'égard de la préparation de celle-ci sont donnés à l'Annexe 3, « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE ».

Chapitre 7 : Utilisation des assertions

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

250. Le présent chapitre explique ce que sont les assertions et fournit des indications sur la manière dont le professionnel en exercice peut s'en servir pour :
- examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire dans l'information sur l'objet considéré ;
 - obtenir des éléments probants qui permettent de déterminer si l'information sur l'objet considéré a été préparée conformément aux critères ou si, au contraire, elle comporte des anomalies.
251. Le professionnel en exercice n'est pas tenu, selon la norme ISAE 3000 (révisée), de se référer aux assertions, mais celles-ci constituent l'un des moyens dont il dispose pour examiner les types d'anomalies susceptibles de se produire. Des exemples de procédures sont donnés à l'Annexe 3, « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE ».

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

252. Dans une mission d'assurance relative à l'IEE, les caractéristiques que doit présenter l'information sur l'objet considéré aux fins de l'application des critères choisis pour la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré peuvent différer de celles requises pour l'application :
- des référentiels d'information financière utilisés pour préparer les états financiers ;
 - des critères utilisés pour mesurer les émissions de gaz à effet de serre.

On pourrait donc se demander si les assertions décrites dans les Normes internationales d'audit (ISA) et dans la norme ISAE 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, de l'IAASB s'appliquent à l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE ou si des assertions différentes pourraient être utilisées dans le cadre d'une telle mission.

Utilisation des assertions

Ce que l'on entend par « assertions »

253. Dans les présentes indications, le terme « assertions » revêt le sens qui lui est donné dans certaines normes de l'IAASB. Sur le plan conceptuel, les assertions diffèrent des déclarations écrites que le professionnel en exercice peut demander au préparateur en application des paragraphes 56 à 60 de la norme ISAE 3000 (révisée).

*Les **assertions** sont les affirmations de l'entité, explicites ou non, qui sous-tendent l'information sur l'objet considéré et auxquelles se réfère le professionnel en exercice pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire⁵.*

254. Le professionnel en exercice peut se référer aux assertions dans les contextes suivants :
- lorsqu'il planifie et réalise la mission, ce qui comprend, conformément au paragraphe 46L de la norme ISAE 3000 (révisée) dans le cas d'une mission d'assurance limitée, la détermination

⁵ Cette définition est inspirée de la définition énoncée à l'alinéa 14 b) de la norme ISAE 3410.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

des secteurs dans lesquels l'information sur l'objet considéré est susceptible de comporter des anomalies significatives et, conformément au paragraphe 46R de la même norme dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;

- b) lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures à l'égard des secteurs de risque identifiés (dans le cas d'une mission d'assurance limitée) ou à l'égard des risques évalués (dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable) ;
 - c) lorsqu'il détermine si une anomalie est significative ou non.
255. Bien que le professionnel en exercice ne soit pas tenu, selon la norme ISAE 3000 (révisée), de se référer aux assertions, il peut juger utile de le faire pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire (voir le paragraphe [258](#)) dans une mission d'assurance raisonnable ou limitée. En pareil cas, il peut commencer par se référer aux assertions utilisées dans d'autres normes de l'IAASB.
256. Le tableau qui suit présente les différentes catégories d'assertions qui figurent dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) et dans la norme ISAE 3410. Dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), celles qui concernent des catégories d'opérations, des événements et des situations couvrent une période donnée, tandis que celles qui concernent des soldes de comptes se rapportent à un moment précis. Les catégories d'assertions qui figurent dans la norme ISAE 3410 concernent toutes des émissions de GES au cours d'une période donnée.
257. Il peut être utile pour le professionnel en exercice d'examiner les assertions en tenant compte du niveau de détail auquel doivent être mesurés ou évalués les différents aspects de l'objet considéré, selon les critères choisis.

Tableau 1 — Assertions dans les normes de l'IAASB

ISA 315 (période)	ISAE 3410	ISA 315 (moment précis)
Réalité	Réalité	Existence
	Responsabilité	Droits et obligations
Séparation des périodes	Séparation des périodes	
Exhaustivité	Exhaustivité	Exhaustivité
Exactitude	Exactitude	Exactitude, évaluation et imputation
Classement	Classement	Classement
Présentation et informations fournies	Présentation et informations fournies (y compris la concordance)	Présentation et informations fournies

EXEMPLE

L'entité A a inclus la déclaration suivante dans son information sur l'objet considéré :

L'augmentation des émissions de 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, que :

- les émissions de GES déclarées se sont produites (réalité) ;
- les émissions de GES déclarées sont celles des installations incluses dans le périmètre organisationnel défini de l'entité (ce qui signifie que l'entité est responsable des GES émis) ;
- les émissions de GES sont présentées avec exactitude, ce qui signifie notamment qu'elles ont été converties en équivalents CO₂ au moyen de facteurs de conversion appropriés ;
- les émissions de GES sont présentées dans la période au cours de laquelle elles ont été émises (séparation des périodes) ;
- toutes les émissions de GES produites à l'intérieur du périmètre organisationnel ont été mesurées et présentées (c'est-à-dire que les informations sont exhaustives) ;
- les émissions de GES ont été correctement classées dans les émissions du champ d'application 1 ou 2, selon leur source (classement) ;
- les émissions de GES ont été communiquées et présentées de façon appropriée et ont été préparées d'une manière qui concorde avec celle de l'exercice précédent.

Prise en compte des types d'anomalies potentielles dans la conception des procédures

Types d'anomalies potentielles et causes de celles-ci

258. Les assertions permettent au professionnel en exercice d'examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. Les anomalies résultent d'une mauvaise application des critères qui peut découler, par exemple, d'une erreur humaine, de failles dans les processus, de partis pris de la direction ou de fraudes. Voici des exemples de différents types d'anomalies potentielles :

- a) fausses allégations (assertions relatives à l'existence, à la réalité ou à la responsabilité — par exemple, l'entité n'a pas réellement investi dans la collectivité ou décontaminé les lieux comme elle le déclare, ou quelqu'un d'autre s'en est chargé, mais l'entité en revendique tout de même la responsabilité) ;
- b) données enregistrées dans la mauvaise période (assertion relative à la séparation des périodes — par exemple, une partie de l'eau utilisée au cours de la période est comptabilisée dans la période précédente ou dans la période suivante) ;

- c) informations inexactes (assertion relative à l'exactitude — par exemple, inexac­titudes résultant d'appareils de mesure mal calibrés, d'erreurs de transposition ou d'autres erreurs dans l'enregistrement des mesures, ou de l'utilisation de facteurs de conversion inappropriés, comme l'utilisation d'un facteur de conversion du CO₂ pour l'énergie nucléaire alors que l'entité possède des installations fonctionnant au charbon et au mazout) ;
 - d) omission d'informations (assertion relative à l'exhaustivité — par exemple, une entreprise rend compte de son programme de réhabilitation des sols pour trois de ses sites miniers, sans communiquer d'information au sujet de deux sites où la dégradation des sols est importante, mais pour lesquels il n'existe aucun plan de réhabilitation) ;
 - e) informations mal classées (assertion relative au classement — par exemple, l'entité classe les entrepreneurs saisonniers (principalement des femmes) comme des employés permanents à temps plein, ce qui aboutit à des rapports erronés sur la représentation des femmes au sein de sa main-d'œuvre permanente) ;
 - f) informations donnant une image trompeuse ou imprécise (assertion relative à la présentation et aux informations fournies — par exemple, le préparateur fait ressortir les informations favorables de façon exagérée, en mettant le texte en gras ou en gros caractères, en employant des couleurs vives, en ajoutant des images ou en mettant ces informations en relief d'une quelconque autre façon, mais présente les informations défavorables de façon moins ostensible, par exemple, en mettant le texte en petits caractères, en employant des couleurs pâles ou en l'abrégeant) ;
 - g) partis pris dans les informations présentées, de sorte que l'accent est mis sur les aspects positifs de la performance et que les aspects négatifs sont omis (assertion relative à la présentation et aux informations fournies).
259. Si le professionnel en exercice relève une anomalie lors de la mise en œuvre des procédures prévues à l'égard de l'information sur l'objet considéré, il lui faudra porter un jugement pour déterminer si cette anomalie est significative, afin d'établir les mesures appropriées pour la suite. Voir le chapitre [9](#) pour de plus amples indications.
260. Il peut exister d'autres façons pour le professionnel en exercice de catégoriser les assertions pertinentes, celui-ci étant libre de choisir la façon qui convient le mieux à la prise en compte des types d'anomalies susceptibles de se produire. Par exemple, un principe de « connexité » peut être exigé des critères, de sorte que, selon ces critères, l'information sur l'objet considéré doit être communiquée et présentée de manière à démontrer les liens qui existent entre les divers aspects de l'objet considéré. Le professionnel en exercice peut traiter les assertions relatives à la présentation et aux informations fournies qui résultent de l'application de critères répondant au principe de connexité comme des « assertions relatives à la connexité » ou il peut les considérer comme faisant partie de la catégorie des assertions relatives à la présentation et aux informations fournies.
261. Le professionnel en exercice qui ne se sert pas des assertions peut examiner les types d'anomalies susceptibles de se produire d'une autre façon qui consisterait à :
- a) examiner la nature des anomalies que peut comporter l'information sur l'objet considéré et qui résulteraient d'une application inadéquate de chaque critère pertinent à chaque aspect de l'objet considéré (autrement dit, réfléchir aux problèmes pouvant survenir dans la préparation et la présentation de l'information sur l'objet considéré) ;
 - b) examiner les similitudes et les différences entre ces anomalies potentielles.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Cette approche peut permettre au professionnel en exercice d'identifier et de catégoriser toutes les anomalies potentielles de manière à pouvoir en évaluer l'incidence individuelle et collective.

Chapitre 8 : Obtention d'éléments probants

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

262. Le présent chapitre fournit des indications sur les exigences des paragraphes 48L à 49R de la norme ISAE 3000 (révisée) portant sur l'obtention d'éléments probants. Il indique aussi les points à prendre en considération par le professionnel en exercice en ce qui concerne les éléments probants qui peuvent être nécessaires et disponibles, ainsi qu'en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des procédures de même que l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

263. Comme il est mentionné dans l'introduction, le ou les objets considérés de l'IEE et la façon dont ceux-ci sont mesurés ou évalués et présentés peuvent grandement varier. L'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE peut comprendre des informations financières et non financières et peut 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.

264. Les rapports IEE peuvent aussi comprendre des informations provenant de sources externes, telles que d'autres entités de la chaîne logistique 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.

265. Comme l'explique le chapitre 6, il peut souvent arriver que le processus de préparation des informations IEE et les autres composantes du contrôle interne de l'entité à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré ne soient pas tout à fait au point, surtout si l'entité prépare ces informations pour la première fois. De plus, il se peut que l'information qualitative ne soit pas soumise à un contrôle aussi rigoureux que celui auquel est soumise l'information quantitative.

266. Compte tenu de la nature et de l'emplacement de l'objet considéré, il se peut que l'utilisation de technologies novatrices, telles que des drones ou des images satellites pour saisir et enregistrer l'information pertinente, soit plus répandue pour préparer les informations IEE que pour préparer d'autres types d'informations.

267. Tous ces facteurs peuvent compliquer la tâche du professionnel en exercice lorsqu'il s'agit de concevoir et de mettre en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants et de déterminer la quantité d'éléments probants qu'il lui faudra obtenir pour étayer sa conclusion.

Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

268. Les paragraphes 48L à 49R de la norme ISAE 3000 (révisée) énoncent les exigences relatives à la prise en compte des risques et aux réponses à ceux-ci, en distinguant les exigences qui s'appliquent aux missions d'assurance limitée de celles qui s'appliquent aux missions d'assurance raisonnable. Lorsque la norme ISAE 3000 (révisée) n'établit pas de distinction entre les deux types de missions, c'est que les mêmes exigences s'appliquent dans les deux cas. Voir l'Annexe 3, « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE ».

269. Plutôt que de considérer l'assurance limitée et l'assurance raisonnable comme deux types d'assurance distincts, on peut plutôt considérer qu'elles se positionnent à des niveaux différents sur l'échelle des niveaux d'assurance que le professionnel en exercice doit obtenir dans les circonstances propres à la mission. Ainsi, tant dans les missions d'assurance limitée que dans les missions d'assurance raisonnable :
- a) c'est le caractère convaincant de l'ensemble des éléments probants obtenus qui établit le niveau d'assurance véritablement obtenu ;
 - b) la mesure dans laquelle est accru le niveau de confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré est susceptible de varier en fonction du niveau d'assurance obtenu, qui est exprimé dans le rapport d'assurance.
270. 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, pris collectivement, sont suffisamment convaincants pour répondre aux risques. 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. Une assurance valable (dans le contexte d'une mission d'assurance limitée) est une assurance qui peut aller :
- d'un niveau à peine supérieur au niveau susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré (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).
271. Les décisions concernant les procédures à mettre en œuvre, leur calendrier et leur étendue dépendent du caractère convaincant des éléments probants obtenus pour ramener le risque de mission à un niveau acceptable (dans le cas d'une mission d'assurance limitée) ou à un niveau suffisamment faible (dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable) compte tenu des circonstances propres à la mission. Les paragraphes A108 à A112 de la norme ISAE 3000 (révisée) contiennent des indications sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures. Ces décisions nécessitent l'exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel (voir le chapitre [2](#)).
272. Les caractéristiques (types, nature et sources) des éléments probants disponibles dans une mission d'assurance relative à l'IEE peuvent différer de celles des éléments probants disponibles dans une mission d'audit d'états financiers. Il est cependant probable que pour tous les types d'informations sur l'objet considéré, y compris les informations IEE, les points que le professionnel en exercice doit prendre en considération lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'obtention des éléments probants soient les mêmes. Les points à prendre en considération qui sont énoncés ci-dessous peuvent aider les professionnels en exercice à concevoir et à mettre en œuvre des procédures leur permettant d'obtenir des éléments probants à l'égard de n'importe quel type d'information sur l'objet considéré, ainsi qu'à évaluer les éléments probants obtenus, y compris les informations qualitatives et les informations prospectives, qui feront respectivement l'objet des chapitres [10](#) et [11](#).

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

273. En pratique, le processus d'obtention des éléments probants étant itératif, le professionnel en exercice pourrait être amené à réexaminer les points ci-dessous au fur et à mesure qu'il prend connaissance de nouvelles informations au cours de la mission.

- A. *Voici des points qui peuvent être pris en considération en ce qui concerne les risques et les éléments probants nécessaires pour répondre à ceux-ci :*
- a) De quelle(s) manière(s) l'objet considéré pourrait-il ne pas être correctement mesuré ou évalué, présenté ou communiqué dans les informations IEE (le « type d'anomalie » ou « les problèmes qui pourraient survenir ») ? Voir également le chapitre [7](#) sur l'utilisation des assertions.
 - b) Quelle peut être la cause de ce type d'anomalies potentielles — autrement dit, qu'est-ce qui pourrait causer un risque d'anomalies significatives de ce type ?
 - c) Comment l'entité gère-t-elle et atténue-t-elle un risque d'anomalies significatives dans ses informations IEE, en tenant compte des causes potentielles de ce type d'anomalies ? Par exemple, quels sont les structures de gouvernance et de surveillance, les systèmes, les processus et les contrôles qui ont été mis en place pour prévenir ou détecter et corriger les anomalies, en tenant compte de ces causes potentielles ? Le chapitre [6](#) fournit des indications sur la prise en considération du processus de préparation de l'information sur l'objet considéré ou du contrôle interne à l'égard de la préparation de cette information.
 - d) L'entité a-t-elle une fonction d'audit interne et, le cas échéant, quels travaux cette fonction a-t-elle accomplis en ce qui a trait à l'information sur l'objet considéré et quelles sont ses constatations ? Quelle incidence cela a-t-il sur l'évaluation des risques (voir l'alinéa 45 b) de la norme ISAE 3000 (révisée)) ?
 - e) La direction a-t-elle connaissance de cas avérés, suspectés ou allégués d'anomalie intentionnelle ou de non-conformité intentionnelle à des textes légaux et réglementaires pouvant avoir une incidence sur l'identification des secteurs susceptibles de comporter des anomalies ou sur l'évaluation des risques ?
 - f) Dans le contexte propre à la mission et de chaque décision qui doit être prise, dans quelle mesure les éléments probants doivent-ils être précis, détaillés et exhaustifs ? Par exemple, si les informations IEE peuvent être mesurées ou évaluées de façon précise, il faudra probablement que les éléments probants soient plus précis que si ces informations font l'objet d'estimations et d'incertitudes.
 - g) Les éléments probants nécessaires concernent-ils l'information sur l'objet considéré d'une entité n'ayant qu'un seul établissement, d'une entité à établissements multiples ou d'une chaîne logistique (en amont, en aval ou les deux) ?

274. Une fois que le professionnel en exercice a déterminé les éléments probants qui pourraient s'avérer nécessaires, il peut examiner les sources d'éléments probants disponibles et l'incidence que les caractéristiques de chaque source ont sur le caractère convaincant des éléments probants et sur la nature des procédures d'assurance pouvant être mises en œuvre.

- B. Voici des points qui peuvent être pris en considération lors de la détermination des éléments probants disponibles :*
- a) Les éléments probants se présentent-ils sous forme numérique, écrite ou verbale ? Se rapportent-ils à un moment précis ou à une période donnée ? Proviennent-ils d'une source d'informations externe (voir également le paragraphe [277](#)) ou de l'entité elle-même ? Sont-ils enregistrés systématiquement dans les livres et registres de l'entité ? Se rapportent-ils au fonctionnement des contrôles ou sont-ils de nature corroborative ? Dans quelle mesure sont-ils fiables ?
 - b) Si les éléments probants nécessaires concernent l'information sur l'objet considéré d'une chaîne logistique (en amont, en aval ou les deux), comment cela affecte-t-il la capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ?
 - c) Dans quelle mesure les éléments probants devraient-ils être pertinents et fiables ? Les éléments probants provenant des sources disponibles fournissent-ils ce degré de pertinence et de fiabilité ? Si ce n'est pas le cas, existe-t-il d'autres sources d'éléments probants ou y aurait-il moyen de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ?

275. Le but de chaque procédure peut aussi avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que le professionnel en exercice met en œuvre.

- C. *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 :*
- a) Quel but 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 l'objet considéré s'est produit ou que l'information sur l'objet considéré est exhaustive ? Le but de la procédure peut avoir une incidence sur le « sens » dans lequel elle sera mise en œuvre, à savoir à partir des informations IEE présentées vers une autre source (réalité) ou à partir de l'autre source vers les informations IEE présentées (exhaustivité).
 - b) Est-il pertinent de tenir compte du risque de regroupement et du seuil de signification pour les travaux lors de la conception ou de la mise en œuvre de la procédure (voir les paragraphes [279 à 287](#)) ?
 - c) 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 évalué est élevé, 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.
 - d) 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 (voir également le chapitre [1](#)) ?

276. 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 obtenus, et ainsi déterminer s'ils sont suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion⁶. Les paragraphes A146 à A157 de la norme ISAE 3000 (révisée) contiennent des indications supplémentaires.

⁶ Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance, paragraphe 66.

- D. *Voici des points qui peuvent être pris en considération lors de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus :*
- a) Les éléments probants que l'on prévoyait obtenir ont-ils été obtenus ?
 - b) 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 recueillis ou les contredisent ? Si oui, le caractère approprié des procédures prévues a-t-il été réévalué à la lumière de ces nouvelles informations ?
 - c) Les éléments probants obtenus de différentes sources ont-ils été pris en compte sans parti pris ?
 - d) Des éléments probants supplémentaires sont-ils nécessaires ? Comment les obtiendra-t-on ?
 - e) 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 ?
 - f) A-t-on pris en compte l'incidence qu'ont sur l'information sur l'objet considéré les anomalies non corrigées, considérées tant individuellement que collectivement et d'un point de vue tant quantitatif que qualitatif ? Pour des indications sur le caractère significatif des anomalies, voir le chapitre [9](#). Pour des indications en ce qui concerne les informations qualitatives et les informations prospectives, voir respectivement les chapitres [10](#) et [11](#).
 - g) Si 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 présentées ont été choisies est-elle appropriée ?
 - h) 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 ?

Sources d'informations externes

277. Comme il est mentionné au paragraphe [264](#), l'IEE peut comprendre des informations provenant de sources externes, ce qui peut avoir une incidence sur l'exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel (voir le chapitre [2](#)). Voici des exemples de facteurs pouvant jouer un rôle important dans l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations obtenues auprès d'une source d'informations externe :
- a) la capacité de l'entité publiante à influencer sur les informations IEE obtenues, grâce aux liens entre l'entité et la source d'informations externe (par exemple, il se peut que l'entité soit en mesure d'exercer une influence, par l'entremise d'accords contractuels, sur les informations qui sont communiquées par les divers maillons de sa chaîne logistique) ;
 - b) le fait que l'entité ait ou non mis en place des contrôles liés à la pertinence et à la fiabilité des informations obtenues et utilisées dans son IEE ;
 - c) la compétence et la réputation de la source d'informations externe en ce qui concerne les informations IEE, notamment la question de savoir si celles-ci proviennent d'une source qui a fait ses preuves en matière de publication d'informations fiables ;

- d) 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 communiquées ou non (par exemple, il se peut qu'une agence d'établissement des prix compile des données sur les prix pour présenter un prix de marché externe, sans nécessairement contrôler la façon dont ces données sont initialement préparées) ;
- e) 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) ;
- f) 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 données 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) ;
- g) l'existence de preuves de la reconnaissance généralisée, par les utilisateurs sur le marché, de la pertinence et de la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe pour une utilisation semblable à celle faite par la direction ou par le professionnel en exercice ;
- h) l'existence d'autres informations qui pourraient contredire les informations utilisées (par exemple, il pourrait exister d'autres sources semblables d'informations externes ; mais si des sources semblables communiquent des ensembles d'informations très différents, cela pourrait amener le professionnel en exercice à se poser des questions).

Autres informations

278. Selon le paragraphe 62 de la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice doit lire toutes les autres informations du rapport IEE afin de voir s'il s'y trouve des incohérences significatives par rapport à l'information sur l'objet considéré. S'il relève une incohérence significative ou constate l'existence d'une anomalie significative concernant des faits dans les « autres informations », il doit s'entretenir de la question avec le préparateur et prendre d'autres mesures appropriées. Les autres informations comprennent toutes les informations incluses dans le rapport IEE autres que l'information sur l'objet considéré qui fait partie du périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE. Le chapitre [10](#) contient des indications supplémentaires sur les « autres informations » dans le contexte d'un rapport IEE intégral, lequel comprend des informations tant qualitatives que quantitatives.

Prise en compte du risque de regroupement dans une mission d'assurance relative à l'IEE

Nature du risque de regroupement et lien de celui-ci avec la conception et la mise en œuvre des procédures

279. Le risque de regroupement, qui est la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification, survient lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures de la mission d'assurance relative à l'IEE.

280. Ce risque survient parce que l'information sur l'objet considéré peut être divisée en plusieurs éléments (ventilée) par le préparateur (aux fins de l'application des critères) ou par le professionnel en exercice (aux fins de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'assurance).

EXEMPLE

Une entité communique des informations IEE pour ses quatre sites de production. La gestion de l'objet considéré et du processus de communication des informations IEE est déléguée aux responsables des sites de production, qui établissent leurs rapports en utilisant comme critères ceux contenus dans le manuel d'IEE du groupe. Le seuil de signification global a été fixé à 5 000 unités pour les informations IEE de l'entité, et il est réparti comme suit pour chacun des sites : site A — 2 000 unités ; site B — 400 unités ; site C — 850 unités ; site D — 1 750 unités.

Les anomalies détectées dans les informations IEE sont réparties comme suit : site A — 930 unités ; site B — 385 unités ; site C — 740 unités ; site D — 2 960 unités. Prise individuellement, chacune de ces anomalies se situe bien en deçà du seuil de 5 000 unités. Les anomalies détectées dans les informations IEE des sites A, B et C se situent également en deçà de leur seuil de signification respectif. Cependant, lorsqu'elles sont cumulées, les anomalies des quatre sites excèdent le seuil de signification global de l'entité de 5 000 unités, ce qui signifie que, prises ensemble, les informations IEE comportent des anomalies significatives.



281. Lorsque des facteurs quantitatifs sont applicables, le fait de planifier la mission à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives fait perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives non corrigées et non détectées peuvent aboutir à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré (voir le paragraphe A98 de la norme ISAE 3000 (révisée)).
282. Pour déterminer si les anomalies cumulées sont significatives, il faut tenir compte de l'importance des anomalies détectées dans l'ensemble. Dans certaines circonstances, le professionnel en exercice peut considérer que le risque de regroupement est faible. Par exemple, si l'entité publiante demande l'expression d'une assurance à l'égard d'indicateurs distincts qui ne présentent aucun lien entre eux, le risque de regroupement en ce qui concerne ces indicateurs peut être minime ou inexistant.

Atténuer le risque de regroupement lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'assurance

283. Selon le paragraphe 51 de la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies non corrigées qu'il a détectées et qui ne sont pas manifestement négligeables. De plus, le paragraphe 65 de cette même norme exige du professionnel en exercice qu'il apprécie si ces anomalies sont significatives, individuellement ou collectivement.
284. Lorsque l'information sur l'objet considérée 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 de regroupement.
285. Lorsqu'il utilise un « seuil de signification pour les travaux », le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures qui permettront de détecter les anomalies dont l'importance atteint un seuil quantitatif inférieur au seuil de signification quantitatif établi pour l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble. L'objectif est de ramener le risque de regroupement

à un niveau suffisamment faible. Ce concept est évoqué au paragraphe A98 de la norme ISAE 3000 (révisée), bien que l'expression « seuil de signification pour les travaux » ne soit pas explicitement utilisée pour la désigner.

286. L'utilisation d'un seuil de signification pour les travaux augmente la probabilité que les procédures mises en œuvre permettent de détecter des anomalies qui ne sont pas individuellement significatives en termes quantitatifs.
287. Le seuil de signification pour les travaux ne permet pas de détecter des anomalies qui seraient significatives uniquement ou principalement en raison de facteurs qualitatifs se répercutant sur leur importance. Selon la norme ISA 320⁷, il n'est pas faisable en pratique de concevoir des procédures d'audit pour détecter toutes les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature. Toutefois, dans la mesure où il est possible de le faire, concevoir des procédures visant à accroître la probabilité que les anomalies qui sont significatives uniquement ou principalement en raison de facteurs qualitatifs peut également aider le professionnel en exercice à réduire le risque de regroupement. Le chapitre 9 contient des indications sur la prise en compte du caractère significatif des anomalies.

⁷ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 6.

Chapitre 9 : Prise en compte du caractère significatif des anomalies

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

288. Le présent chapitre fournit des indications sur les exigences des paragraphes 44 et 51 de la norme ISAE 3000 (révisée), notamment en ce qui concerne les points suivants :
- les facteurs qualitatifs et quantitatifs à prendre en compte aux fins de la détection des anomalies ;
 - les responsabilités qui incombent au professionnel en exercice lorsque des anomalies sont détectées au cours de la réalisation de la mission d'assurance relative à l'IEE ;
 - le cumul des anomalies ;
 - les éléments dont le professionnel en exercice pourrait tenir compte lors de l'appréciation du caractère significatif des anomalies, y compris celles contenues dans une information sur l'objet considéré qui comporte une variabilité ou une incertitude inhérente.
289. Le présent chapitre ne porte pas sur les points à prendre en considération lors de la planification de la mission d'assurance relative à l'IEE, ni sur le concept de seuil de signification pour les travaux, ce dernier faisant l'objet des paragraphes [279 à 287](#) du chapitre [8](#). D'autres indications sur la prise en compte des anomalies qualitatives sont fournies au chapitre [10](#), tandis que des indications sur la prise en compte des anomalies dans les informations prospectives sont fournies au chapitre [11](#).

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

290. Les utilisateurs visés par le rapport IEE peuvent varier grandement, tout comme leurs besoins d'information et les éléments susceptibles d'influer sur leur prise de décisions.
291. L'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE peut correspondre à l'intégralité d'un rapport IEE ou à des sections précises de celui-ci, notamment des indicateurs spécifiés.
292. La nature de l'objet ou des objets considérés d'un rapport IEE peut aussi varier grandement : il se peut que l'information sur l'objet considéré soit mesurée et présentée en termes quantitatifs ou évaluée et présentée en termes qualitatifs (explications ou descriptions) ou qu'elle soit présentée sous d'autres formes telles que des tableaux, des graphiques, des diagrammes, des images ou des formes semblables (voir la section « [Introduction](#) »), et il se peut qu'elle puisse être mesurée avec précision ou qu'elle fasse au contraire l'objet d'une plus ou moins grande incertitude d'évaluation.
293. En raison de ces facteurs, il peut être difficile pour le professionnel en exercice de déterminer ce qui peut être significatif dans les circonstances de la mission et d'évaluer l'incidence des anomalies détectées, prises dans leur ensemble, sur les parties du rapport IEE qui sont incluses dans le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE.

Détection des anomalies

294. Si, au cours de la mission d'assurance relative à l'IEE, le professionnel en exercice relève une anomalie dans les informations IEE, il lui faudra porter un jugement pour déterminer si cette anomalie est significative.

Appréciation du caractère significatif du point de vue des utilisateurs

295. Dans son rapport d'assurance, le professionnel en exercice formule sa conclusion de manière à indiquer si l'information sur l'objet considéré a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément ou non aux critères applicables. Si le référentiel d'IEE (les critères applicables) ne donne pas de définition ou de description du concept de caractère significatif, le professionnel en exercice peut s'appuyer sur le cadre de référence de la norme ISAE 3000 (révisée), selon lequel les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions pertinentes que les utilisateurs visés prennent en se fondant sur l'information sur l'objet considéré. Les anomalies peuvent résulter d'actes intentionnels ou non et être de nature qualitative ou quantitative.
296. Les paragraphes A92 à A100 de la norme ISAE 3000 (révisée) contiennent des indications sur le concept de caractère significatif. Il y est indiqué notamment que pour les mêmes utilisateurs visés et le même objet, le seuil de signification pour une mission d'assurance raisonnable est le même que pour une mission d'assurance limitée, car il se fonde sur les besoins d'information des utilisateurs visés.
297. Dans une mission d'assurance relative à l'IEE, les utilisateurs visés et les types de décisions qu'ils prennent en fonction de l'information sur l'objet considéré peuvent varier considérablement. Il pourrait également y avoir d'autres personnes qui lisent le rapport d'assurance, que le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'identifier. C'est surtout le cas lorsqu'un grand nombre de gens ont accès à celui-ci (voir également le chapitre 3). Selon le paragraphe A16 de la norme ISAE 3000 (révisée), on peut alors limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs.
298. Toutefois, si les critères applicables exigent que le préparateur tienne compte des différents besoins d'information de sous-groupes d'utilisateurs, alors ces sous-groupes sont des utilisateurs visés. Concrètement, cela signifie que si un sous-groupe a, à l'égard des anomalies, une tolérance plus élevée que les autres sous-groupes, mais que tous les sous-groupes s'intéressent à la même information sur l'objet considéré, le seuil de signification peut devoir être fixé en fonction du sous-groupe ayant, à l'égard des anomalies, la tolérance la plus faible.

Appréciation du caractère significatif en fonction de facteurs quantitatifs

299. Pour les parties quantitatives de l'information sur l'objet considéré (par exemple, un ICP chiffré), le point de départ des décisions concernant le caractère significatif peut être d'établir les seuils de signification à l'étape de la planification de la mission. Il suffit souvent pour cela d'appliquer un pourcentage⁸ à l'indicateur présenté ou à un élément de référence choisi qui a un lien avec l'information sur l'objet considéré. Si le référentiel d'IEE précise un pourcentage à appliquer pour déterminer le seuil de signification, le professionnel en exercice dispose alors d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de la mission.
300. Si l'information sur l'objet considéré est un indicateur distinct, sans composantes, le professionnel en exercice peut appliquer un pourcentage directement à l'indicateur présenté pris dans son ensemble. Par exemple, si l'indicateur présenté est « la consommation d'eau mesurée », le pourcentage pourrait être appliqué directement au chiffre présenté au titre de la consommation d'eau mesurée. Quand l'information sur l'objet considéré comprend un certain nombre d'indicateurs sans point en commun qui permettrait de les considérer collectivement, le seuil de

⁸ Dans certaines situations, notamment lorsque le nombre est généralement très bas (par exemple, le nombre de décès), l'application d'un pourcentage ne convient pas.

signification peut être fixé séparément pour chaque indicateur, par exemple x % des investissements dans des projets communautaires (en heures ou \$), y % de l'énergie consommée (en kWh), ou z % des sols réhabilités (en hectares).

Appréciation du caractère significatif en fonction de facteurs qualitatifs

301. Le caractère significatif tient compte de facteurs tant qualitatifs que quantitatifs. Un seuil de signification quantitatif est utile pour prendre une décision préliminaire sur la probabilité qu'un élément soit significatif. Les anomalies d'un montant inférieur au seuil quantitatif peuvent tout de même avoir un effet significatif sur l'information sur l'objet considéré présentée. Par exemple, si une erreur devait empêcher une entité de respecter des exigences réglementaires, elle pourrait être considérée comme significative, même si elle n'excède pas le seuil quantitatif.
302. Le caractère significatif n'est pas pris en compte de la même manière pour tous les aspects de l'information sur l'objet considéré. Les mêmes utilisateurs visés peuvent ainsi avoir, pour différents aspects de l'information sur l'objet considéré, des besoins d'information différents et une tolérance différente à l'égard des anomalies. La prise en compte de facteurs qualitatifs peut aider le professionnel en exercice à relever les aspects de l'information sur l'objet considéré qui peuvent être plus importants pour les utilisateurs visés.
303. La prise en considération du caractère significatif relève du jugement professionnel du professionnel en exercice et est influencée par sa perception des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe (voir le paragraphe A94 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Par exemple, les utilisateurs visés peuvent accorder 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 peut avoir 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 l'information sur l'innocuité des aliments ou des médicaments risque d'être moins élevée que leur tolérance à l'égard des anomalies dans l'information sur le recyclage des déchets non dangereux.
304. La prise en compte de facteurs qualitatifs peut également jouer un rôle important en ce qui concerne la manière dont l'information sur l'objet considéré est présentée. Lorsque l'information sur l'objet considéré est présentée sous forme de graphiques, de diagrammes ou d'images, les jugements portés par le professionnel en exercice à l'égard du caractère significatif pourraient, par exemple, l'amener à se demander si l'utilisation d'échelles différentes pour les axes x et y d'un graphique font que l'information est trompeuse ou qu'elle comporte des anomalies significatives. Pour de plus amples indications sur l'appréciation du caractère significatif en fonction de facteurs qualitatifs, voir le chapitre [10](#) et les alinéas [258 e\)](#) et [f\)](#) du chapitre [7](#).
305. Si le préparateur ne corrige pas tout ou partie des anomalies détectées, il se peut que le professionnel en exercice doive se demander si les anomalies dont il a fait le cumul, considérées individuellement ou collectivement, sont significatives en tenant compte des considérations ci-dessous. Il se peut que le professionnel en exercice acquière une compréhension des motifs pour lesquels le préparateur n'a pas apporté les corrections et qu'il doive examiner attentivement les motifs pour lesquels le préparateur ne veut pas apporter les corrections et se demander s'ils sont valables dans les circonstances de la mission. Le diagramme ci-dessous illustre les responsabilités du professionnel en exercice et les éléments qu'il doit prendre en considération. Sauf indication contraire, les renvois entre parenthèses font référence à des paragraphes du présent chapitre.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Responsabilités du professionnel en exercice

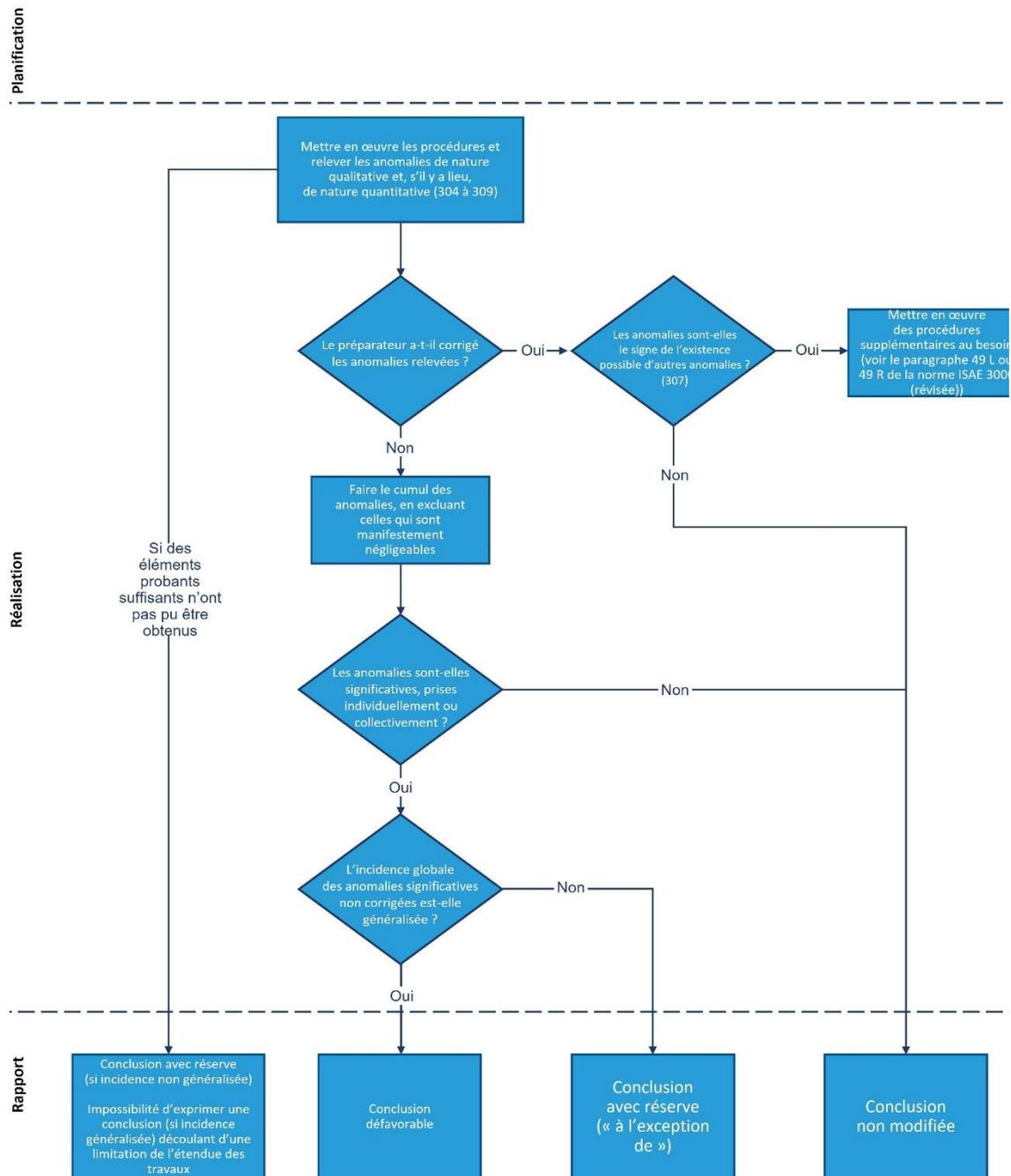


Diagramme 11 — Responsabilités du professionnel en exercice en ce qui concerne les anomalies détectées

306. Après avoir évalué individuellement les anomalies détectées, le professionnel en exercice doit, selon le paragraphe 51 de la norme ISAE 3000 (révisée), faire le cumul des anomalies non corrigées, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables (voir l'exemple ci-dessous ainsi que les paragraphes [307 à 310](#)). Le professionnel en exercice peut également se demander si, compte tenu de la nature et de la cause (ou des causes) des anomalies détectées, il y a lieu

de penser que d'autres sections des informations IEE pourraient comporter d'autres anomalies (voir les paragraphes [311 à 314](#)).

EXEMPLE

Dans certaines circonstances, on pourrait considérer comme « manifestement négligeable » une anomalie d'une valeur si basse que, même si elle se répercutait sur toutes les mesures, elle n'aurait aucune incidence sur la valeur arrondie de l'information sur l'objet considéré ; par exemple, elle ne ferait pas passer le nombre d'unités présenté de 100 à 101, ou de 3,15 à 3,16.

Par contre, un grand nombre d'anomalies mineures détectées dans un même secteur peuvent, même si elles sont quantitativement « manifestement négligeables », indiquer qu'il y a des faiblesses dans le contrôle interne ou qu'un instrument de mesure a besoin d'être recalibré ; autrement dit, il faut parfois tenir compte de facteurs qualitatifs pour déterminer si les anomalies sont manifestement négligeables. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'une ou de plusieurs anomalies, on considère qu'elles ne sont pas manifestement négligeables.



Cumul des anomalies

307. Le professionnel en exercice doit faire le cumul des anomalies non corrigées afin que celles-ci puissent être considérées collectivement.
308. Lorsque le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE englobe un certain nombre d'indicateurs ou d'ICP qui se rapportent chacun à un objet considéré différent, le professionnel en exercice peut évaluer le caractère significatif des anomalies en considérant chaque indicateur (aspect de l'information sur l'objet considéré) séparément, car i) les utilisateurs visés peuvent avoir des tolérances différentes à l'égard des anomalies pour chacun des différents indicateurs, et ii) il se peut qu'il n'existe pas de points en commun qui permettraient de cumuler les anomalies (voir également les paragraphes [299 et 300](#)).

EXEMPLE

L'information sur l'objet considéré d'un rapport sur le développement durable d'une entité porte 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. Chacun de ces objets considérés est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs de différentes façons et selon des seuils différents. La tolérance des utilisateurs à l'égard des anomalies est probablement plus élevée pour les déchets non dangereux et dégradables que pour les déchets radioactifs ou d'autres déchets dangereux, de sorte qu'il n'est peut-être pas raisonnable de faire le cumul des anomalies concernant les déchets dangereux et de celles concernant les déchets non dangereux.



309. Le professionnel en exercice peut également se demander s'il est possible que le rapport IEE pris dans son ensemble comporte des anomalies, même si aucun des aspects du rapport, pris individuellement, ne comporte d'anomalies significatives. Cela peut se produire, par exemple, lorsque le message global est trompeur ou empreint d'un parti pris, ou lorsque l'information sur l'objet considéré est présentée de manière à en minimiser ou à en accentuer l'importance.
310. Selon le paragraphe 65 de la norme ISAE 3000 (révisée), le professionnel en exercice doit établir une conclusion quant à l'absence d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet

considéré, ce qui implique d'apprécier si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Si l'information sur l'objet considéré comporte des anomalies significatives, le professionnel en exercice applique les exigences des paragraphes 74 à 77 de la norme ISAE 3000 (révisée).

Prise en compte des incidences des anomalies détectées

Incidences des anomalies résultant de fraudes

311. Lorsque le processus de communication des informations IEE de l'entité n'est pas aussi élaboré que dans d'autres domaines plus établis, comme l'information financière, les contrôles peuvent être relativement moins développés, la gouvernance être plus limitée et les critères disponibles être moins exhaustifs. Ces facteurs peuvent accroître le risque de fraude, notamment si la direction subit des pressions en vue de l'atteinte d'objectifs annoncés publiquement.
312. Les anomalies résultant de fraudes dans un rapport IEE peuvent être liées à des éléments tels que les suivants :
- a) la manipulation des informations IEE pour éviter de se voir imposer des pénalités ou des amendes, des objectifs internes ou externes pouvant sembler agressifs ou trop ambitieux, ou des allégations ou déclarations publiques intentionnellement inexacts ou trompeuses en ce qui concerne des produits ou l'entité ;
 - b) la présentation intentionnellement empreinte de parti pris d'informations IEE liées à la performance ou associées à des programmes de rémunération incitative afin d'influer sur l'obtention ou sur le montant d'une prime ou autre récompense liée à la performance.
313. Le professionnel en exercice peut :
- déterminer la mesure dans laquelle le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est pertinent pour la mission (voir le paragraphe A86 de la norme ISAE 3000 (révisée)) ;
 - tout au long de la mission, y compris lorsqu'il examine les anomalies cumulées, demeurer attentif à la possibilité que des informations comportent des anomalies résultant de fraudes ;
 - répondre de façon appropriée si des indices laissent entendre que l'information sur l'objet considéré pourrait comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

Incidences sur la compréhension qu'a le professionnel en exercice du système de contrôle interne de l'entité

314. Dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice pourrait également juger utile de déterminer s'il est possible que les anomalies cumulées soient liées à des déficiences du contrôle. Plus précisément, il pourrait se demander si la nature ou l'étendue des anomalies cumulées modifie sa compréhension du système de contrôle interne de l'entité qui est pertinent à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré (voir le paragraphe 47R de la norme ISAE 3000 (révisée) et l'Annexe 3, « Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE »).

Prise en compte du caractère significatif en fonction d'autres facteurs

315. Les paragraphes [316 à 318](#) ci-dessous présentent des points que le professionnel en exercice pourrait estimer approprié de considérer pour évaluer le caractère significatif des anomalies. Il s'agit d'exemples d'éléments qui pourraient l'aider à déterminer si une anomalie est significative. Le professionnel en exercice tient compte de la mesure dans laquelle on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que les utilisateurs visés prennent une décision différente si

l'information sur l'objet considéré ne comportait pas d'anomalies. Les points à prendre à considération qui sont mentionnés ci-dessous ne constituent pas une liste exhaustive ; pour en arriver à une conclusion, le jugement professionnel devra être exercé en fonction des circonstances propres à la mission.

316. L'appréciation du caractère significatif se fait par rapport à des facteurs qualitatifs et, s'il y a lieu, des facteurs quantitatifs. Voici des exemples de facteurs qualitatifs qui peuvent indiquer qu'une anomalie est plus susceptible d'être significative :

Objet considéré

- a) L'information qui comporte une anomalie se rapporte à un aspect de l'objet considéré qui a été jugé important.

Facteurs externes

- b) L'information qui comporte une anomalie concerne le non-respect de textes légaux et réglementaires, ce qui est d'autant plus important si les conséquences d'un manquement sont graves.

EXEMPLE

Un manquement à un règlement important qui a donné lieu à une amende élevée est plus susceptible d'être significatif pour certains utilisateurs qu'un manquement n'ayant entraîné aucune pénalité importante.

D'autres utilisateurs, tels que les collectivités locales touchées par une violation de la réglementation environnementale relative à l'élimination des déchets dangereux, peuvent ne pas se préoccuper autant de l'ampleur de la pénalité que de la question de savoir si leur santé ou leur bien-être a été compromis.



- c) L'information qui comporte une anomalie se rapporte à un objet considéré qui a des incidences sur un grand nombre de parties prenantes de l'entité. Il peut toutefois arriver que l'objet considéré n'ait d'incidences que sur un petit nombre de parties prenantes, mais que ces incidences soient tout de même significatives.

EXEMPLE

Une petite communauté dont la source d'eau a été contaminée par les effluents radioactifs générés par les activités d'une entité peut tenter un recours collectif qui pourrait avoir une incidence significative sur l'entité et ses autres parties prenantes.

Nature de l'information sur l'objet considéré

- d) L'information qui comporte une anomalie est un indicateur clé de performance connu pour être utilisé par les utilisateurs visés, tel qu'un indicateur couramment utilisé pour comparer l'entité à ses pairs.
- e) L'information qui comporte une anomalie est une mesure de la performance par rapport à une cible ou à un seuil et l'ampleur de l'erreur est comparable à l'écart entre le résultat réel et la cible.

EXEMPLE

L'une des cibles de performance servant à déterminer la prime du directeur général est l'atteinte d'un taux de satisfaction de la clientèle d'au moins 75 %. Le résultat présenté était de 77 %, mais il a été établi que ce résultat était surévalué de 3 points de pourcentage, ce qui signifie que la cible n'a pas été réellement atteinte. Il est probable que l'anomalie soit significative dans ces circonstances.

Toutefois, si la cible avait été de 90 %, le professionnel en exercice pourrait considérer que l'anomalie est non significative, car le chiffre présenté, bien qu'inexact, n'indique pas que la cible a été atteinte.



- f) L'information qui comporte une anomalie présente un changement important ou un renversement de tendance par rapport à l'information présentée antérieurement.

Présentation

- g) L'anomalie résulte du fait que la manière dont l'information sur l'objet considéré est présentée rend cette dernière trompeuse et que le manque de clarté du texte fait que ce dernier pourrait être interprété de manières très différentes. Par conséquent, les décisions prises par les utilisateurs visés en fonction de leur interprétation pourraient différer de celles qu'ils auraient prises si l'information avait été clairement présentée.

Comportement du préparateur

- h) L'anomalie résulte d'un acte intentionnel du préparateur visant à induire en erreur.
- i) Le préparateur hésite à corriger l'anomalie pour des raisons autres que le fait qu'il la juge non significative.
- j) Le préparateur soutient qu'une anomalie est non significative, alors que le professionnel en exercice juge qu'elle est significative.
317. Bon nombre des facteurs à prendre en considération énumérés à titre d'exemples au paragraphe [316](#) peuvent s'appliquer à la fois aux informations quantitatives et qualitatives. En ce qui concerne les informations quantitatives, les facteurs peuvent être pris en compte dans la détermination des seuils de signification, lesquels ont une incidence sur les seuils de signification pour les travaux, y compris le niveau d'anomalies qui peut être toléré lors de la mise en œuvre de procédures par sondage d'une population (des indications sur le seuil de signification pour les travaux sont fournies au chapitre [8](#)). De la même façon, en ce qui concerne les informations qualitatives, les facteurs aident le professionnel en exercice à déterminer si une anomalie est significative en fonction du niveau de sensibilité du processus décisionnel des utilisateurs visés à une telle anomalie.
318. Avant d'apprécier le caractère significatif d'une anomalie, il peut être important de connaître le contexte, par exemple, comprendre l'objectif de l'information fournie ou les fins qu'elle sert, ainsi que la façon dont il était prévu, selon les critères, que l'objet considéré serait mesuré. Le professionnel en exercice peut alors chercher à savoir si i) les informations fournies sont cohérentes avec l'objectif visé, et ii) elles sont claires et compréhensibles.

Incertitude d'évaluation

319. Lorsque l'incertitude d'évaluation résulte de la variabilité inhérente de l'information sur l'objet considéré, elle n'a pas d'incidence sur l'appréciation du caractère significatif. Une incertitude d'évaluation élevée ne donne pas non plus nécessairement lieu à un risque accru d'anomalies.

320. L'information sur l'objet considéré qui se caractérise par une variabilité inhérente peut être suffisamment exacte si elle est aussi précise que l'exigent les critères et si l'information requise selon les critères au sujet de l'incertitude inhérente est également fournie. Les informations complémentaires peuvent fournir des éléments contextuels importants, nécessaires pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre l'incertitude. Autrement, les critères pourraient ne pas être valables et l'objet considéré pourrait ne pas être représenté adéquatement. Voici un exemple d'incertitude d'évaluation inhérente.

EXEMPLE

Une entité indique qu'elle a émis X tonnes d'éq. CO₂ et qu'elle a compensé ces émissions au moyen d'un mécanisme d'échange de droits d'émissions qui prévoit la séquestration du CO₂ et fournit à l'entité un certificat unique négociable. L'incertitude d'évaluation inhérente aux émissions déclarées est de $\pm 5\%$, et au CO₂ séquestré, de $\pm 12\%$.

Bien que l'incertitude d'évaluation soit différente pour les deux aspects de l'information sur l'objet considéré, les émissions déclarées par l'entité peuvent être suffisamment précises pour répondre aux besoins des utilisateurs visés, à condition que les éléments d'incertitude soient communiqués de manière appropriée.



321. De même, il peut exister une incertitude d'évaluation inhérente qui se répercute sur la préparation et la présentation de l'information sur l'objet considéré.

EXEMPLE

Une entité indique qu'elle attache la plus haute importance à la santé et la sécurité de ses salariés. Elle surveille et signale, entre autres, les maladies professionnelles résultant de l'exposition de ses salariés aux gaz nocifs sur ses sites. L'évaluation de l'objet considéré peut comporter de nombreuses incertitudes inhérentes. Par exemple :

- les problèmes de santé sous-jacents ou le mode de vie des salariés peuvent rendre ceux-ci plus vulnérables aux maladies professionnelles, mais la mesure dans laquelle c'est le cas peut être incertaine ou inconnue ;
- on peut présumer que les concentrations de gaz nocifs auxquelles sont exposés les salariés équivalent à celles mesurées sur les sites de surveillance ;
- on peut présumer que la relation est linéaire, alors qu'il peut y avoir des seuils de concentration en deçà desquels l'incidence est négligeable.

Si ces incertitudes d'évaluation ne sont pas mentionnées, les utilisateurs visés par l'information pourraient tirer des conclusions inappropriées.



322. Si l'incertitude n'est pas inhérente (c'est-à-dire lorsqu'elle résulte d'un manque de connaissances ou d'une application inadéquate des critères), elle peut donner lieu à des anomalies. Par exemple, il se pourrait que le préparateur n'ait pas utilisé l'information disponible pour mesurer ou évaluer l'objet considéré aussi précisément qu'il l'aurait fallu pour que l'information à son sujet soit pertinente.

EXEMPLE

Les critères peuvent préciser que les émissions de GES du champ d'application 3 doivent être calculées en tenant compte du type d'aéronef (commercial ou privé) utilisé par les membres du personnel et des distances réellement parcourues par ceux-ci dans le cadre des activités de la société.

Cependant, au lieu d'utiliser les distances réellement parcourues, la société procède à des estimations en classant les vols en deux catégories, les long-courriers et les court-courriers (qu'il s'agisse d'avions commerciaux ou privés), et en multipliant le nombre de vols dans chaque catégorie par la distance moyenne attribuée à cette catégorie. En pareil cas, l'incertitude n'est pas inhérente. Elle résulte plutôt de l'utilisation d'une estimation au lieu du calcul exigé par les critères. Une méthode d'estimation qui ne respecte pas les exigences des critères peut donner lieu à une erreur d'estimation, ce qui constitue une anomalie.



Chapitre 10 : Informations IEE qualitatives

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

323. Le présent chapitre porte sur les informations IEE qualitatives et fournit des indications relatives à leur nature et à des considérations qui leur sont propres concernant :
- la détermination du caractère valable des critères ;
 - l'obtention d'éléments probants ;
 - l'évaluation des anomalies ;
 - leur présentation avec d'autres informations ;
 - les points à mentionner dans le rapport d'assurance.
324. Le fait que des informations soient qualitatives n'empêche pas qu'elles puissent aussi être prospectives, et vice versa ; la question des informations prospectives est toutefois traitée séparément, au chapitre [11](#). Ainsi, des informations qualitatives peuvent être de nature prospective ou historique, et des informations prospectives peuvent être exprimées en des termes qualitatifs ou quantitatifs. Il peut être utile pour le professionnel en exercice d'examiner les indications du présent chapitre en même temps que celles contenues dans le chapitre [11](#).

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

325. Le présent chapitre peut être utile au professionnel en exercice appelé à exprimer une assurance sur des informations IEE qualitatives. Alors que les référentiels d'IEE et les critères donnent parfois des indications sur la façon de mesurer des informations IEE quantitatives, ils ne sont pas forcément aussi directifs en ce qui concerne l'évaluation d'informations qualitatives. Par conséquent, les informations qualitatives sont plus susceptibles de refléter le point de vue de ceux qui les présentent et de varier selon ce point de vue que ne le sont les informations IEE quantitatives.
326. Obtenir des éléments probants à l'appui de l'information qualitative sur l'objet considéré peut par ailleurs s'avérer quelque peu difficile, car le processus suivi par l'entité pour préparer les informations IEE ne se prête pas forcément bien à la collecte de données et d'informations concernant l'information sur l'objet considéré.
327. Bien que le processus de préparation de l'information sur l'objet considéré et, s'il y a lieu, les contrôles connexes puissent suffire à fournir au préparateur une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré, il se peut qu'ils ne soient pas suffisants pour fournir au professionnel en exercice les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion. Il peut alors y avoir des répercussions sur les procédures prévues par le professionnel en exercice, sur sa capacité à obtenir les éléments probants nécessaires concernant l'information qualitative sur l'objet considéré, et sur la conclusion exprimée.
328. Départager l'information sur l'objet considéré qui fait partie du périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE des autres informations peut également être difficile à l'occasion selon la façon dont les informations qualitatives sont présentées.

Nature des informations IEE qualitatives

329. On parle d'informations IEE qualitatives lorsque l'information sur l'objet considéré est exprimée en termes qualitatifs plutôt qu'en termes quantitatifs (chiffres). Non numérique, elle peut prendre la forme, par exemple, d'explications, de descriptions, de catégories ou de notations.

L'information se rapportant à certains aspects de l'objet considéré peut être principalement d'ordre qualitatif plutôt que d'ordre quantitatif. Même si un aspect de l'objet considéré est exprimé principalement en termes quantitatifs, d'autres parties de l'information sur l'objet considéré s'y rapportant (notamment les informations y afférentes) peuvent être exprimées en termes qualitatifs. Par exemple, la structure de gouvernance, le modèle économique et les buts ou les objectifs stratégiques d'une entité peuvent être décrits en termes qualitatifs, bien que certaines informations fournies en complément puissent aussi être d'ordre quantitatif.

330. Le plus souvent, les informations qualitatives sont communiquées au moyen de mots sous forme écrite, quoiqu'elles peuvent aussi être présentées sous forme de vidéos ou d'enregistrements sonores dans un rapport IEE. Les mots, cependant, ne sont pas toujours non numériques, puisqu'ils peuvent aussi désigner des nombres écrits en toutes lettres. Le fait qu'elles soient non numériques est ce qui distingue les informations qualitatives des informations quantitatives. Que les informations soient quantitatives ou qualitatives, le préparateur est tenu de disposer d'une base raisonnable pour celles constituant les informations IEE qui font l'objet de la mission d'assurance relative à l'IEE. L'application de critères pertinents, exhaustifs, fiables, neutres et intelligibles devrait aboutir à des informations qualitatives qui reflètent les caractéristiques de critères valables.
331. Il est toutefois possible que les informations IEE comprennent des informations qui sont :
- a) factuelles (c'est-à-dire qu'elles peuvent être observées directement ou par ailleurs soumises à des procédures d'obtention d'éléments probants) ;
 - b) subjectives par nature (c'est-à-dire qu'elles ne peuvent être observées directement et qu'elles varient selon le point de vue de ceux qui les présentent).

Le premier type d'informations peut ou non découler de l'application de critères valables, mais le deuxième type d'informations n'en découle pas.

EXEMPLE

Exemples d'informations qualitatives sur l'objet considéré qui sont factuelles :

- « Un comité d'audit, dont les membres sont des administrateurs non dirigeants, a été constitué pendant l'exercice. »
- « Nous avons acheté une usine au Canada. »

Exemples d'informations IEE qui sont subjectives :

- « Nous produisons des aliments sains pour les enfants. »
- « Notre impact sur l'environnement est minime. »
- « Nous avons mis en place avec succès des formules de travail flexibles dans toute l'organisation. »

Comme elles sont vagues et ne peuvent être corroborées, les trois dernières informations données en exemple sont subjectives ; chacun peut avoir une interprétation différente des affirmations soulignées. Par conséquent, il est peu probable que ces descriptions soient considérées, en elles-mêmes, comme étant le résultat de l'application de critères valables, et de telles affirmations ne constitueraient pas de l'information sur l'objet considéré. Il serait nécessaire que le préparateur complète les critères pour qu'ils soient valables et aboutissent à une mesure ou à une évaluation de l'objet considéré qui soit raisonnablement cohérente et à une information sur l'objet considéré qui, de ce fait, le serait aussi.

Dans le cas du premier exemple d'informations IEE subjectives, il s'agirait d'indiquer qu'aux fins de l'IEE, les « aliments sains pour les enfants » sont définis comme étant des « aliments contenant moins de x g de sel et moins de x g de sucre par portion de 100 g ». Si ces critères sont rendus accessibles, il pourrait devenir possible d'exprimer une assurance à l'égard des « aliments sains pour les enfants ». Toutefois, si parmi les autres aliments pour enfants produits par l'entité se trouve une gamme d'aliments qui ne sont pas sains, il peut alors être nécessaire de fournir des informations à ce sujet (exhaustivité des informations ou objectivité). Par ailleurs, le professionnel en exercice peut se demander si la définition que l'entité a donnée au terme « sain » pourrait être trompeuse, par exemple si elle est incohérente par rapport aux normes reconnues à l'échelle internationale.



Considérations particulières concernant la détermination du caractère valable des critères à l'égard d'informations qualitatives

332. Exprimée sous forme de mots, et non sous forme de chiffres, l'information sur l'objet considéré peut résulter de l'application de critères qui représentent des aspects différents de l'objet considéré, ce qui ne change rien au fait que les critères doivent être valables dans un cas comme dans l'autre.
333. Les critères appliqués aux informations qualitatives sont fiables lorsqu'ils sont bien définis et donc raisonnablement exempts d'ambiguïté, permettant ainsi d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement cohérente de l'objet considéré.

EXEMPLE

L'entité appliquant des critères qui exigent la communication des aspects de sa stratégie qui l'aideront à atteindre ses principaux objectifs peut indiquer dans son rapport que sa politique consistant à prioriser la prestation d'un service de grande qualité à ses clients constitue l'un de ces aspects de sa stratégie. L'information obtenue étant ambiguë, les critères qui la sous-tendent semblent ne pas être bien définis (et ils pourraient donc ne pas être fiables parce que l'information découlant de leur application pourrait ne pas résulter d'une évaluation raisonnablement cohérente de l'objet considéré). Il est difficile de savoir si les critères exigent simplement de l'entité qu'elle confirme qu'elle s'est dotée d'une telle politique (par écrit, en bonne et due forme ou non), ou qu'elle agit de manière conforme à cette politique ou encore que la politique contribue à l'atteinte de ses objectifs.



334. Étant donné que les mots et les images peuvent être ambigus en soi ou être présentés hors contexte, il est important que, dans le cas d'informations qualitatives, l'application des critères aboutisse à une information sur l'objet considéré qui est intelligible (ce qui signifie notamment que le message communiqué ne doit comporter aucune ambiguïté quant au sens) et neutre. Surtout, comme il est indiqué au paragraphe A50 de la norme ISAE 3000 (révisée), les critères ne peuvent pas aboutir à de l'information sur l'objet considéré qui est trompeuse pour les utilisateurs visés.
335. Lorsque les critères ne sont pas valables et que les informations IEE qui résultent de leur application sont subjectives, de sorte que l'expression d'une assurance à leur égard n'est pas possible, le professionnel en exercice est tenu, selon le paragraphe 25 de la norme ISAE 3000 (révisée), de s'en entretenir avec le préparateur, afin de lui offrir la possibilité d'apporter des changements aux critères. Comme il est expliqué plus en détail au chapitre [3](#) et au chapitre [5](#), si les critères ne sont pas valables (c'est-à-dire qu'ils ne présentent pas les cinq caractéristiques des critères valables prescrites par la norme), les conditions préalables à la réalisation de la mission ne sont pas réunies et il n'est pas possible d'accepter la mission comme une mission d'assurance. Voir également les paragraphes [336](#) et [337](#).
336. Si le préparateur refuse d'apporter des changements aux informations qualitatives qui ne résultent pas de l'application de critères valables (c'est-à-dire qu'elles ne constituent pas de l'information sur l'objet considéré), le professionnel en exercice peut lui demander soit de retirer ces informations du rapport IEE, soit d'indiquer clairement qu'il s'agit d'autres informations non sujettes à l'expression d'une assurance, ou encore lui demander d'élaborer davantage les critères relatifs à l'objet considéré, pour qu'ils aboutissent à une information sur l'objet considéré à l'égard de laquelle il est possible d'exprimer une assurance. Si le préparateur refuse de prendre l'une ou l'autre des mesures suivantes, le professionnel en exercice pourrait devoir en déterminer l'incidence sur la conclusion exprimée :
- retirer ces informations ;
 - clairement indiquer qu'il s'agit d'autres informations ;
 - élaborer des critères valables.

Les exigences du paragraphe 62 de la norme ISAE 3000 (révisée) concernent les autres informations. Lorsque le préparateur désigne ces informations comme « autres informations », le professionnel en exercice demeure tenu de les lire pour s'assurer de leur cohérence. De plus, les autres informations ne doivent pas être trompeuses ni obscurcir l'intelligibilité de l'information sur l'objet considéré.

EXEMPLE

Les critères exigent d'une entité qu'elle communique ses principales réalisations de l'exercice. Si une affirmation simple telle que « nous avons remporté le prix de la meilleure entreprise de l'année » est théoriquement exempte d'erreur, elle pourrait être trompeuse si :

- les seules activités prises en compte pour l'attribution du prix sont celles exercées sur un petit marché, et non celles de l'entreprise dans son ensemble ;
- l'organisation qui décerne le prix n'est pas une organisation reconnue et respectée, indépendante de l'entreprise ;
- le processus d'attribution du prix n'est pas équitable, par exemple, si ce ne sont pas toutes les entreprises qui y étaient admissibles.

Dans ces circonstances, le professionnel en exercice pourrait juger nécessaire d'examiner si les critères donnent une définition de ce que sont les « principales réalisations », par exemple, au moyen d'informations sur les activités prises en compte pour l'attribution du prix, sur la réputation de l'organisation qui décerne le prix ou sur les conditions d'admissibilité, d'une manière qui soit suffisamment détaillée pour que ce concept soit intelligible, et déterminer si les critères, pour être valables, devraient exiger que ces informations soient également communiquées afin que l'information sur l'objet considéré qui en résulte ne soit pas trompeuse.



Considérations particulières concernant l'obtention d'éléments probants sur des informations qualitatives

337. Obtenir des éléments probants à l'appui de l'information qualitative sur l'objet considéré peut s'avérer quelque peu difficile, notamment pour les raisons suivantes :

- a) L'efficacité ou l'inefficacité du processus de préparation des informations IEE suivi par l'entité (voir le chapitre 6). Les procédures de corroboration pourraient ne pas être suffisantes à elles seules pour fournir des éléments probants concernant les informations qualitatives, car elles ne permettront peut-être pas d'étayer la réalité, l'exhaustivité ou la neutralité de l'information sur l'objet considéré. Le professionnel en exercice pourrait alors examiner s'il lui serait possible d'obtenir des éléments probants au moyen de tests des contrôles, bien que ce soit rarement le cas pour une mission d'assurance limitée. Avant d'accepter une mission, le professionnel en exercice s'assure que le préparateur dispose d'une base raisonnable pour l'information sur l'objet considéré. De ce fait, le processus d'IEE suivi par le préparateur et les contrôles connexes pourraient amener le professionnel en exercice à pouvoir raisonnablement s'attendre à obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion. Si les circonstances de la mission ne sont pas complexes, il se peut que les contrôles en place soient relativement informels ou simples. Plus les circonstances de la mission sont complexes, plus le processus d'IEE et les contrôles connexes peuvent l'être aussi.

EXEMPLE

Lorsqu'une personne se présente à l'accueil du service des urgences d'un hôpital, des renseignements à son sujet, y compris l'heure de son arrivée, sont saisis dans un système informatique. Le premier intervenant qui s'entretient avec le patient entre directement dans ce même système l'heure de sa visite ainsi que la gravité de la condition du patient, selon une échelle allant de « condition mineure » à « condition qui menace la vie ». Parmi les informations présentées dans le rapport IEE de l'hôpital, il y a, entre autres, le pourcentage de patients rencontrés par un intervenant dans les trois heures suivant leur arrivée aux urgences (information quantitative), par degré de gravité de la condition (information qualitative).

Dans ce cas, il se peut que le professionnel en exercice envisage de tester des contrôles, tels que les contrôles physiques et logiques associés à l'accès au système informatique, puisque les demandes d'informations ou les procédures de corroboration pourraient ne pas permettre à elles seules d'obtenir des éléments probants si elles sont fondées sur un rapport généré à partir du même système. Des erreurs dans la saisie des données ou dans le triage des patients pourraient ne pas être détectées, ou il est possible que des membres du personnel arrivent à modifier ultérieurement les dossiers informatisés sans être autorisés à le faire.

Des considérations du même ordre peuvent s'appliquer lorsque les patients ont la possibilité d'utiliser un ordinateur à leur sortie d'un service pour y consigner directement leurs commentaires. En effet, il pourrait être impossible de tester les contrôles ou d'obtenir des éléments probants corroborants à l'appui des informations IEE sur la satisfaction des patients, puisque l'accès physique et logique à l'ordinateur n'est pas nécessairement bien contrôlé. En pareil cas, il se peut qu'il existe une limitation de l'étendue des travaux.



- b) L'utilisation de sources internes comme base de présentation de l'information. Par exemple, il se peut que des informations soient saisies directement et en temps réel dans le système de l'entité, sans copie papier à l'appui, ou obtenues en utilisant des canaux de communication informels, notamment le téléphone, le courriel ou d'autres modes de communication internes. Le professionnel en exercice pourrait devoir chercher à savoir quels éléments probants il sera en mesure d'obtenir pour étayer les informations ainsi saisies ou recueillies étant donné que les sources internes, à elles seules, pourraient ne pas être suffisantes. Par exemple, lorsque l'entité saisit des informations directement dans un système informatique, le professionnel en exercice pourrait devoir, dans une mission d'assurance raisonnable, chercher à comprendre les contrôles de sécurité et d'accès physiques et logiques entourant la saisie des informations ainsi que ce qui justifie les informations saisies, et obtenir des confirmations à ce sujet. Lorsque les informations sont obtenues par l'intermédiaire de communications informelles, c'est dans les livres et registres sous-jacents du préparateur que l'on devrait pouvoir trouver des éléments probants suffisants à l'appui de ces communications.

EXEMPLE

Une filiale étrangère informe le préparateur de la société mère par courriel d'un déversement accidentel de boues dangereuses dans des sources d'eau potable, survenu au cours du processus de production à son usine locale. Il est écrit dans le courriel que le déversement n'a pas été important, qu'il a été maîtrisé grâce à un nettoyage effectué sur-le-champ et qu'il n'a pas été nécessaire de prendre d'autres mesures.

Lorsqu'il prépare l'information sur l'objet considéré à inclure dans le rapport IEE, le préparateur peut s'inspirer du libellé du courriel. Le courriel en question pourrait toutefois ne pas fournir d'éléments probants suffisants pour étayer l'information sur l'objet considéré présentée dans le rapport IEE. Le professionnel en exercice pourrait devoir se demander quels autres éléments probants seraient disponibles, par exemple des documents de l'agence de l'environnement locale faisant état de l'inspection et du nettoyage, et confirmant le retour à des niveaux sécuritaires des produits chimiques dangereux après le nettoyage.



- c) La rapidité avec laquelle les informations qualitatives sont préparées. La priorité du préparateur pourrait être de fournir des informations quantitatives au professionnel en exercice, mais il peut être important que celui-ci obtienne le projet de rapport IEE de l'entité tôt dans la mission. C'est ce qui lui permet de disposer d'un délai suffisant pour évaluer le caractère valable des critères ainsi que pour planifier et mettre en œuvre des procédures pour l'obtention d'éléments probants concernant l'information tant quantitative que non quantitative (c'est-à-dire qualitative) sur l'objet considéré. Cela donne aussi au préparateur suffisamment de temps pour envisager d'apporter des modifications à l'information sur l'objet considéré, s'il y a lieu. Que le périmètre de la mission d'assurance relative à l'IEE couvre l'intégralité ou une partie seulement d'un rapport IEE dans lequel figurent des déclarations qualitatives et quantitatives ainsi que des informations afférentes à celles-ci, tant les aspects qualitatifs de l'information sur l'objet considéré que ses aspects quantitatifs font partie de l'information sur l'objet considéré.
338. Les assertions (affirmations) contenues dans les informations qualitatives peuvent être explicites ou implicites. Selon les critères qui sont appliqués, il se peut que les catégories d'assertions utilisées pour les informations qualitatives diffèrent de celles concernant l'information sur l'objet considéré exprimée en chiffres. Dans les cas où les mêmes assertions sont utilisées (voir le chapitre 7), il est possible qu'une attention accrue soit portée à celles relatives à l'intelligibilité et à la comparabilité des informations qualitatives ainsi qu'à leur cohérence par rapport aux autres informations que présente l'entité dans le même document.
339. Lorsqu'il effectue des tests et consigne en dossier ses travaux à l'égard des informations qualitatives, le professionnel en exercice peut juger utile de fractionner les grands blocs de texte et de procéder par sections, par paragraphes ou par phrases lorsque les questions abordées sont diverses. Il est probable que des assertions différentes s'appliqueront à chacune de ces questions. L'obtention d'éléments probants devrait se faire avec la même rigueur pour les informations qualitatives que pour les informations exprimées en chiffres. Les procédures mises en œuvre à l'égard des informations quantitatives connexes pourraient permettre d'obtenir certains éléments probants, mais des travaux supplémentaires seront probablement nécessaires.
340. Il est possible de tester séparément les affirmations ou indicateurs figurant dans l'information sur l'objet considéré qui, pris individuellement, peuvent être importants, surtout lorsqu'ils sont inclus

dans une partie de l'information qualitative sur l'objet considéré bien plus exhaustive (mais dont tous les éléments ne sont pas forcément aussi importants). Dans d'autres circonstances, il peut être nécessaire d'examiner ensemble des paragraphes comprenant de l'information qualitative et de l'information quantitative sur l'objet considéré qui sont liées.

341. Entre autres méthodes pratiques, le professionnel en exercice peut juger utile de surligner le texte en utilisant des couleurs différentes ou d'ajouter des encadrés aux phrases ou sections comportant des informations qualitatives importantes dans sa documentation des travaux réalisés et des éléments probants obtenus. Il peut mettre en œuvre des procédures pour chacune des informations, et ensuite inclure, dans les feuilles de travail de la mission d'assurance, des renvois aux passages appropriés dans l'information sur l'objet considéré.

Considérations particulières concernant l'évaluation des anomalies dans les informations qualitatives

342. Le paragraphe A96 de la norme ISAE 3000 (révisée) énumère divers facteurs qualitatifs qui peuvent être pris en considération pour apprécier le caractère significatif des anomalies. Lors de l'évaluation d'une anomalie dans l'information qualitative sur l'objet considéré, il peut être utile de prendre en considération des points semblables à ceux énoncés aux paragraphes [295 à 298](#) du chapitre 9 afin de déterminer si l'anomalie est significative, et de se demander plus particulièrement s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elle puisse influencer la prise de décisions par les utilisateurs visés. Les anomalies dans l'information qualitative sur l'objet considéré peuvent se produire du fait :

- a) de l'inclusion d'informations inappropriées, par exemple des informations qui ne satisfont pas aux critères ou qui obscurcissent ou déforment l'information requise selon les critères ;
- b) de l'inclusion d'informations qui ne sont pas étayées par les éléments probants disponibles, ou de l'omission d'informations pour lesquelles il y a des éléments probants donnant à penser qu'elles auraient dû être incluses dans les informations qualitatives ;
- c) de l'omission d'informations requises selon les critères, par exemple des informations sur un événement postérieur important susceptible de modifier les décisions des utilisateurs, qui n'ont cependant pas été communiquées adéquatement ;
- d) d'énoncés ambigus ou d'énoncés dont le sens n'est pas clair ;
- e) de l'utilisation de termes vagues pour présenter des informations qu'il serait possible de déterminer de façon précise ;
- f) de changements apportés depuis la période précédente aux informations fournies ou au mode de présentation, qui ne reposent sur aucune justification valable ou dont les raisons ne sont pas mentionnées ;
- g) du mode de présentation des informations. Par exemple, il se peut que les informations soient présentées :
 - hors contexte, d'une façon qui les fausse, ou en leur donnant une importance supérieure ou inférieure à celle qui est justifiée selon les éléments probants disponibles,
 - en utilisant des superlatifs et des adjectifs qui brossent un portrait plus positif de la situation que ne le ferait une présentation fondée sur des faits ;
- h) de conclusions générales tirées sur la base d'informations sélectives, par exemple des énoncés tels que les suivants :

- « un grand nombre de sociétés dans le monde », alors qu'il n'est question que de 100 sociétés, un nombre qui peut être considéré comme « grand » dans l'absolu, mais pas en regard du nombre total des sociétés dans le monde,
 - « les résultats ont doublé par rapport à l'exercice précédent », une affirmation qui peut être factuelle en soi, mais il n'est peut-être pas mentionné qu'elle repose sur un petit montant de départ.
343. Lorsque des anomalies sont détectées dans les informations qualitatives (c'est-à-dire non quantifiables) et qu'elles ne sont pas corrigées par le préparateur, le professionnel en exercice peut en faire le cumul, tout au long de la mission, dans une liste, ou encore en les annotant ou en les surlignant sur sa propre copie de l'information sur l'objet considéré. Peu importe la méthode qu'il choisit, le professionnel en exercice doit, au moment d'évaluer les éléments probants obtenus et de tirer une conclusion, prendre en considération non seulement les anomalies non corrigées individuellement significatives, mais aussi les anomalies individuellement non significatives qui, prises collectivement, peuvent avoir une incidence significative sur l'information sur l'objet considéré. Toutefois, lorsque les informations sur l'objet considéré ne peuvent pas être mesurées de façon quantitative, il est impossible de simplement les additionner pour apprécier leur incidence globale.
344. Lorsque l'information qualitative sur l'objet considéré a trait à un seul objet considéré, il peut être relativement simple d'apprécier l'incidence globale des anomalies individuellement non significatives sur l'information sur l'objet considéré puisque ces anomalies ne concernent que cette information.
345. Lorsque l'information sur l'objet considéré constitue l'intégralité d'un rapport IEE couvrant un large éventail d'aspects de l'objet considéré, il peut être plus difficile d'apprécier l'incidence globale qu'ont les anomalies non corrigées dans les informations qualitatives sur le rapport IEE, alors que le caractère significatif selon les critères se rapporte au rapport dans son ensemble. Il se pourrait qu'il n'y ait pas de facteur commun reliant les différentes parties de l'information sur l'objet considéré, que les différents aspects des informations incluses dans le rapport IEE n'aient pas tous le même poids ou que différents aspects soient plus importants que d'autres selon les utilisateurs visés.
346. Bien comprendre qui sont les utilisateurs visés et quels aspects de l'information sur l'objet considéré sont susceptibles d'être importants peut aider le professionnel en exercice à exercer son jugement professionnel pour déterminer quelles anomalies sont significatives (voir également le chapitre [3](#) et le chapitre [9](#)).
347. Une fois qu'une liste des anomalies non quantifiables est établie, il peut être possible de regrouper ces anomalies en fonction, par exemple, des aspects précis de l'objet considéré ou des critères particuliers auxquels elles se rapportent. Ainsi, dans le rapport ESG d'une entité, on pourrait trouver une ou plusieurs anomalies individuellement non significatives dans les déclarations qualitatives faites par la direction sur la santé et la sécurité des travailleurs ainsi qu'une autre anomalie non significative relativement à la diversité du personnel. Étant donné que la santé, la sécurité et la diversité sont toutes des questions se rapportant à l'aspect social d'un rapport ESG, il se peut que le professionnel en exercice puisse regrouper les anomalies contenues dans les informations correspondantes et tenir compte de leur incidence globale sur la dimension sociale du rapport ESG de l'entité. De la même façon, il pourrait être possible de prendre en considération ensemble des anomalies non significatives dans les informations fournies sur la consommation d'eau et une anomalie non significative relativement aux déchets

produits comme elles se rapportent, dans un cas comme dans l'autre, à l'aspect environnemental du rapport ESG.

348. Toutefois, la capacité du professionnel en exercice à considérer globalement les anomalies peut dépendre du degré de regroupement ou de ventilation requis selon les critères. Si les critères exigent que le traitement des questions ESG se fasse au niveau de leur dimension sociale, il peut être approprié d'examiner l'incidence globale d'anomalies se rapportant à des aspects de la dimension sociale ; toutefois, si les critères requièrent que la présentation de l'information sur l'objet considéré soit plus ventilée, il peut être nécessaire de tenir compte des anomalies touchant respectivement chacun des aspects ventilés de l'information sur l'objet considéré.
349. Le professionnel en exercice pourrait également chercher à savoir si les anomalies non significatives par rapport aux différents aspects de l'information sur l'objet considéré pris individuellement peuvent donner lieu, lorsqu'elles sont regroupées, à une anomalie significative dans l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble.
350. Les anomalies ne pouvant être regroupées en fonction de l'objet considéré ou d'un autre facteur commun peuvent néanmoins refléter une même orientation, un même ton ou une même tendance. Par exemple, l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble pourrait refléter un parti pris et être trompeuse pour les utilisateurs si les anomalies ont pour effet de la rendre plus favorable qu'elle ne l'est réellement ou si les anomalies aboutissent, collectivement, à une surestimation des efforts déployés et des effets positifs des mesures prises par la société tout en atténuant les aspects négatifs.
351. Bien comprendre la cause sous-jacente des anomalies relevées peut par ailleurs aider le professionnel en exercice à apprécier le caractère significatif des anomalies par rapport à l'information sur l'objet considéré. Il est possible que les anomalies qualitatives résultent, par exemple, d'une méprise, d'un oubli ou d'une erreur de la part de l'employé qui prépare l'information sur l'objet considéré, auquel cas elles pourraient ne pas être considérées comme significatives. Cependant, elles pourraient aussi découler de la décision de la direction de donner sciemment une image inexacte des faits, et pourraient alors être considérées comme étant significatives.
352. Comme pour n'importe quel autre type d'anomalie, le professionnel en exercice pourrait demander au préparateur de corriger celles-ci. Dans le cas d'une information sur l'objet considéré exprimée sous forme narrative, le préparateur devra généralement reformuler ou supprimer le texte inexact. Si le préparateur refuse de corriger l'anomalie, le professionnel en exercice devra déterminer si l'expression d'une conclusion non modifiée est appropriée ou non.

Considérations particulières lorsque les informations qualitatives sont présentées avec d'autres informations

353. Lorsque l'assurance est exprimée à l'égard d'une partie seulement du rapport IEE du préparateur, dans laquelle figurent à la fois des informations qualitatives et des informations quantitatives – autrement dit, elle ne porte pas sur l'intégralité du rapport IEE –, c'est à cette partie du rapport (à la fois les aspects qualitatifs et quantitatifs de celle-ci) que correspond l'information sur l'objet considéré ; le reste du rapport constitue les autres informations. Il est important que la distinction entre les informations sur lesquelles porte la mission d'assurance et les autres informations soit clairement établie pour que les utilisateurs visés comprennent bien ce sur quoi porte et ne porte pas l'assurance exprimée.
354. Dans un rapport IEE, les autres informations peuvent comprendre des images et tout autre élément visuel venant compléter le rapport.

EXEMPLE

« Chaque trimestre, nous faisons appel à un sous-traitant pour sonder des résidents locaux et ainsi connaître leur avis sur nos services et notre personnel. Lors des x derniers sondages, x % des répondants ont attribué la note "excellent" à nos services et à notre personnel de première ligne.

Pour en savoir plus sur notre détermination à adopter les meilleures pratiques en matière de recrutement, de perfectionnement et de formation des talents de façon à offrir un excellent service à notre communauté, visionnez la vidéo de notre président et chef de la direction. »



Dans la vidéo en question, il est possible que le président et chef de la direction tiennent des propos subjectifs qui ne sont pas le résultat de l'application des critères et ne peuvent pas être soumis à des procédures d'obtention d'éléments probants. Ces commentaires peuvent être considérés comme étant d'autres informations. Le professionnel en exercice devrait cependant : i) indiquer clairement dans son rapport d'assurance que la vidéo n'a pas fait l'objet de procédures d'assurance (voir l'exemple de rapport au chapitre 12), et ii) visionner la vidéo pour voir s'il y trouve des incohérences significatives par rapport à l'information sur l'objet considéré ou au rapport d'assurance, comme l'exige le paragraphe 62 de la norme ISAE 3000 (révisée).



355. Le professionnel en exercice pourrait avoir à déterminer si les autres informations sont cohérentes, ou si elles semblent plutôt contradictoires, avec les messages véhiculés et le ton employé dans les informations qualitatives présentées sous forme narrative dans le rapport IEE. Par exemple, il ne serait pas cohérent pour le préparateur d'inclure des images de citoyens heureux alors que la société déclare avoir relocalisé les habitants d'un quartier pour y ériger ses nouvelles installations de production.
356. Lorsque l'entité intègre son rapport IEE dans son rapport financier, la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice selon la norme ISAE 3000 (révisée) de lire les autres informations s'étend aux informations incluses dans le ou les documents qui contiennent le rapport IEE, c'est-à-dire les états financiers et les explications y afférentes. Le professionnel en exercice est tenu d'apprécier la cohérence de ces autres informations par rapport à l'information sur l'objet considéré. Selon les critères qui sont appliqués, il pourrait exister des divergences légitimes entre l'information sur l'objet considéré contenue dans le rapport IEE et les autres informations portant sur le même objet considéré, auquel cas il peut être nécessaire que le préparateur les explique ou procède à un rapprochement et qu'il en fasse mention, afin que les utilisateurs du rapport IEE comprennent les raisons de ces divergences.

Considérations particulières concernant les points à mentionner dans le rapport d'assurance au sujet des informations qualitatives

357. Comme il est expliqué plus en détail au chapitre 12, le 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 quant au résultat de la mesure ou de l'évaluation d'un ou de plusieurs objets considérés au regard de critères.
358. Il se peut que l'information sur l'objet considéré soit mal comprise ou mal interprétée par les utilisateurs visés lorsque l'objet considéré ne peut être quantifié, puisque la méthode alors utilisée pour l'évaluer pourrait être sujette à une plus grande variabilité ou laisser plus de place à

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

l'interprétation que dans le cas d'un objet considéré quantifiable. Par conséquent, il peut être particulièrement important que les utilisateurs visés comprennent les critères utilisés pour l'évaluation de l'objet considéré et que ces critères, ainsi qu'une description des informations ayant fait l'objet ou non des procédures d'assurance, leur soient clairement communiqués dans le rapport d'assurance. Le chapitre [12](#) contient d'autres indications à ce sujet.

Chapitre 11 : Informations IEE prospectives

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

359. Le présent chapitre porte sur les informations IEE prospectives et fournit au professionnel en exercice des indications relatives à des considérations qui leur sont propres concernant :
- la détermination du caractère valable des critères ;
 - l'obtention d'éléments probants ;
 - l'évaluation des anomalies ;
 - les points à mentionner dans le rapport d'assurance.
360. Les indications du présent chapitre concernent l'information sur l'objet considéré de nature prospective qui est sujette à une incertitude d'estimation ou à une incertitude quant à sa réalisation.
361. Le fait que des informations soient prospectives n'empêche pas qu'elles puissent aussi être qualitatives, et vice versa ; la question des informations qualitatives est toutefois traitée séparément, au chapitre [10](#). Ainsi, des informations prospectives peuvent être exprimées en des termes qualitatifs ou quantitatifs, et des informations qualitatives peuvent être de nature prospective ou historique. Il peut être utile pour le professionnel en exercice d'examiner les indications du présent chapitre en même temps que celles contenues dans le chapitre [10](#).

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

362. Les rapports IEE peuvent contenir différents types d'information sur l'objet considéré de nature prospective, notamment :
- des informations sur des situations ou des dénouements futurs. Il peut s'agir notamment de prévisions, de projections et d'informations sur les risques et occasions futurs, par exemple celles associées à la transition vers une économie à faibles émissions de carbone ;
 - des informations sur les intentions ou la stratégie de l'entité.
363. Comme pour n'importe quel autre type d'information sur l'objet considéré, l'information de nature prospective résulte de l'application de critères à l'objet considéré, mais cet objet considéré (une action, une situation ou un événement futur) peut comporter un degré plus élevé d'incertitude et son évaluation est généralement moins précise que dans le cas d'un objet considéré de nature historique. Par conséquent, et compte tenu du large éventail d'hypothèses et de dénouements possibles, déterminer si les critères utilisés pour son évaluation sont valables peut poser des difficultés. Lorsqu'il existe une fourchette de dénouements différents mais possiblement acceptables, il est difficile de savoir à quoi devrait aboutir l'information sur l'objet considéré ou ce qui pourrait être important pour le processus décisionnel des utilisateurs.
364. Il se peut que des éléments probants soient disponibles à l'appui des hypothèses sur lesquelles se fonde l'information sur l'objet considéré de nature prospective, mais à la différence de ceux généralement disponibles à l'égard de situations ou d'événements passés, ces éléments probants sont habituellement eux-mêmes prospectifs et, de ce fait, de nature spéculative.
365. En raison des incertitudes inhérentes à l'objet considéré, ainsi que des critères et hypothèses utilisés dans son évaluation et de la nature spéculative des éléments probants disponibles, qui

donnent lieu à un large éventail de dénouements possibles, il peut être difficile également de détecter l'existence d'anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré.

366. Certaines informations prospectives sont factuelles, par exemple le profil des échéances de la dette d'une entité défini par des modalités contractuelles, et ne comportent donc pas un degré élevé d'incertitude. Comme la réalisation d'une mission d'assurance à l'égard d'informations prospectives factuelles ne pose normalement pas de difficultés particulières au professionnel en exercice, le reste du présent chapitre ne traite que des informations prospectives pouvant être sujettes à une incertitude d'estimation ou à une incertitude relative à leur réalisation.

Nature des informations IEE prospectives

367. Lorsqu'elle a trait à des prévisions ou à des projections concernant des situations ou des dénouements futurs, l'information sur l'objet considéré est associée à des événements et à des actions n'ayant pas encore eu lieu et qui pourraient ne pas avoir lieu, ou qui ont eu lieu mais continuent d'évoluer de manière imprévisible.
368. L'information sur l'objet considéré de nature prospective peut décrire :
- des événements ou des actions qui seront ultérieurement observables ;
 - des événements ou des actions hypothétiques qui pourraient ne pas se réaliser.
369. Dans le cas d'informations prospectives ultérieurement observables, il devient possible, à une date ultérieure, d'observer dans quelle mesure la prévision, la projection ou l'intention annoncée s'est avérée le reflet précis de la réalité, ou dans quelle mesure les risques ou occasions futurs, qu'ils aient été prévus ou non, se sont matérialisés. Les informations hypothétiques portent sur des projections, des prédictions ou des intentions qui sont assorties d'une condition. Par exemple, une projection concernant une augmentation de 5 % du bénéfice de l'entité au cours du prochain exercice pourrait être conditionnelle à la signature d'un contrat particulier.

EXEMPLE

Ce qui distingue une information sur l'objet considéré qui est observable d'une information qui est hypothétique trouve son fondement dans la différence entre une prévision et une projection (selon les définitions données aux paragraphes 4 et 5 de la norme ISAE 3400⁹) :

Une **prévision** est établie en fonction d'hypothèses concernant des événements futurs auxquels s'attend la direction et les actions qu'elle prévoit mener, et ce, à la date de préparation des informations (hypothèses les plus probables).

Une **projection** est établie en fonction d'hypothèses spéculatives relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qu'on ne s'attend pas forcément à voir se réaliser, ou en fonction d'une combinaison d'hypothèses spéculatives et d'hypothèses les plus probables. Cette information présente les conséquences possibles, à la date de préparation des informations, qu'auraient des événements et des actions s'ils devaient se produire. Une projection peut également être appelée une analyse de scénarios.

⁹ ISAE 3400, *The Examination of Prospective Financial Information*.

Considérations particulières concernant la détermination du caractère valable des critères à l'égard d'informations IEE prospectives

370. Les critères appliqués dans la préparation d'informations prospectives peuvent exiger, ou être conçus pour faire ressortir, au sujet de l'objet considéré, des informations qui sont différentes de celles communiquées à l'égard des informations historiques. On peut penser, par exemple, à une description de l'état futur ou de la condition future d'un certain aspect de l'objet considéré, ou à l'évolution future de son état ou de sa condition au fil du temps.
371. La façon de déterminer si les critères appliqués dans la préparation d'informations prospectives sont valables pour la mission d'assurance relative à l'IEE est la même que dans le cas de n'importe quel autre critère, et correspond donc à celle décrite au chapitre 5.
372. Le professionnel en exercice pourrait conclure que, pour qu'ils soient valables, il est nécessaire que les critères comprennent des critères en matière d'informations à fournir sur les hypothèses formulées ainsi que sur la nature, les sources et l'étendue de l'incertitude. Il peut être possible, néanmoins, d'obtenir une assurance à l'égard d'une information sur l'objet considéré comportant une incertitude inhérente. Il faudra entre autres déterminer, dans ce cas, si des informations adéquates sont fournies aux utilisateurs visés pour leur communiquer l'incertitude inhérente.

Considérations particulières concernant l'obtention d'éléments probants sur des informations IEE prospectives

373. Les considérations relatives à une information sur l'objet considéré de nature prospective sont habituellement semblables à celles relatives à une information sur l'objet considéré de nature historique comportant une incertitude d'évaluation ou de réalisation inhérente et, par conséquent, les indications fournies au chapitre 7 et les points à prendre en considération par le professionnel en exercice énoncés au chapitre 8 s'appliquent de façon générale. Dans les cas où l'établissement d'informations prospectives demande une plus grande subjectivité de la part du préparateur, il peut devenir relativement plus important de tenir compte de la neutralité, la présentation et l'intelligibilité des critères dans la conception des procédures compte tenu du risque de parti pris de la direction.
374. Lorsque les critères demandent l'inclusion d'une déclaration concernant la stratégie future prévue, une cible ou d'autres intentions de l'entité (assertion explicite), il est peu probable que le professionnel en exercice soit en mesure d'obtenir des éléments probants lui permettant de savoir si le résultat attendu sera obtenu, ou de formuler une conclusion à ce sujet. Pour éviter d'être associé à une information sur l'objet considéré qui peut être trompeuse, le professionnel en exercice peut néanmoins concevoir des procédures qui lui permettront d'apprécier :
- a) si la direction ou les responsables de la gouvernance ont l'intention d'appliquer la stratégie ;
 - b) si la cible ou l'intention est bien réelle ;
 - c) s'il existe une base raisonnable pour la stratégie prévue ou la cible.
375. Pour savoir si la stratégie ou les autres intentions présentées sont cohérentes par rapport à la stratégie interne ou aux intentions réelles de l'entité, le professionnel en exercice pourrait obtenir, par exemple, des comptes rendus des réunions des responsables de la gouvernance ou des mesures déjà prises par la direction en vue de l'adoption de la stratégie ou de la détermination de la cible, ce qui constituerait des éléments probants appropriés.
376. Par ailleurs, il y aura vraisemblablement une assertion implicite selon laquelle l'entité a la capacité de concrétiser son intention ou se dotera des moyens pour y parvenir, ou encore, il pourrait y avoir des critères explicites distincts au sujet de la capacité de l'entité. Il n'y aura probablement

pas d'éléments probants à même de confirmer que le résultat attendu sera atteint, mais le professionnel en exercice peut tout de même concevoir des procédures pour obtenir des éléments probants lui permettant de déterminer si le préparateur dispose d'une base raisonnable pour les assertions formulées au sujet des actions ou événements futurs, par exemple, examiner les processus, systèmes et contrôles liés à l'élaboration des hypothèses, et leurs données sources.

EXEMPLE

Une entité communique dans un rapport la stratégie qu'elle a récemment déployée et demande une assurance à l'égard de tout le rapport. Le professionnel en exercice cherche à savoir comment obtenir des éléments probants sur les déclarations contenues dans le paragraphe suivant du rapport :

Au début de l'exercice, nous avons annoncé que nous nous étions engagés à devenir carboneutres d'ici 2050. Dans cette optique, nous avons adopté une [nouvelle stratégie](#) qui nous amènera à délaisser nos activités d'extraction et de raffinage du pétrole pour nous poser en joueur clé d'un avenir énergétique propre et sûr. Pour l'heure, nous avons développé une capacité à produire 0,5 GW d'énergie renouvelable, capacité que nous entendons décupler au cours des huit prochaines années. Grâce à des investissements annuels supplémentaires de plus de un milliard de dollars – soit quatre fois plus qu'à l'heure actuelle – dans les technologies à faible intensité de carbone, nous visons à occuper 5 % du marché de l'hydrogène d'ici 2030.

Le professionnel en exercice a pris des notes sur les éléments probants qu'il pourrait vouloir obtenir. Ces notes contiennent, entre autres, les mentions suivantes :

- Copie de l'annonce de la stratégie ou recherche dans les médias – Vérifier que l'annonce a été publiée et que la stratégie présentée correspond à la stratégie documentée de l'entité, sur laquelle reposent ses activités.
- Rapports sur la construction des installations pouvant produire jusqu'à 0,5 GW d'énergie – Les installations sont-elles en service et exploitées ? Si tel est le cas, quelles sont les preuves à l'appui de la production actuelle d'énergie renouvelable ?
- Les hypothèses utilisées ne sont pas déraisonnables compte tenu de ce que l'on sait de l'entité et du secteur d'activité (un expert peut nous aider à déterminer s'il est raisonnable de s'attendre à une capacité de production d'énergie renouvelable décuplée, compte tenu des installations et données d'entrée présumées).
- Preuves de la construction prévue d'autres installations au cours des huit prochaines années, par exemple des procès-verbaux, des contrats conclus, des plans et les sommes réservées – L'horizon de huit ans est-il réaliste compte tenu du temps qu'il a fallu pour atteindre la capacité actuelle ? 
- De quelle façon la société entend-elle obtenir annuellement un milliard de dollars au cours des huit prochaines années (par exemple, preuves de prêts bancaires consentis) ?
- Quelles sont les informations utilisées en référence, y compris concernant l'investissement actuel dans le domaine de l'énergie propre ?
- Quelle est l'incidence de la stratégie sur les engagements existants ?
- En quoi consiste l'engagement ?

377. De même, lorsque les critères exigent que soient fournies des informations sur les risques et les occasions futurs, il est probable que les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (dans une mission d'assurance raisonnable) aient trait, entre autres, à l'existence et à l'exhaustivité des risques et des occasions qui pourraient influencer sur la prise de décisions par les utilisateurs visés. Les renvois au registre des risques de l'entité ou des comptes rendus de discussions tenues par les responsables de la gouvernance pourraient constituer des éléments probants appropriés. Il est toutefois important que les processus et contrôles en place à l'égard de la tenue du registre des risques et de la rédaction des comptes rendus procurent une base raisonnable à l'utilisation de ces sources comme éléments probants. Le chapitre 6 fournit des indications sur la prise en considération du processus de préparation de l'information sur l'objet considéré suivi par l'entité et les systèmes de contrôle interne connexes.
378. Généralement, le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir une assurance sur la matérialisation ou non-matérialisation des risques et des occasions, mais il pourrait être en mesure, dans certaines circonstances, d'en obtenir une à l'égard des informations concernant la nature des risques et des occasions, par exemple en ce qui a trait à leur probabilité ou à leur incidence éventuelle. C'est une possibilité qui dépend de la question de savoir si les critères applicables sont valables et si des éléments probants appropriés sont disponibles. Un problème courant est que la probabilité des risques et des occasions et leur incidence possible peuvent soudainement changer de façon importante en raison de facteurs qui ne sont pas toujours connus de l'entité ou qui peuvent être hors de son contrôle.
379. Lorsqu'elle a trait à des situations ou à des dénouements futurs, l'information sur l'objet considéré est associée à des événements et à des actions n'ayant pas encore eu lieu et qui pourraient ne pas avoir lieu, ou qui ont eu lieu mais continuent d'évoluer de manière imprévisible. Il est impossible pour le professionnel en exercice de déterminer si les prévisions ou les projections quant aux résultats ou aux dénouements escomptés se réaliseront. Le professionnel en exercice peut s'attarder plutôt sur la question de savoir :
- a) dans le cas de prévisions, s'il existe une base raisonnable pour les hypothèses utilisées aux fins de la préparation de l'information sur l'objet considéré (voir l'exemple au paragraphe 377) ;
 - b) dans le cas d'hypothèses spéculatives, si elles sont cohérentes avec l'objectif des informations ;
 - c) si l'information sur l'objet considéré de nature prospective a été préparée conformément aux critères applicables, sur la base des hypothèses.
380. Toutefois, le professionnel en exercice peut devoir garder à l'esprit que de tels éléments probants peuvent être eux-mêmes de nature spéculative et que des analyses de sensibilité peuvent être nécessaires pour déterminer dans quelle mesure les dénouements seraient différents s'il y avait un changement dans les hypothèses.
381. L'examen de l'information sur l'objet considéré ayant trait aux situations ou aux dénouements futurs peut se faire en suivant le même raisonnement que celui présenté au chapitre 8. Le professionnel en exercice peut se demander quelle est la décision à prendre, de quelle(s) manière(s) l'objet considéré pourrait ne pas être correctement mesuré ou évalué, présenté ou communiqué dans les informations prospectives, quelle pourrait être la cause d'une anomalie significative et de quelle façon l'entité gère et atténue ces risques.

382. En ce qui a trait aux éléments probants pouvant être disponibles, voici certains des points que le professionnel en exercice peut prendre en considération :
- a) la gouvernance et la surveillance qu'exerce l'entité relativement à la présentation de l'information sur l'objet considéré, et la question de savoir s'il y a en place des systèmes, des processus et des contrôles internes fournissant une base raisonnable pour les hypothèses formulées par l'entité et pour les données ou les autres informations qu'elle utilise à l'appui de ses prévisions (voir le chapitre 6) ;
 - b) les sources d'informations sur lesquelles s'est fondée l'entité pour formuler ses hypothèses, et la fiabilité de ces sources ;
 - c) les techniques de modélisation informatisées, mathématiques ou statistiques utilisées par l'entité, le cas échéant, et les méthodes employées pour l'établissement et l'application des hypothèses ;
 - d) la mesure dans laquelle ces techniques et méthodes sont fiables, et leur pertinence par rapport à l'objet considéré faisant l'objet de la prévision ;
 - e) l'expérience et la compétence qu'a acquises le préparateur par le passé en ce qui concerne l'établissement de prévisions ;
 - f) l'exactitude des prévisions antérieures établies par le préparateur et les raisons expliquant les écarts importants entre les résultats prévus et les résultats réels. Les éléments probants sont probablement plus convaincants si les prévisions établies par le préparateur sont habituellement fiables et si l'objet considéré n'est pas foncièrement volatil ou sujet à changement que si le préparateur n'a pas déjà établi des prévisions fiables dans le passé ou n'a pas tenu compte de la volatilité de l'objet considéré dans ses prévisions ;
 - g) la période couverte par les informations prospectives. Plus la période couverte est longue, plus les hypothèses sont spéculatives étant donné qu'il devient plus difficile de parvenir à la meilleure estimation ;
 - h) la susceptibilité inhérente de l'objet considéré de changer et la sensibilité des hypothèses aux changements qui peuvent se produire ;
 - i) la mesure dans laquelle l'entité maîtrise, entièrement ou en partie, les situations futures ou le fait que celles-ci échappent à son contrôle ;
 - j) les éléments probants et les documents dont dispose le préparateur à l'appui des hypothèses formulées et de la bonne préparation de l'information sur l'objet considéré à partir de ces hypothèses, et le caractère convaincant de ces éléments probants ;
 - k) la mesure dans laquelle le préparateur a avancé dans la concrétisation du dénouement communiqué, ou le fait qu'il y ait ou non des plans et des ressources en place pour favoriser ce dénouement ;
 - l) les informations au sujet des hypothèses, des méthodes de calcul et des bases de référence utilisées qui sont fournies dans les informations IEE ;
 - m) la question de savoir s'il est nécessaire pour l'équipe de mission de posséder une expertise à l'égard de l'objet considéré ou autre et, le cas échéant, où puiser cette expertise.
383. Les points à prendre en considération lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés ainsi que lors de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus sont semblables à ceux

énoncés au chapitre [8](#), de même qu'à ceux présentés au chapitre [10](#) lorsque les informations prospectives sont communiquées sous forme narrative.

384. Il peut toutefois être plus difficile d'évaluer le caractère convaincant des éléments probants lorsqu'ils sont de nature plus spéculative que factuelle. Bien que les déclarations écrites de la direction ne remplacent pas des éléments probants suffisants et appropriés, dans le contexte d'une mission d'assurance relative à des informations prospectives, il peut être relativement plus important d'obtenir celles des responsables de la gouvernance de l'entité confirmant que les hypothèses demeurent appropriées à la date du rapport d'assurance, même si les informations sous-jacentes ont pu être accumulées sur un certain temps.
385. Comme les informations prospectives comportent un degré plus élevé d'incertitude inhérente que les informations historiques, il peut aussi être acceptable d'apprécier si le dénouement se situe dans une fourchette raisonnable de dénouements possibles.
386. La présentation et les informations à fournir peuvent revêtir de l'importance en ce qui a trait aux informations prospectives, pour permettre à l'utilisateur de comprendre le contexte dans lequel s'inscrit l'information sur l'objet considéré et les incertitudes inhérentes qui s'y rattachent. Pour déterminer si la présentation de l'information sur l'objet considéré et les informations fournies à son sujet sont appropriées, le professionnel en exercice peut examiner, entre autres, ce qui suit :
- a) si la présentation des informations prospectives est informative, neutre et non trompeuse ;
 - b) si les hypothèses utilisées et la base sur laquelle elles se fondent sont clairement communiquées ;
 - c) lorsque l'information sur l'objet considéré de nature prospective de la mission d'assurance relative à l'IEE prend la forme d'une fourchette, si la base d'établissement des montants compris dans cette fourchette est fournie et si cette dernière est déterminée d'une manière qui est exempte de parti pris et qui n'est pas trompeuse ;
 - d) si la date de préparation des informations prospectives est clairement communiquée et s'il est énoncé que les hypothèses sont appropriées à cette date ;
 - e) si les incertitudes et sensibilités sont mentionnées de façon à permettre aux utilisateurs de comprendre les incidences des scénarios possibles ;
 - f) lorsque des informations comparatives sont présentées, dans les cas où des changements sont survenus au cours de la période considérée dans les hypothèses formulées ou en ce qui concerne la base ayant servi à la préparation de l'objet considéré, si ces changements, de même que les raisons les sous-tendant et leur incidence sur l'information sur l'objet considéré, sont communiqués.

Considérations particulières concernant l'évaluation des anomalies dans les informations IEE prospectives

387. Comme il est indiqué au paragraphe [363](#), les informations prospectives comportent généralement un degré plus élevé d'incertitude d'estimation et d'évaluation que les informations historiques. Par conséquent, l'éventail de résultats possibles de la mesure ou de l'évaluation peut être large et il n'est pas toujours facile de reconnaître les situations dans lesquelles les hypothèses :
- a) ne sont pas raisonnables (dans le cas d'une prévision) ;
 - b) sont irréalistes et ne sont pas cohérentes par rapport à l'objectif des informations (dans le cas d'une projection).

388. Il peut être utile pour le professionnel en exercice de se demander ce qui pourrait causer des anomalies, ou quels problèmes pourraient survenir, par exemple :
- a) les données ou les autres informations de référence auxquelles sont appliquées les hypothèses pourraient ne pas être pertinentes, exhaustives ou fiables ;
 - b) les hypothèses pourraient comprendre des informations qui ne sont pas pertinentes, omettre des facteurs importants à considérer ou se voir accorder un poids inapproprié ;
 - c) les hypothèses utilisées pourraient ne pas être cohérentes par rapport aux décisions qu'elles sont censées aider à prendre ;
 - d) il pourrait y avoir une application fautive non intentionnelle ou délibérée des hypothèses aux données ou informations de référence, ou dans les calculs d'informations quantifiables.
389. Dans certains cas, une anomalie pourrait être liée à une combinaison de ces circonstances, d'où la difficulté de la classer dans une catégorie précise.
390. Le professionnel en exercice peut également chercher à savoir s'il existe des indices d'un parti pris possible de la direction, dans le choix des hypothèses ou des méthodes ou dans le mode de présentation de l'information sur l'objet considéré, susceptibles d'avoir des incidences sur le reste de la mission d'assurance relative à l'IEE. Il y a des indices de parti pris lorsque le préparateur a, par exemple :
- a) apporté des changements aux hypothèses ou méthodes utilisées ou a prétexté, sans fondement objectif ni justification valable, un changement de circonstances ;
 - b) utilisé des hypothèses qui ne sont pas cohérentes avec les hypothèses observables du marché ;
 - c) choisi des hypothèses importantes allant dans le sens des objectifs de la direction ou pouvant être révélatrices d'un profil ou d'une tendance.
391. Il peut aussi être important d'examiner si les informations fournies par le préparateur sur les hypothèses utilisées pour la mesure ou l'évaluation de l'information sur l'objet considéré et sur les incertitudes s'y rattachant permettent aux utilisateurs visés de comprendre les incidences que ces hypothèses et incertitudes peuvent avoir sur les décisions qu'ils ont à prendre, sans aboutir à une information sur l'objet considéré qui est trompeuse.

Considérations particulières concernant les points à mentionner dans le rapport d'assurance au sujet des informations IEE prospectives

392. Comme il est expliqué au chapitre [10](#) et au chapitre [12](#), le 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 quant à l'information sur l'objet considéré (c'est-à-dire le résultat de la mesure ou de l'évaluation d'un ou de plusieurs objets considérés au regard de critères).
393. Lorsque l'objet considéré comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation ou d'évaluation, il se peut que cela contribue à une plus grande variabilité ou laisse place à plus d'interprétation que si l'incertitude était moindre. L'information sur l'objet considéré pourrait donc être mal comprise ou mal interprétée par les utilisateurs visés. Par conséquent, il peut être particulièrement important que les utilisateurs visés comprennent les critères utilisés pour l'évaluation de l'objet considéré et que ces critères leur soient clairement communiqués dans le rapport d'assurance, par exemple, en décrivant les limites inhérentes associées à la mesure ou

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

à l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables (voir l'alinéa 69 e) de la norme ISAE 3000 (révisée)).

EXEMPLE

Extrait d'un exemple de rapport d'assurance : *[Nom de l'entité] a préparé ses projections des résultats attendus en ce qui concerne [information sur l'objet considéré] en fonction d'hypothèses qui comprennent des hypothèses spéculatives sur des événements et des actions de la direction dans le futur. Les résultats réels sont susceptibles de différer de ceux projetés étant donné que les événements prévus se produisent rarement de la façon escomptée ; il pourrait donc y avoir un écart significatif entre les résultats projetés et les résultats réels.*

Chapitre 12 : Communiquer efficacement dans le rapport d'assurance

Éléments dont traitent les indications du présent chapitre

394. Le présent chapitre fournit des indications sur la manière dont le professionnel en exercice peut communiquer efficacement, dans son rapport d'assurance rédigé conformément aux exigences du paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée), de sorte que les utilisateurs puissent comprendre :
- à qui le rapport d'assurance est adressé ;
 - quelles sont les informations ayant fait l'objet de la mission d'assurance relative à l'IEE ;
 - comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué ;
 - comment la mission d'assurance relative à l'IEE a été réalisée ;
 - la conclusion au sujet de l'information sur l'objet considéré.

Circonstances dans lesquelles les indications du présent chapitre peuvent être utiles au professionnel en exercice

395. Les indications du présent chapitre visent à aider le professionnel en exercice à préparer le rapport d'assurance relatif à l'IEE.
396. Le paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée) précise les éléments de base que doit comporter le rapport d'assurance. Toutefois, cette norme ne prescrit aucune forme particulière pour la présentation des rapports d'assurance (voir le paragraphe A160 de la norme ISAE 3000 (révisée)) et elle permet l'ajout d'informations supplémentaires. Les présentes indications peuvent aider les professionnels en exercice à communiquer efficacement pour favoriser la compréhension des utilisateurs visés. Elles traitent notamment des points suivants :
- la façon de présenter les éléments de base dans le rapport d'assurance ;
 - les informations supplémentaires que le professionnel en exercice peut envisager d'inclure dans son rapport d'assurance relatif à l'IEE, en plus des éléments de base requis par la norme ISAE 3000 (révisée) ;
 - la façon de présenter ces informations supplémentaires dans le rapport d'assurance.

Communiquer efficacement dans le rapport d'assurance

397. Une mission d'assurance 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 quant à l'information sur l'objet considéré (voir l'alinéa 12 a) de la norme ISAE 3000 (révisée)).
398. Le rapport d'assurance contient la conclusion de la mission d'assurance et une description du fondement 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 exprimée.
399. Une conclusion exprimée sous forme binaire (par exemple, qui indique que l'information sur l'objet considéré a été (ou n'a pas été) préparée conformément aux critères applicables) pourrait ne pas refléter toutes les difficultés que peut présenter une mission d'assurance relative à l'IEE (voir le paragraphe [406](#)) si elle n'est pas accompagnée d'informations contextuelles qui permettent aux utilisateurs visés de mieux la comprendre.

400. Comme il est mentionné au paragraphe [396](#), la norme ISAE 3000 (révisée) permet au professionnel en exercice d'adapter son rapport d'assurance aux circonstances de la mission en y intégrant, outre les éléments de base requis, des informations supplémentaires visant à :
- a) expliquer le fondement de la conclusion ;
 - b) fournir un contexte approprié à celle-ci.
401. C'est sur le jugement professionnel que reposent la décision d'inclure ou non des informations supplémentaires et, corollairement, le choix entre un rapport détaillé ou un rapport succinct selon les descriptions fournies au paragraphe A161 de la norme ISAE 3000 (révisée). Un rapport succinct ne comprend généralement que les éléments de base requis par le paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée) et, parfois, quelques éléments supplémentaires. Un rapport détaillé peut comprendre un large éventail d'informations supplémentaires qui ne sont pas censées influencer sur la conclusion du professionnel en exercice, ou peut traiter plus à fond des informations supplémentaires ou encore des éléments de base requis.
402. Comme il est exigé au paragraphe 68 de la norme ISAE 3000 (révisée), si le rapport comporte des informations supplémentaires, celles-ci sont clairement séparées de la conclusion du professionnel en exercice et sont formulées de manière à indiquer clairement qu'elles ne visent pas à amoindrir cette conclusion.
403. Comme il est mentionné dans l'introduction des présentes indications, le rapport IEE peut être préparé pour divers groupes d'utilisateurs. Il peut aussi bien porter sur un seul aspect de l'objet considéré, comme les gaz à effet de serre émis par l'entité au cours d'une période donnée, que sur divers aspects de nature variée, comme la stratégie, le modèle économique et la performance de l'entité, et comprendre à la fois :
- des informations financières et non financières ;
 - des informations historiques et des informations prospectives.
404. Même si les différents aspects de l'objet considéré sont relativement homogènes :
- a) ils peuvent être difficiles à mesurer ou à évaluer, ou faire l'objet d'incertitudes d'évaluation, ce dont les utilisateurs visés n'ont peut-être pas connaissance ;
 - b) les critères utilisés pour les mesurer ou les évaluer peuvent être énoncés dans un référentiel établi, élaborés par l'entité ou sélectionnés parmi divers référentiels puis adaptés ou non par l'entité, ce qui fait qu'il est difficile pour un utilisateur de comprendre comment l'information sur l'objet considéré a été préparée ;
 - c) l'information sur l'objet considéré peut être présentée sous la forme d'un rapport séparé traditionnel ou être répartie sur plusieurs pages d'un site Web contenant des liens hypertextes vers les différentes pages ou vers des sites externes. Elle peut aussi être présentée en partie sous forme narrative et en partie sous forme de graphiques, d'images, de vidéos ou d'autres éléments du genre. La présentation pourrait empêcher les utilisateurs de distinguer les informations qui font l'objet de la mission d'assurance relative à l'IEE des autres informations.
405. L'une des principales préoccupations du professionnel en exercice est de faire en sorte que le rapport d'assurance communique clairement aux utilisateurs visés les informations suivantes, prescrites par le paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée) :

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

- a) les destinataires et l'objectif du rapport d'assurance, de sorte que les utilisateurs visés puissent comprendre le contexte dans lequel la conclusion de la mission d'assurance a été formulée ;
 - b) les informations qui font l'objet de la mission d'assurance et celles qui ne font pas l'objet de celle-ci, notamment lorsque le périmètre de la mission ne comprend pas le rapport IEE dans son intégralité, de sorte que les utilisateurs visés ne se méprennent pas quant aux informations qui ont fait l'objet de la mission d'assurance ;
 - c) les critères applicables au regard desquels l'objet considéré a été mesuré ou évalué, de sorte que les utilisateurs visés puissent comprendre les fondements sur lesquels le professionnel en exercice s'est appuyé pour tirer sa conclusion ;
 - d) les limites inhérentes associées à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré, de sorte que les utilisateurs visés puissent comprendre ces limites ;
 - e) la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre au cours de la mission, de sorte que les utilisateurs puissent comprendre le contexte dans lequel la conclusion de la mission d'assurance a été formulée ;
 - f) le niveau d'assurance obtenu (c'est-à-dire soit une assurance limitée, soit une assurance raisonnable) et l'incidence que cela peut avoir sur la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré.
406. Pour déterminer s'il convient d'inclure des informations supplémentaires dans le rapport d'assurance, il est pertinent de se demander si cela permettrait aux utilisateurs visés de mieux comprendre les éléments requis (c'est-à-dire les éléments de base) dans les circonstances particulières de la mission. Voici des exemples d'informations supplémentaires que le professionnel en exercice peut envisager d'inclure dans son rapport selon les circonstances de la mission :
- a) les utilisateurs visés par le rapport d'assurance et l'objectif de ce dernier ;
 - b) l'éventail des compétences qui ont été nécessaires à la réalisation de la mission et la façon dont elles ont été déployées au cours de la mission (voir les exemples de rapports d'assurance I et II à la fin du présent chapitre) ;
 - c) les éléments que le professionnel en exercice a pris en considération pour apprécier le caractère significatif, en précisant si ces éléments concernent les aspects qualitatifs ou quantitatifs de l'information sur l'objet considéré (voir le paragraphe [423](#)) ;
 - d) une explication des raisons pour lesquelles le professionnel en exercice qui réalise la mission d'attestation ne peut pas avoir participé à la préparation de l'information sur l'objet considéré, l'objectif d'une telle mission étant qu'un professionnel en exercice indépendant exprime une conclusion sur l'information sur l'objet considéré (voir les exemples de rapports d'assurance I et II à la fin du présent chapitre) ;
 - e) un paragraphe d'observations sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré et qui, selon le jugement du professionnel en exercice, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de l'information sur l'objet considéré par les utilisateurs (voir le paragraphe [415](#) et les exemples de rapports d'assurance I et II à la fin du présent chapitre) ;
 - f) un paragraphe sur d'autres points visant à communiquer un point, autre que ceux qui sont présentés ou mentionnés dans l'information sur l'objet considéré, qui, selon le jugement du professionnel en exercice, est pertinent eu égard à la compréhension de la mission, des

responsabilités du professionnel en exercice ou de son rapport d'assurance par les utilisateurs visés (voir le paragraphe [416](#)).

Contenu du rapport d'assurance

407. Les exemples de rapports d'assurance I et II à la fin du présent chapitre montrent :
- a) les éléments requis (indiqués par des bulles bleu foncé, avec les références aux alinéas pertinents du paragraphe 69 de la norme ISAE 3000 (révisée)) d'un rapport d'assurance raisonnable et d'un rapport d'assurance limitée, respectivement ;
 - b) des exemples d'informations supplémentaires (décrites dans les bulles bleu pâle) que le professionnel en exercice peut juger utiles à la compréhension des utilisateurs visés.
408. Lorsque les indications du présent chapitre fournissent un complément d'explications aux points illustrés dans les exemples de rapports, les renvois aux paragraphes pertinents sont aussi indiqués dans les bulles bleues. Les exemples de rapports et les autres exemples sont fournis à titre indicatif seulement, et le professionnel en exercice peut adopter d'autres approches que celles qui y sont illustrées.

Mention des critères applicables

409. Comme l'expliquent les chapitres [3](#) et [5](#), l'une des conditions préalables à la réalisation d'une mission d'assurance est que les utilisateurs visés aient accès aux critères pour pouvoir comprendre la base sur laquelle l'information sur l'objet considéré a été préparée. Le professionnel en exercice pourrait trouver utile de rappeler au préparateur, au début de la mission, que ce dernier a la responsabilité non seulement de déterminer les critères à appliquer et de mesurer ou d'évaluer l'objet considéré au regard de ces critères, mais aussi de mettre les critères à la disposition des utilisateurs visés.
410. Lorsque les critères sont conçus à une fin particulière, le rapport d'assurance doit, conformément à l'alinéa 69 f) de la norme ISAE 3000 (révisée), comporter un énoncé signalant cet état de fait au lecteur et indiquant qu'en conséquence, l'information sur l'objet considéré pourrait ne pas convenir à d'autres fins.
411. Si le professionnel en exercice s'aperçoit, après l'acceptation de la mission, que le préparateur ne veut pas rendre les critères accessibles, il doit appliquer les paragraphes 42 et 43 de la norme ISAE 3000 (révisée). Ainsi, il doit d'abord s'entretenir de la question avec le préparateur afin de déterminer si celle-ci peut être résolue d'une manière qu'il estime satisfaisante. Si la question n'est pas résolue, mais que le professionnel en exercice poursuit néanmoins sa mission, il doit déterminer s'il faut faire état de cette question dans le rapport d'assurance et, le cas échéant, comment.
412. Si les critères ne sont pas inclus dans l'information sur l'objet considéré, ou qu'il n'y en est pas fait mention s'il s'agit de critères autrement accessibles au public, et que le préparateur ne les rend accessibles d'aucune autre manière jugée appropriée (voir le chapitre [5](#)), le professionnel en exercice pourrait devoir les inclure dans son rapport d'assurance afin de permettre aux utilisateurs visés de comprendre comment l'information sur l'objet considéré a été préparée. Comme il incombe au préparateur de rendre les critères accessibles aux utilisateurs visés, les inclure dans le rapport d'assurance n'est pas une solution idéale. Toutefois, si cela s'avérait nécessaire, leur description pourrait devoir être aussi détaillée dans le rapport d'assurance qu'elle ne l'aurait été si les critères avaient été accessibles au public ou s'ils avaient été rendus accessibles dans le rapport du préparateur. N'inclure qu'un bref résumé des critères dans le

rapport d'assurance ne permettrait peut-être pas aux utilisateurs visés de comprendre la base sur laquelle l'information sur l'objet considéré a été préparée.

413. Il se peut que l'information sur l'objet considéré ait été préparée sur la base de plusieurs référentiels. En pareil cas, le préparateur faciliterait vraisemblablement la compréhension des utilisateurs en mettant à leur disposition les critères de chaque référentiel séparément au lieu de les résumer ou de les regrouper. Le professionnel en exercice pourrait alors mentionner séparément les critères dans la conclusion de son rapport d'assurance.

Différence entre la description des limites inhérentes, le paragraphe d'observations et le paragraphe sur d'autres points

414. La description des limites inhérentes et l'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport d'assurance sont deux choses différentes. Les limites inhérentes sont associées à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré. Elles ne sont pas nécessairement mentionnées par le préparateur, mais celui-ci peut juger utile de les décrire de façon détaillée dans l'information sur l'objet considéré. Par exemple, il existe des incertitudes inhérentes quant à la matérialisation des scénarios climatiques et à l'incidence qu'ils pourraient avoir. Dans certains cas, les incertitudes d'évaluation inhérentes peuvent être essentielles à la compréhension de l'information sur l'objet considéré par les utilisateurs visés. De telles incertitudes devraient alors être décrites dans l'information sur l'objet considéré (voir les indications sur le paragraphe d'observations ci-dessous).
415. L'objectif du paragraphe d'observations est d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré et qui, selon le jugement du professionnel en exercice, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de l'information sur l'objet considéré par les utilisateurs visés. Le professionnel en exercice ne peut attirer l'attention sur un point à l'aide d'un paragraphe d'observations que si ce point a été présenté ou mentionné par le préparateur dans l'information sur l'objet considéré (voir le paragraphe 73 de la norme ISAE 3000 (révisée)). L'ajout d'un paragraphe d'observations ne peut pas remplacer l'expression d'une conclusion modifiée.
416. Si le professionnel en exercice juge nécessaire de communiquer un point, autre que ceux qui sont présentés ou mentionnés dans l'information sur l'objet considéré, qui, selon son jugement professionnel, est pertinent eu égard à la compréhension de la mission par les utilisateurs visés, il peut inclure un paragraphe sur d'autres points (voir le paragraphe 73 de la norme ISAE 3000 (révisée)). L'ajout d'un paragraphe sur d'autres points ne peut pas non plus remplacer l'expression d'une conclusion modifiée.

Normes professionnelles appliquées

417. Les énoncés dont la formulation est imprécise ou restrictive (par exemple, « nous avons réalisé la mission en nous référant à la norme ISAE 3000 (révisée) ») peuvent être trompeurs pour les utilisateurs des rapports d'assurance (voir le paragraphe A171 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Les utilisateurs ne seront probablement pas en mesure de faire la différence entre une mission d'assurance effectuée « conformément à » la norme ISAE 3000 (révisée) et une mission d'assurance effectuée « en se référant à » cette norme. Alors que la première formulation signifie que la mission a été réalisée de façon à ce que toutes les exigences de la norme soient remplies, la seconde peut signifier que seuls certains aspects de la norme ont été appliqués ; c'est là une distinction qui pourrait échapper aux utilisateurs. Si la mission n'a pas été réalisée conformément à toutes les exigences de la norme ISAE 3000 (révisée), il n'est pas permis de mentionner celle-ci dans le rapport d'assurance (voir le paragraphe 15 de la norme ISAE 3000 (révisée)).

EXEMPLE

Voici un exemple d'énoncé dont la formulation est acceptable :

Nous avons réalisé une mission d'assurance limitée conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques, publiée par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance.

Voici des exemples d'énoncés qui ne répondent pas aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) :

« *Nous avons effectué nos travaux en tenant compte de la norme ISAE 3000 (révisée)* » ou « *Notre mission d'assurance est basée sur la norme ISAE 3000 (révisée)* »

418. Si la mission du professionnel en exercice doit être réalisée en vertu de deux normes différentes, par exemple la norme ISAE 3000 (révisée) et la norme d'assurance AA1000, publiée par l'organisme AccountAbility, celui-ci pourrait devoir se demander s'il est possible de respecter les exigences des deux normes ou si, au contraire, il y a des incompatibilités entre elles. Si les exigences des deux normes sont compatibles, ce qui implique qu'il est clair que, comme l'exige la norme ISAE 3000 (révisée) (voir le paragraphe [421](#)), les informations supplémentaires fournies en application de l'autre norme n'ont pas d'incidence sur la conclusion exprimée, le professionnel en exercice peut vouloir mentionner les deux normes dans son rapport d'assurance. Comme il a été indiqué précédemment, la norme ISAE 3000 (révisée) ne peut être mentionnée que si toutes ses exigences ont été respectées.

Résumé informatif des travaux sur lesquels repose la conclusion du professionnel en exercice (voir l'alinéa 69 k) de la norme ISAE 3000 (révisée))

419. Un résumé informatif des travaux effectués permet aux utilisateurs visés du rapport d'assurance de comprendre ce qui a été fait dans le contexte de la mission et donc de comprendre sur quoi repose la conclusion du professionnel en exercice. Pour de nombreuses missions d'assurance, les procédures peuvent en théorie connaître des variations infinies, qu'il est difficile de communiquer clairement et sans ambiguïté. Le paragraphe A177 de la norme ISAE 3000 (révisée) énonce les facteurs qui doivent être pris en considération pour déterminer le degré de détail à fournir dans le résumé des travaux effectués.
420. Aux yeux des utilisateurs, les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée peuvent sembler plus complètes que celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable sur la base de leur description. Pour favoriser la compréhension des utilisateurs, il pourrait être utile que le professionnel en exercice explique pourquoi c'est le cas, en indiquant dans son rapport quelles sont les différences entre une assurance limitée et une assurance raisonnable, notamment lorsque les deux niveaux d'assurance sont mentionnés dans le même rapport d'assurance.

EXEMPLE

« Le niveau d'une assurance limitée peut aller de faible (c'est-à-dire d'un niveau à peine supérieur au niveau susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré) à un niveau se situant juste au-dessous d'une assurance raisonnable. Comme le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée peut ainsi varier, nous décrivons en détail les procédures que nous avons effectuées, de sorte que les utilisateurs visés puissent comprendre la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures et qu'ils puissent ainsi comprendre le contexte dans lequel nous exprimons une conclusion sous forme d'assurance limitée. »

Conclusion du professionnel en exercice

421. L'expression d'une assurance est l'objectif même de la mission d'assurance ; elle vise à accroître le niveau de confiance des utilisateurs visés quant à l'information sur l'objet considéré. Toutefois :
- a) il se peut que la conclusion de forme négative que préconise la norme ISAE 3000 (révisée) pour exprimer une assurance limitée ne soit pas facile à comprendre pour les utilisateurs. Le professionnel en exercice peut donc juger utile d'expliquer que la conclusion de forme négative reflète un niveau d'assurance inférieur à celui qui aurait été obtenu dans une mission d'assurance raisonnable en raison de la nature limitée des procédures mises en œuvre (« nous n'avons rien relevé »). Cela ne signifie pas qu'il n'y a rien qui aurait pu être relevé par le professionnel en exercice, mais plutôt que les procédures, en raison de leur nature limitée, ne lui ont pas nécessairement permis de tout relever. Selon la norme ISAE 3000 (révisée), il est également permis d'employer la formulation « nous ne sommes au fait d'aucune », plutôt que « nous n'avons rien relevé », pour exprimer une conclusion sous forme d'assurance limitée ;
 - b) selon l'alinéa 69 I) de la norme ISAE 3000 (révisée), le rapport doit comporter une conclusion exprimée sous forme d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée. Une conclusion exprimée sous une autre forme (par exemple, un libellé faisant référence à un niveau d'assurance « modéré » ou « élevé » ou la formulation « nous concluons que [...] ») ne satisfait donc pas aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) ;
 - c) le professionnel en exercice peut vouloir inclure des recommandations et d'autres observations dans son rapport d'assurance. Bien que la norme ISAE 3000 (révisée) lui permette de le faire, le professionnel en exercice peut se demander dans quelle mesure ces recommandations et observations sont utiles aux utilisateurs visés ou si elles n'amointrissent pas au contraire la conclusion exprimée ;
 - d) les utilisateurs peuvent avoir la fausse impression que les observations sur les « bonnes pratiques » que contient le rapport font partie de la conclusion exprimée. De même, les recommandations que le professionnel en exercice inclut dans son rapport d'assurance peuvent donner l'impression que les questions sur lesquelles elles portent n'ont pas été traitées de façon appropriée lors de la préparation de l'information sur l'objet considéré. Elles peuvent aussi être interprétées, à tort, comme une conclusion avec réserve du professionnel en exercice à l'égard de cette information¹⁰.

¹⁰ Norme ISAE 3410, paragraphe [A151](#).

EXEMPLE

Voici un exemple de conclusion clairement exprimée :

Sur la base des travaux que nous avons effectués et des procédures que nous avons mises en œuvre, lesquels sont décrits dans la section « Résumé des travaux effectués » du présent rapport, ainsi que des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que l'information sur l'objet considéré n'a pas été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères de présentation de l'information.

Le libellé suivant n'est pas conforme aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) ; de plus, il est à la fois peu clair et potentiellement trompeur, car il est susceptible d'être mal interprété par les utilisateurs :

Nous constatons que la société ABC PLC a adopté une approche holistique en matière de présentation de l'information sur la durabilité et qu'elle a réalisé des progrès importants en ce qui a trait à la présentation d'informations détaillées concernant l'incidence de ses activités sur la durabilité. Nous concluons que l'information présentée dans le rapport sur le développement durable de la société ABC PLC est objective et exacte.

422. Lorsqu'une partie du rapport IEE fait l'objet d'une assurance limitée et qu'une autre partie fait l'objet d'une assurance raisonnable, il est nécessaire, pour faciliter la compréhension des utilisateurs, d'indiquer clairement la partie de l'information sur l'objet considéré à laquelle s'applique chacun des deux niveaux d'assurance. Le professionnel en exercice peut également décrire les procédures mises en œuvre pour chaque niveau d'assurance de manière à ce que les utilisateurs sachent clairement quelles procédures ont été mises en œuvre à l'égard de l'information sur l'objet considéré. Chacune des parties doit également faire l'objet d'une conclusion distincte claire pour les utilisateurs visés.

EXEMPLE

Le préparateur peut identifier l'information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance limitée par une marque distinctive ou la rassembler dans une colonne ou un tableau intitulé « Information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance limitée » et identifier séparément l'information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance raisonnable par une autre marque distinctive ou la rassembler dans une colonne ou un tableau intitulé « Information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance raisonnable ». Voici un exemple de la façon dont le professionnel en exercice peut identifier clairement l'information sur l'objet considéré à laquelle se rapporte chaque conclusion :

Notre conclusion sous forme d'assurance limitée

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, lesquelles sont décrites dans la section « Résumé des travaux effectués sur lesquels se fonde notre conclusion », et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les informations relatives à la durabilité pour l'exercice clos le [x] qui figurent au tableau « Information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance limitée » du paragraphe « Information sur l'objet considéré » du présent rapport n'ont pas été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux critères de présentation de l'information.

Notre conclusion sous forme d'assurance raisonnable

À notre avis, les informations relatives à la durabilité pour l'exercice clos le [x] qui figurent au tableau « Information sur l'objet considéré faisant l'objet d'une assurance raisonnable » du paragraphe « Information sur l'objet considéré » du présent rapport ont été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux critères de présentation de l'information.

Inclusion d'informations supplémentaires dans un rapport détaillé

423. Le professionnel en exercice peut également juger approprié d'inclure des informations supplémentaires dans un rapport détaillé, par exemple, des informations sur l'appréciation du caractère significatif, de façon à communiquer clairement aux utilisateurs visés le niveau de tolérance qui a été appliqué à l'égard des anomalies lors de l'exécution de la mission d'assurance.

EXEMPLE

Sur la base de notre jugement professionnel, nous avons établi le seuil de signification pour l'information sur l'objet considéré comme suit :

Émissions de GES du champ d'application 1 : x % des émissions de GES du champ d'application 1 déclarées par ABC PLC.

Ce seuil signifie qu'une anomalie de x tonnes d'équivalents CO₂ (éq. CO₂), prise individuellement ou en cumulant de plus petites anomalies, nous amènerait à conclure que l'information relative aux émissions du champ d'application 1 n'a pas été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères de présentation de l'information.

En ce qui concerne l'information qualitative, le caractère significatif a été apprécié en tenant compte de facteurs qualitatifs, tels que l'objectivité, l'intelligibilité et l'absence de parti pris.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Exemple I : Rapport d'assurance raisonnable comportant une opinion non modifiée

Mission d'assurance raisonnable à l'égard des informations relatives à la durabilité contenues dans le rapport annuel

L'exemple de rapport qui suit n'est fourni qu'à des fins d'illustration ; il ne se veut ni exhaustif ni applicable à toutes les situations. Le rapport d'assurance doit être adapté aux circonstances de la mission.

RAPPORT D'ASSURANCE RAISONNABLE DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE INDÉPENDANT SUR LES INFORMATIONS RELATIVES À LA DURABILITÉ D'ABC

Titre [69 a)].

Aux administrateurs d'ABC

Destinataire [69 b)], habituellement le donneur de mission.

Nous avons réalisé une mission d'assurance raisonnable à l'égard des informations relatives à la durabilité contenues dans les sections « [Incidence sociétale](#) » et « [Données sur la durabilité](#) », aux pages [x] à [y] du rapport annuel d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

Notre mission d'assurance ne couvre pas les informations se rapportant à des périodes antérieures ni aucune autre information figurant dans le rapport annuel 20X1 ou à laquelle sont liés les informations relatives à la durabilité ou le rapport annuel 20X1, notamment les images et les fichiers audio ou vidéo.

Opinion exprimée sous forme d'assurance raisonnable [69 I)]. Voir aussi le paragraphe [421](#).

Notre opinion sous forme d'assurance raisonnable

À notre avis, les informations relatives à la durabilité contenues dans les sections « Incidence sociétale » et « Données sur la durabilité », aux pages [x] à [y] du rapport annuel d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ont été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la version x.1 du référentiel d'information utilisé et à la base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1 » (voir également ci-dessous la section « Comment ABC a préparé ses informations relatives à la durabilité »).

Mention des critères applicables [69 d)]. Voir aussi les paragraphes [409](#) à [413](#).

Nous n'exprimons aucune assurance à l'égard des informations se rapportant à des périodes antérieures ni à l'égard de toute autre information figurant dans le rapport annuel 20X1 ou à laquelle sont liés les informations relatives à la durabilité ou le rapport annuel 20X1, notamment les images et les fichiers audio ou vidéo.

Paragraphe d'observations

Nous attirons l'attention sur la note X des informations relatives à 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 qui pourraient être intentées contre ABC à cet égard. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Paragraphe d'observations visant à attirer l'attention sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré et qui, selon le jugement du professionnel en exercice, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de l'information par les utilisateurs visés. Voir aussi le paragraphe [415](#).

Comment ABC a préparé ses informations relatives à la durabilité

Comme il n'existe pas de référentiel d'information généralement reconnu d'usage courant ni d'ensemble substantiel de pratiques établies sur lesquels s'appuyer pour évaluer et mesurer les informations relatives à la durabilité, différentes techniques de mesure sont acceptables, ce qui peut rendre difficile la comparaison entre les entités et au fil du temps.

Par conséquent, les informations relatives à la durabilité doivent être lues et comprises en tenant compte de la [version x.1 du référentiel d'information](#) ainsi que de la base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « [Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1](#) » (appelées collectivement ci-après, les « critères »), dont la société ABC s'est servie pour préparer les informations relatives à la durabilité.

Explication ajoutée afin que les utilisateurs visés puissent comprendre l'information sur l'objet considéré dans le contexte des critères particuliers utilisés. Voir aussi le paragraphe A163 de la norme ISAE 3000 (révisée).

Limites inhérentes à la préparation des informations relatives à la durabilité

Comme il est indiqué à la note Y, les informations relatives à la durabilité comprennent 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.

Limites inhérentes [69 e)]. Voir aussi le paragraphe [414](#).

Responsabilités d'ABC

Les responsabilités suivantes incombent à la direction d'ABC :

- sélectionner ou établir des critères valables aux fins de la préparation des informations relatives à la durabilité, en tenant compte des lois et règlements applicables à cet égard ;
- préparer les informations relatives à la durabilité conformément aux critères (version x.1 du référentiel d'information et base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « [Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1](#) ») ;
- concevoir, mettre en place et maintenir un contrôle interne à l'égard des informations qui permette la préparation d'informations relatives à la durabilité qui soient exemptes d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilités respectives [69 g)].

Nos responsabilités

Les responsabilités suivantes nous incombent :

- planifier et réaliser la mission de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les informations relatives à la durabilité sont exemptes d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

Précisions fournies pour clarifier les rôles respectifs et pour éviter de donner l'impression que l'assurance peut « combler les lacunes », notamment en expliquant pourquoi le professionnel en exercice ne peut pas participer à la préparation de l'information sur l'objet considéré (d'une mission d'attestation qu'il réalise).

- exprimer une opinion indépendante sur la base des éléments probants que nous avons obtenus ;
- communiquer notre opinion aux administrateurs d'ABC.

Comme nous avons pour mission d'exprimer une opinion indépendante sur les informations relatives à la durabilité préparées par la direction, nous ne pouvons pas participer à la préparation de ces informations, car cela pourrait compromettre notre indépendance.

Normes professionnelles appliquées

Nous avons réalisé une mission d'assurance raisonnable conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*, et, en ce qui concerne les émissions de gaz à effet de serre incluses dans les informations relatives à la durabilité, conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, toutes deux publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).

Notre indépendance et notre contrôle qualité

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

Notre cabinet applique la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1¹¹ et, en conséquence, maintient un système de contrôle qualité exhaustif qui comprend des politiques et des procédures documentées en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Nos travaux ont été réalisés par une équipe indépendante et multidisciplinaire comprenant des professionnels des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement. Nous nous sommes basés plus particulièrement sur les travaux réalisés par les scientifiques de l'environnement pour apprécier le caractère raisonnable des scénarios climatiques d'ABC. Nous assumons l'entière responsabilité de notre opinion.

Résumé des travaux effectués sur lesquels se fonde notre opinion

¹¹ La Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 est en voie de remplacer la norme ISQC 1. Les cabinets sont tenus de concevoir et de mettre en place un système de gestion de la qualité conforme à la norme ISQM 1 d'ici le 15 décembre 2022.

Énoncé indiquant que la mission a été réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée) ou, dans le cas où une norme portant sur un sujet particulier s'applique, à cette norme [69 h)]. Voir aussi le paragraphe 417.

Énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie définies dans le Code de l'IESBA ou à d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses [69 j)].

Énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la norme ISQC 1 ou d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses [69 i)].

Mention de l'utilisation des travaux d'experts choisis par le professionnel en exercice sans laisser entendre qu'il y a un partage de la responsabilité.

Une mission d'assurance raisonnable implique la mise en œuvre de procédures en vue d'obtenir des éléments probants concernant les informations relatives à la durabilité. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures choisies relèvent de notre jugement professionnel, et notamment de notre évaluation des risques que les informations relatives à la durabilité comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, nous avons pris en considération le contrôle interne pertinent à l'égard de la préparation par ABC des informations relatives à la durabilité. Une mission d'assurance raisonnable comporte également :

- l'appréciation de la pertinence dans les circonstances de l'utilisation par ABC des critères aux fins de la préparation des informations relatives à la durabilité ;
- l'appréciation du caractère approprié des méthodes de mesure et d'évaluation et des politiques de communication d'information utilisées ainsi que du caractère raisonnable des estimations faites par ABC ;
- l'appréciation des informations relatives à la durabilité fournies et de la présentation d'ensemble de ces informations.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires (applicable à certaines missions seulement)

[La forme et le contenu de cette section du rapport d'assurance varieront selon la nature des autres obligations du professionnel en exercice en matière de rapport.]

[Signature du professionnel en exercice]

[Date du rapport d'assurance]

[Adresse du professionnel en exercice]

Résumé informatif des procédures mises en œuvre sur lesquelles repose la conclusion du professionnel en exercice [69 k].

Signature du professionnel en exercice [69 m].

Date du rapport d'assurance [69 n].

Lieu, dans le pays concerné, où le professionnel en exercice exerce son activité [69 o].

Exemple II : Rapport d'assurance limitée comportant une conclusion non modifiée

Mission d'assurance limitée à l'égard des informations relatives à la durabilité contenues dans le rapport annuel

L'exemple de rapport qui suit n'est fourni qu'à des fins d'illustration ; il ne se veut ni exhaustif ni applicable à toutes les situations. Le rapport d'assurance doit être adapté aux circonstances de la mission.

RAPPORT D'ASSURANCE LIMITÉE DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE
INDÉPENDANT SUR LES INFORMATIONS RELATIVES À LA DURABILITÉ
D'ABC

Aux administrateurs d'ABC

Nous avons réalisé une mission d'assurance limitée à l'égard des informations relatives à la durabilité contenues dans les sections « [Incidence sociétale](#) » et « [Données sur la durabilité](#) », aux pages [x] à [y] du rapport annuel d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

Notre mission d'assurance ne couvre pas les informations se rapportant à des périodes antérieures ni aucune autre information figurant dans le rapport annuel 20X1 ou à laquelle sont liés les informations relatives à la durabilité ou le rapport annuel 20X1, notamment les images et les fichiers audio ou vidéo.

Notre conclusion sous forme d'assurance limitée

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, lesquelles sont décrites dans la section « Résumé des travaux effectués sur lesquels se fonde notre conclusion », et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les informations relatives à la durabilité contenues dans les sections « Incidence sociétale » et « Données sur la durabilité », aux pages [x] à [y] du rapport annuel d'ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, n'ont pas été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la version x.1 du référentiel d'information utilisé et à la base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1 » (voir ci-dessous la section « Comment ABC a préparé ses informations relatives à la durabilité »).

Nous n'exprimons aucune assurance à l'égard des informations se rapportant à des périodes antérieures ni à l'égard de toute autre information figurant dans le rapport annuel 20X1 ou à laquelle sont liés les informations relatives à la durabilité ou le rapport annuel 20X1, notamment les images et les fichiers audio ou vidéo.

Paragraphe d'observations

Nous attirons l'attention sur la note X des informations relatives à 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 qui pourraient être intentées contre ABC à cet égard. Notre conclusion ne comporte pas de réserve à l'égard de ce point.

Titre [69 a)].

Destinataire [69 b)], habituellement le donneur de mission.

Mention du niveau d'assurance obtenu, de l'information sur l'objet considéré et, lorsque cela est approprié, de l'objet considéré [69 c)].

Conclusion exprimée sous forme d'assurance limitée [69 l)]. Voir aussi le paragraphe [421](#).

Mention des critères applicables [69 d)]. Voir aussi les paragraphes [409](#) à [413](#).

Paragraphe d'observations visant à attirer l'attention sur un point qui est présenté ou mentionné dans l'information sur l'objet considéré et qui, selon le jugement du professionnel en exercice, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension de l'information par les utilisateurs visés. Voir aussi le paragraphe [415](#).

Comment ABC a préparé ses informations relatives à la durabilité

Comme il n'existe pas de référentiel d'information généralement reconnu d'usage courant ni d'ensemble substantiel de pratiques établies sur lesquels s'appuyer pour évaluer et mesurer les informations relatives à la durabilité, différentes techniques de mesure sont acceptables, ce qui peut rendre difficile la comparaison entre les entités et au fil du temps.

Par conséquent, les informations relatives à la durabilité doivent être lues et comprises en tenant compte de la [version x.1 du référentiel d'information](#) ainsi que de la base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « [Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1](#) » (appelées collectivement ci-après, les « critères »), dont la société ABC s'est servie pour préparer les informations relatives à la durabilité.

Explication ajoutée afin que les utilisateurs visés puissent comprendre l'information sur l'objet considéré dans le contexte des critères particuliers utilisés. Voir aussi le paragraphe A163 de la norme ISAE 3000 (révisée).

Limites inhérentes à la préparation des informations relatives à la durabilité

Comme il est indiqué à la note X, les informations relatives à la durabilité comprennent 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.

Limites inhérentes [69 e)]. Voir aussi le paragraphe [414](#).

Responsabilités d'ABC

Les responsabilités suivantes incombent à la direction d'ABC :

- sélectionner ou établir des critères valables aux fins de la préparation des informations relatives à la durabilité ;
- préparer les informations relatives à la durabilité conformément aux critères (version x.1 du référentiel utilisé et base de préparation exposée dans les notes [x] à [xx] de la section du rapport annuel intitulée « Notre approche pour la présentation d'informations sur la durabilité pour 20X1 ») ;
- concevoir, mettre en place et maintenir un contrôle interne à l'égard des informations qui permette la préparation d'informations relatives à la durabilité qui soient exemptes d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilités respectives [69 g)].

Nos responsabilités

Les responsabilités suivantes nous incombent :

- planifier et réaliser la mission de façon à obtenir l'assurance limitée que les informations relatives à la durabilité sont exemptes d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

Précisions fournies pour clarifier les rôles respectifs et pour éviter de donner l'impression que l'assurance peut « combler les lacunes », notamment en expliquant pourquoi le professionnel en exercice ne peut pas participer à la préparation de l'information sur l'objet considéré (d'une mission d'attestation qu'il réalise).

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)

AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

- exprimer une conclusion indépendante sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus ;
- communiquer notre conclusion aux administrateurs d'ABC.

Comme nous avons pour mission d'exprimer une conclusion indépendante sur les informations relatives à la durabilité préparées par la direction, nous ne pouvons pas participer à la préparation de ces informations, car cela pourrait compromettre notre indépendance.

Normes professionnelles appliquées

Nous avons réalisé une mission d'assurance limitée conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*, et, en ce qui concerne les émissions de gaz à effet de serre incluses dans les informations relatives à la durabilité, conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3410, *Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre*, toutes deux publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).

Notre indépendance et notre contrôle qualité

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

Notre cabinet applique la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) ¹² et, en conséquence, maintient un système de contrôle qualité exhaustif qui comprend des politiques et des procédures documentées en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

Nos travaux ont été réalisés par une équipe indépendante et multidisciplinaire comprenant des professionnels des missions d'assurance, des ingénieurs et des scientifiques de l'environnement. Nous nous sommes basés plus particulièrement sur les travaux réalisés par les scientifiques de l'environnement pour apprécier le caractère raisonnable des scénarios climatiques d'ABC. Nous assumons l'entière responsabilité de notre conclusion.

Résumé des travaux effectués sur lesquels se fonde notre conclusion

¹² La Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 est en voie de remplacer la norme ISQC 1. Les cabinets sont tenus de concevoir et de mettre en place un système de gestion de la qualité conforme à la norme ISQM 1 d'ici le 15 décembre 2022.

Énoncé indiquant que la mission a été réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée) ou, dans le cas où une norme portant sur un sujet particulier s'applique, à cette norme [69 h]. Voir aussi le paragraphe 417.

Énoncé indiquant que le professionnel en exercice se conforme aux règles sur l'indépendance et aux autres règles de déontologie définies dans le Code de l'IESBA ou à d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses [69 j)].

Énoncé indiquant que le cabinet dont le professionnel en exercice est membre applique la norme ISQC 1 ou d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses [69 i)].

[Dans une mission d'assurance limitée, il est important que le professionnel en exercice inclue un résumé de la nature et de l'étendue des procédures mises en œuvre qui, selon son jugement, fournit des informations supplémentaires susceptibles d'être pertinentes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les fondements de sa conclusion. La section qui suit a été fournie à titre indicatif, et les exemples de procédures fournis ne constituent pas une liste exhaustive en ce qui concerne le type ou l'étendue des procédures susceptibles d'être importantes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les travaux effectués.]

Nous sommes tenus de planifier et d'effectuer des travaux visant les secteurs dans lesquels les informations relatives à la durabilité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives. Les procédures que nous avons mises en œuvre reposaient sur notre jugement professionnel. Dans le cadre de notre mission d'assurance limitée portant sur les informations relatives à la durabilité, nous avons :

- apprécié la pertinence dans les circonstances de l'utilisation par ABC des critères aux fins de la préparation des informations relatives à la durabilité ;
- au moyen de demandes d'informations, acquis une compréhension de l'environnement de contrôle, des processus et des systèmes d'information d'ABC pertinents à l'égard de la préparation des informations relatives à la durabilité, mais 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 ;
- apprécié si les méthodes utilisées par ABC pour établir des estimations sont appropriées et si elles ont été appliquées de façon uniforme, mais nous n'avons pas testé les données sur lesquelles les estimations sont fondées ni établi nos propres estimations au regard desquelles apprécier les estimations d'ABC ;
- procédé à des visites sur place de 4 des 20 usines d'ABC ; les usines sélectionnées aux fins des visites ont été choisies parce qu'elles n'avaient pas été visitées au cours de la période précédente, parce que les informations relatives à la durabilité qui y sont associées sont importantes par rapport à l'ensemble des informations relatives à la durabilité d'ABC, ou parce qu'elles font l'objet de fluctuations inattendues par rapport à la période précédente ;
- testé, pour chaque usine visitée, un nombre limité d'éléments par rapport aux documents justificatifs ou tirés de ceux-ci, selon ce qui convenait ;
- mis en œuvre des procédures analytiques afin de comparer les émissions de GES estimées en fonction de la valeur calorifique des combustibles utilisés au cours de la période, et les GES réellement émis, puis nous avons demandé à la direction des explications au sujet des écarts importants que nous avons relevés ;
- pris en considération les informations relatives à la durabilité fournies et la façon dont ces informations sont présentées.

Mention de l'utilisation des travaux d'experts choisis par le professionnel en exercice sans laisser entendre qu'il y a un partage de la responsabilité.

Résumé informatif des procédures mises en œuvre sur lesquelles repose la conclusion du professionnel en exercice [69 k]. Voir aussi le paragraphe 420.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000
(RÉVISÉE)

AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À
D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont de nature différente et d'étendue moindre que celles mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, et elles suivent un calendrier différent. De ce fait, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est nettement moindre que l'assurance qui aurait été obtenue s'il s'était agi d'une mission d'assurance raisonnable.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires
(applicable à certaines missions seulement)

[La forme et le contenu de cette section du rapport d'assurance varieront selon la nature des autres obligations du professionnel en exercice en matière de rapport.]

[Signature du professionnel en exercice]

Signature du
professionnel en
exercice [69 m)].

[Date du rapport d'assurance]

Date du rapport
d'assurance [69 n)].

[Adresse du professionnel en exercice]

Lieu, dans le pays
concerné, où le
professionnel en
exercice exerce son
activité [69 o)].

Annexe 1

Termes employés dans les présentes indications

Termes employés	Description donnée dans les présentes indications (le renvoi entre parenthèses correspond au paragraphe dans lequel le terme est employé pour la première fois)
Assertions	Affirmations de l'entité, explicites ou non, qui sous-tendent l'information sur l'objet considéré et auxquelles se réfère le professionnel en exercice pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. (253)
Compétence à l'égard de l'objet considéré	Compétence en ce qui concerne l'objet considéré de la mission, ainsi que sa mesure ou son évaluation. (25)
Compétence en assurance	Compétence nécessaire à la réalisation d'une mission d'assurance, ce qui englobe à la fois les compétences et techniques en matière d'assurance. (25)
Critères d'un référentiel	Critères qui sont contenus dans un référentiel, une norme ou des indications en matière d'IEE établis par des textes légaux ou réglementaires, des normalisateurs nationaux ou internationaux ou d'autres organismes. (9)
Critères élaborés par l'entité	Critères qui ont été élaborés par l'entité. (9)
Experts de l'objet considéré	Experts à l'égard de l'objet considéré, y compris relativement à sa mesure ou à son évaluation. (45)
IEE	Information externe élargie. (1)
Information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE	Informations IEE contenues dans le rapport IEE qui font l'objet de la mission d'assurance relative à l'IEE. (8)
Informations IEE	Informations qui sont communiquées à propos des conséquences financières et non financières des activités d'une entité, y compris les informations prospectives sur ces conséquences. (6)
Mission d'assurance relative à l'IEE	Mission d'assurance réalisée à l'égard de l'IEE. (3)

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES
D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Termes employés	Description donnée dans les présentes indications (le renvoi entre parenthèses correspond au paragraphe dans lequel le terme est employé pour la première fois)
Préparateur	Partie responsable qui est également le mesureur ou l'évaluateur.
Rapport IEE	Informations IEE dont la présentation constitue l'intégralité d'un rapport.
Risque de regroupement	Probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification. (279)
Seuil de signification pour les travaux	Seuil quantitatif inférieur au seuil de signification quantitatif pour l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble, qui est établi dans le but de ramener le risque de regroupement à un niveau suffisamment faible. (285)
Source d'informations externe	Personne physique ou organisation tierce fournissant des données ou des informations que le préparateur utilise pour la préparation d'un rapport IEE. (228)
Sujets à présenter	Objet considéré pertinent ou aspects pertinents d'un objet considéré. (169)

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

Annexe 2

Tableau 2 : Types d'objets considérés (et si les présentes indications en font mention) et exemples de référentiels applicables

Sujet	Exemples de référentiels d'information ou de normes applicables	Norme(s) de l'IAASB	Mention dans les présentes indications
Émissions de gaz à effet de serre	<ul style="list-style-type: none"> Protocole des GES du Conseil mondial des entreprises pour le développement durable (World Business Council for Sustainable Development – WBCSD) et du World Resources Institute (WRI) 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3410 (conformité à la norme ISAE 3000 (révisée) requise) 	Oui
Information intégrée	<ul style="list-style-type: none"> Référentiel d'information intégrée de l'International Integrated Reporting Council (IIRC) 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Oui
Capital intellectuel	<ul style="list-style-type: none"> Référentiel d'information en matière d'actifs incorporels (Intangibles Reporting Framework) de la World Intellectual Capital Initiative (WICI) 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Oui
Rapport de gestion accompagnant les états financiers préparés conformément aux normes IFRS	<ul style="list-style-type: none"> Énoncé de pratiques sur le rapport de gestion de l'IASB 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Oui
Rapport sur la prestation de services ou l'optimisation des ressources d'une entité du secteur public	<ul style="list-style-type: none"> Textes légaux et réglementaires ou normes 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Oui
Durabilité (questions environnementales, sociales et de gouvernance)	<ul style="list-style-type: none"> Référentiel du Climate Disclosures Standards Board (CDSB) Normes GRI (Global Reporting Initiative) du Global Sustainability Standards Board (GSSB) Normes du Sustainability Accounting Standards Board (SASB) Référentiel du Groupe de travail sur l'information financière relative aux changements climatiques (GIFCC) 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Oui
Impôts par pays	<ul style="list-style-type: none"> Textes légaux et réglementaires Norme du GSSB sur les impôts et autres paiements aux autorités publiques (Tax and Payments to Governments) 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) ISA 800/805 	Oui Non
Conformité	<ul style="list-style-type: none"> Textes légaux et réglementaires Modalités contractuelles 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3000 (révisée) 	Non
États financiers historiques	<ul style="list-style-type: none"> Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB 	<ul style="list-style-type: none"> Normes ISA ISRE 2400 (révisée) ou ISRE 2410 	Non
Contrôles internes d'une société de services	<ul style="list-style-type: none"> Cadre intégré du COSO (Internal Control – Integrated Framework) Critères des services Trust (SOC 2) établis par l'AICPA 	<ul style="list-style-type: none"> ISAE 3402 (conformité à la norme ISAE 3000 (révisée) requise) ISAE 3000 (révisée) 	Non

Annexe 3

Assurance limitée ou assurance raisonnable – Exemples illustratifs relatifs à l'IEE

La norme ISAE 3000 (révisée) traite de deux niveaux d'assurance : l'assurance limitée et l'assurance raisonnable. Dans la pratique, il peut être difficile de bien comprendre ce qui différencie l'une de l'autre. De plus, si l'on comprend peut-être mieux ce qu'implique une mission d'assurance raisonnable, qui suppose un niveau d'assurance généralement 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 pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré (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).

Le tableau plus bas permet d'expliquer certaines différences qu'il peut y avoir entre l'assurance raisonnable et l'assurance limitée, et entre le niveau le plus faible et le niveau le plus haut de l'assurance limitée. Il est important de noter qu'il ne s'agit là que d'exemples ; il ne faut pas présumer que les procédures proposées sont suffisantes ou qu'elles représentent la seule façon de satisfaire aux exigences de la norme ISAE 3000 (révisée). Dans la pratique, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que met en œuvre le professionnel en exercice relèvent de son jugement professionnel compte tenu des circonstances de la mission et dépendent de l'évaluation des risques (dans une mission d'assurance raisonnable) ou des secteurs jugés susceptibles de comporter une anomalie significative (dans une mission d'assurance limitée).

La colonne de gauche du tableau présente certains concepts associés à la réalisation d'une mission d'assurance relative à l'IEE dont traitent les présentes indications, des conditions préalables à l'acceptation de la mission au rapport. La colonne suivante indique où dans la norme ISAE 3000 (révisée) et dans le présent document se trouvent de plus amples indications. Les deux dernières colonnes donnent des exemples de procédures à mettre en œuvre et de points à prendre en considération dans les missions d'assurance limitée et d'assurance raisonnable.

Une mission d'assurance limitée est planifiée de manière à obtenir un niveau d'assurance qui, selon le jugement du professionnel en exercice, est valable. Le niveau valable pour une mission donnée est défini dans un intervalle par appel au jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, des critères et de l'objet considéré par la mission (voir également les paragraphes A4 à A7 de la norme ISAE 3000 (révisée)). Il est aussi important de savoir que les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée :

- peuvent permettre d'obtenir un niveau d'assurance qui se situe n'importe où entre le plus faible et le plus haut niveau de l'intervalle, mais au-dessous d'une assurance raisonnable ;
- peuvent ne pas être les mêmes pour les différents aspects de l'information sur l'objet considéré selon les risques pris en compte.

Comme le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice dans une mission d'assurance limitée peut varier, le rapport du professionnel en exercice contient un résumé informatif des procédures mises en œuvre, ce qui reflète le fait qu'il est nécessaire d'être conscient de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures pour comprendre la conclusion exprimée par le professionnel en exercice (voir également les paragraphes [419](#) et [420](#) ainsi que l'exemple de rapport d'assurance limitée au chapitre 12).

Les exemples donnés dans les flèches sous la colonne « Assurance limitée » du tableau permettent de comprendre en quoi les procédures du professionnel en exercice peuvent différer selon le niveau d'assurance limitée à obtenir. Il ne faut pas les interpréter comme des options ou des niveaux prédéterminés parmi lesquels le professionnel en exercice fait un choix. Ils représentent plutôt des exemples de variations possibles des procédures pouvant être jugées nécessaires par le professionnel en exercice pour acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, ainsi que pour déterminer les secteurs susceptibles de comporter une anomalie significative et sur lesquels il doit mettre l'accent, dans le but d'obtenir une assurance limitée qui est valable dans les circonstances. Les flèches :

- à gauche, en bleu pâle, présentent des exemples de procédures que le professionnel en exercice peut mettre en œuvre lorsque le niveau valable d'assurance limitée à obtenir dans les circonstances de la mission se situe près du plus faible niveau de l'intervalle ;
- au milieu, en bleu, présentent des exemples de procédures pouvant s'ajouter à celles de la flèche de gauche, que le professionnel en exercice peut juger nécessaire de mettre en œuvre lorsque le niveau valable d'assurance limitée à obtenir dans les circonstances de la mission augmente pour se rapprocher du milieu de l'intervalle ;
- à droite, en bleu foncé, présentent des exemples de procédures pouvant s'ajouter à celles des deux premières flèches, que le professionnel en exercice peut juger nécessaire de mettre en œuvre lorsque le niveau valable d'assurance limitée à obtenir dans les circonstances de la mission augmente pour se rapprocher du plus haut niveau de l'intervalle.

Des exemples de procédures contribuant à l'obtention d'une assurance raisonnable sont fournis dans la dernière colonne, à droite (bleu le plus foncé du tableau).

Lorsqu'une rangée est grisée, cela signifie que les exigences de la norme ISAE 3000 (révisée) applicables sont les mêmes pour les missions d'assurance limitée que pour les missions d'assurance raisonnable.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
		<i>Dans une mission d'assurance limitée (qui fournit un niveau d'assurance valable, mais moins élevé que celui que procure une mission d'assurance raisonnable), le professionnel en exercice met en œuvre des procédures pour obtenir un niveau d'assurance pouvant varier à l'intérieur d'un intervalle.</i>	<i>Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice met en œuvre des procédures poussées.</i>
		<p>Assurance limitée</p> <p><i>La flèche à gauche, en bleu pâle, présente des exemples de procédures permettant d'obtenir un niveau d'assurance limitée se situant vers le bas de l'intervalle (c'est-à-dire susceptible d'accroître dans une mesure qui n'est pas manifestement sans conséquence la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré).</i></p> <p><i>Le bleu devient plus foncé à mesure que s'ajoutent des procédures ; la flèche à droite, en bleu foncé, comprend les procédures supplémentaires pouvant être mises en œuvre pour obtenir un niveau d'assurance se situant vers le haut de l'intervalle (juste au-dessous de l'assurance raisonnable). La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre relèvent du jugement professionnel compte tenu des circonstances de la mission et dépendent de l'évaluation des risques ainsi que des secteurs que le professionnel en exercice juge susceptibles de comporter une anomalie significative.</i></p>	Assurance raisonnable
Conditions préalables	Norme ISAE 3000 (révisée), alinéas 24 a) et b) Chapitre 3	<p>Les procédures permettant de déterminer si les conditions préalables sont réunies sont fondées sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la connaissance préliminaire des circonstances de la mission ; • les entretiens avec le préparateur. <p>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, et inversement.</p>	
Compétence et capacités	Norme ISAE 3000 (révisée),	L'associé responsable de la mission est tenu de posséder les compétences, les connaissances et l'expérience en assurance suffisantes pour assumer la responsabilité de la conclusion de la mission d'assurance, et de s'assurer que l'équipe de mission ainsi que les experts externes choisis par le professionnel en exercice	

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures
	alinéas 31 b) et c), et paragraphe 32 Chapitre 1	disposent collectivement des compétences professionnelles nécessaires pour réaliser la mission d'assurance. Ce n'est pas le niveau d'assurance à obtenir qui détermine quelles sont les compétences à posséder, mais plutôt, par exemple, la complexité de l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE et de sa mesure ou de son évaluation.
Esprit critique, jugement professionnel, et compétences et techniques en matière d'assurance	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 37 à 39 Chapitre 2	Il est nécessaire, tant dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable, de faire preuve d'esprit critique, d'exercer son jugement professionnel et d'appliquer des compétences et techniques en matière d'assurance dans le cadre d'un processus itératif et systématique.
Caractère valable des critères à l'étape de la planification	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 41 à 43 Chapitres 4 et 5	Dans le cadre de la planification de la mission, le professionnel en exercice détermine si les critères sont valables au regard de la mission. Les travaux à effectuer pour ce faire peuvent dépendre, par exemple, de la complexité et de la diversité de l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE, ou de la complexité et de l'étendue du périmètre organisationnel. Les points à prendre en considération pour savoir si les critères sont valables peuvent comprendre, entre autres, la méthode de détermination du périmètre organisationnel de l'entité, l'objet considéré à comptabiliser, les méthodes acceptables de quantification ou d'évaluation, et les critères en matière de présentation et d'informations à fournir.
Caractère significatif	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 44 Chapitre 9	Les considérations relatives au caractère significatif sont les mêmes dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable, car elles se fondent sur les besoins d'information des utilisateurs visés (c'est-à-dire les questions qui influent sur leur prise de décisions) plutôt que sur la nature ou l'étendue des procédures que le professionnel en exercice met en œuvre compte tenu du risque de mission. L'appréciation du caractère significatif se fait par rapport à des facteurs quantitatifs et qualitatifs.

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
<p>Acquisition d'une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission</p>	<p>Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 45</p> <p>Chapitres 3, 4, 5, 6 et 7</p>	<p>Objet de la compréhension</p> <p>Le professionnel en exercice doit procéder à des demandes d'informations :</p> <ul style="list-style-type: none"> pour savoir si le préparateur a connaissance de cas avérés, suspectés ou allégués d'anomalie intentionnelle ou de non-conformité intentionnelle à des textes légaux et réglementaires ayant une incidence sur l'information sur l'objet considéré ; sur la fonction d'audit interne au sein de l'entité du préparateur (le cas échéant), et sur les activités et les principales constatations de cette fonction en ce qui concerne l'information sur l'objet considéré ; pour savoir si le préparateur a eu recours à des experts pour préparer l'information sur l'objet considéré. <p>De plus, le professionnel en exercice acquiert de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission une compréhension qui lui servira de base pour concevoir et mettre en œuvre les procédures. Il peut s'agir d'acquérir une compréhension, entre autres, de la nature de l'entité, de son secteur d'activité, des facteurs réglementaires et des autres facteurs externes pertinents eu égard à la mission d'assurance relative à l'IEE (par exemple, les fournisseurs, clients, sociétés de services et concurrents de l'entité, et le contexte politique, géographique, social et économique dans lequel elle exerce ses activités), des changements apportés par rapport à la période précédente et, dans certains cas, de ceux qu'il est prévu d'apporter au cours d'une ou de plusieurs périodes ultérieures.</p>	
	<p>Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 46L et 46R, et alinéas 48L a) et 48R a)</p> <p>Chapitres 3, 4, 5, 6 et 7</p>	<p>Étendue de la compréhension</p> <p>La compréhension doit être suffisante pour permettre de déterminer les secteurs dans lesquels les informations IEE sont susceptibles de comporter une anomalie significative, c'est-à-dire au niveau de l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE prise dans son ensemble et dans des aspects significatifs des informations IEE.</p> <p>Les procédures mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission et pour déterminer les secteurs dans lesquels les informations IEE sont susceptibles de comporter une anomalie significative ne fournissent pas à elles seules des éléments probants sur lesquels fonder la conclusion de la mission d'assurance.</p>	<p>Étendue de la compréhension</p> <p>La compréhension doit être suffisante pour permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives (les types d'anomalies susceptibles de se produire) dans les informations IEE, à savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> au niveau de l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
		<p>Dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut acquérir une compréhension qui est suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, mais il n'est pas tenu de le faire, à moins que des normes ISAE particulières ne l'y obligent.</p> <p>Voir les flèches ci-dessous pour des exemples de procédures selon le niveau d'assurance limitée à obtenir. Les procédures nécessaires pour obtenir un niveau d'assurance qui, dans les circonstances de la mission, est valable peuvent varier et peuvent correspondre à celles données en exemple, sans toutefois s'y limiter. Le niveau valable pour une mission donnée est défini par appel au jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, des critères et de l'objet considéré par la mission (voir également les paragraphes A4 à A7 de la norme ISAE 3000 (révisée)).</p>	<p>à l'IEE prise dans son ensemble ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • au niveau des aspects significatifs des informations IEE (les assertions peuvent être utiles pour déterminer le type d'anomalie susceptible de se produire). <p>Par exemple, <u>en plus</u> de mettre en œuvre les procédures de la colonne de gauche, le professionnel en exercice peut s'entretenir avec la direction pour déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la fréquence du calibrage des compteurs d'eau et qui en est chargé, et la méthode de mesure utilisée pour les autres sources d'eau ; • s'il y a des cibles à atteindre (par exemple, des cibles réglementaires ou des cibles de performance internes qui pourraient inciter à présenter des informations comportant des anomalies) ; • si l'entité fournit des informations sur des mesures sectorielles standards selon des critères

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
 AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

		<p>S'entretenir avec la direction pour déterminer les destinataires des informations sur la consommation d'eau, l'objectif des informations, l'utilisation faite de l'eau dans le processus de production, les sources d'eau utilisées (par exemple, eau mesurée par compteur, puits ou système de collecte de l'eau de pluie), et si des changements ont été apportés par rapport à la période précédente.</p> <p>S'entretenir avec la direction pour comprendre si les processus de production sont intermittents ou continus, si les eaux usées sont recyclées en vue de leur réutilisation dans les processus de production et s'il y a des pressions sociales ou environnementales concernant la conservation de l'eau, ainsi que pour comprendre comment les informations fournies sur la consommation d'eau se comparent à celles communiquées par des entités semblables. Mettre en œuvre des procédures analytiques générales (données regroupées).</p> <p>Mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard de données ventilées (par exemple, pour comparer la consommation d'eau à chacune des installations de l'entité aux données sur la production à chaque installation et arriver à détecter les consommations d'eau inhabituelles) et déterminer s'il y a eu des changements par rapport à la période précédente. Dans la mesure nécessaire selon les circonstances, envisager de mettre en œuvre des procédures parmi celles indiquées dans la colonne de droite.</p>	<p>sectoriels standards, et comment les informations fournies sur la consommation d'eau se comparent à celles communiquées par des entités semblables dans le secteur.</p> <p>Le professionnel en exercice peut également :</p> <ul style="list-style-type: none"> • mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard de données ventilées ; • observer les procédures mises en œuvre par le personnel, ou inspecter des documents ou de l'équipement (par exemple, les relevés de compteur ou les registres de calibrage des compteurs). <p>Les procédures mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission et pour déterminer les secteurs dans lesquels les informations IEE sont susceptibles de comporter une anomalie significative ne fournissent pas à</p>
--	--	--	---

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures
		elles seules des éléments probants sur lesquels fonder la conclusion de la mission d'assurance.
Envisager d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, d'un expert choisi par le professionnel en exercice ou d'un autre professionnel en exercice	Norme ISAE 3000 (révisée), alinéas 32 a) et b), et 45 b) et c) Chapitre 1	Les points à prendre en considération à ce sujet sont les mêmes pour les missions d'assurance limitée que pour les missions d'assurance raisonnable.
Évaluation de l'objectivité et de la compétence de la tierce partie (voir la rangée ci-dessus) dont on utilise les travaux	Norme ISAE 3000 (révisée), alinéas 52 a) et b), paragraphe 53, et alinéas 55 a) et b) Chapitre 1	<p>Pour évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de la tierce partie, il peut être utile de prendre en considération certains points, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de qui elle relève (par exemple, la fonction d'audit interne peut relever du conseil d'administration ou du comité d'audit) ; • les exigences de l'organisme professionnel dont elle est membre, notamment celles concernant la déontologie et l'indépendance, la formation continue ou le permis d'exercice ; • les articles publiés écrits par l'expert, ou son adhésion à un organisme sectoriel ou autre ; • la question de savoir si l'autre professionnel en exercice fait partie ou non du même réseau ou cabinet que l'organisation du professionnel en exercice, et les procédures de contrôle qualité mises en place par cette organisation ; • les relations personnelles ou professionnelles entretenues avec l'entité pour laquelle travaille le préparateur ;

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
		<ul style="list-style-type: none"> la question de savoir si l'autre professionnel en exercice pratique dans un environnement réglementaire où les professionnels en exercice font l'objet d'une surveillance active ; la mesure dans laquelle le professionnel en exercice s'attend à pouvoir intervenir dans les travaux de la tierce partie. 	
<p>Acquisition d'une compréhension des processus et, s'il y a lieu, du contrôle interne</p>	<p>Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 47L et 47R</p> <p>Chapitres 4 et 6</p>	<p>Pour acquérir une compréhension du processus suivi pour préparer l'information sur l'objet considéré, il peut être nécessaire de procéder à des demandes d'informations sur des aspects du processus pertinents pour la mission. Bien que le professionnel en exercice puisse choisir d'acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information sur l'objet considéré dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, c'est rarement le cas.</p> <p>En outre, dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice n'est pas tenu d'évaluer la conception des contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place. Toutefois, dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut choisir d'évaluer la conception des contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place, mais il n'est pas tenu de le faire, à moins que des normes ISAE particulières ne l'y obligent.</p> <p>Voir les flèches ci-dessous pour des exemples de procédures selon le niveau d'assurance limitée à obtenir. Les procédures nécessaires pour obtenir un niveau d'assurance qui, dans les circonstances de la mission, est valable peuvent varier et peuvent correspondre à celles données en exemple, sans toutefois s'y limiter. Le niveau valable pour une mission donnée est défini par appel au jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, des critères et de l'objet considéré par la mission (voir également les paragraphes A4 à A7 de la norme ISAE 3000 (révisée)).</p>	<p><u>En plus</u> d'acquérir une compréhension des questions énumérées dans la colonne de gauche, le professionnel en exercice acquiert une compréhension, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> des activités de contrôle pertinentes pour la mission qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies significatives (par exemple, au niveau des assertions) ; du suivi des contrôles par l'entité. <p>Pour acquérir une compréhension des questions susmentionnées, le professionnel en exercice est tenu d'évaluer la conception des contrôles pertinents eu égard à la mission et de déterminer s'ils ont été mis en place, en mettant en œuvre des procédures <u>en sus</u> des demandes d'informations auprès du personnel</p>

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>responsable des informations IEE. Il peut, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • s'entretenir avec la direction et d'autres personnes pour comprendre le processus d'évaluation des risques par l'entité (c'est-à-dire la façon dont l'entité identifie les risques liés à la gestion et à la communication de l'information au sujet de sa consommation d'eau), inspecter les documents liés au processus ou les procès-verbaux des réunions du comité de gestion des risques, de même que les documents où sont consignées les mesures prises par l'entité pour atténuer les risques identifiés ; • inspecter des manuels de procédures pour obtenir une description du fonctionnement attendu des contrôles pertinents (où il pourrait être écrit, par exemple : <i>pour enregistrer le relevé du compteur, le personnel autorisé assigné à la production entre les</i>

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
 AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

		<p>Procéder à des demandes d'informations auprès de la direction, par exemple sur la façon dont l'entité :</p> <ul style="list-style-type: none"> détermine son périmètre organisationnel et les installations à y inclure ; mesure et enregistre la consommation d'eau (par exemple, les relevés de compteurs et la méthode de calcul du bilan de masse) ; réunit, vérifie et communique les informations au regard des critères, y compris ceux en matière de présentation et d'informations à fournir. <p>Procéder à des demandes d'informations auprès de la direction pour acquérir une compréhension :</p> <ul style="list-style-type: none"> de l'environnement de contrôle, y compris le ton donné par la direction, et pour déterminer si les systèmes sont au point ou en cours d'élaboration, automatisés ou manuels, décentralisés ou centralisés ; des systèmes d'information utilisés et des interfaces (par exemple, la façon dont sont réunies les données sur la consommation d'eau par source recueillies au moyen de divers systèmes). <p>Procéder à des demandes d'informations auprès de la direction pour acquérir une compréhension :</p> <ul style="list-style-type: none"> de la communication des rôles et des responsabilités concernant la communication de l'information ; des résultats du processus de gestion des risques liés à l'IEE de l'entité (par exemple, la consommation d'eau peut faire l'objet d'une surveillance et d'une gestion prudentes dans des secteurs où l'eau est rare) ; des activités de contrôle mises en place pour préparer les informations IEE conformément aux critères. 	<p><i>données directement dans le système informatique ; dans ce système, les champs du nom et du lieu de chaque installation et celui de l'unité de mesure sont préremplis et il n'est pas possible de passer à l'écran suivant si des champs sont laissés vides et si les données saisies n'entrent pas dans des intervalles permis prédéterminés pour chaque champ) ;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> inspecter les documents sur les essais d'acceptation par les utilisateurs et sur les mesures prises pour corriger les faiblesses de conception relevées lors de ces essais ; inspecter les éléments probants concernant la formation du personnel sur le fonctionnement des contrôles ; effectuer un test de cheminement pour confirmer sa compréhension du processus et des contrôles y afférents qui sont en place ; observer l'exécution du contrôle (par exemple, le
--	--	---	--

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>professionnel en exercice peut demander au personnel assigné à la production de lui montrer comment s'effectuent le relevé des compteurs d'eau et la saisie des données dans le système informatique pour qu'il puisse observer s'il y a effectivement des champs à remplir obligatoirement (comme la conception des contrôles le prévoit) et ce qui se produit si les mesures saisies n'entrent pas dans l'intervalle prédéterminé).</p>
<p>Conception et mise en œuvre des procédures d'obtention d'éléments probants</p>	<p>Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 48L, 48R, 49L et 49R Chapitres 8 et 11</p>	<p>Le professionnel en exercice peut examiner pourquoi le ou les secteurs sont considérés comme susceptibles de comporter une anomalie significative. Différentes raisons peuvent en être la cause, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la nature inhérente de l'objet considéré, l'incertitude ou le jugement que comportent sa mesure, son évaluation, sa présentation ou l'information à fournir à son sujet, ou la possibilité que certains de ses aspects passent facilement inaperçus. Par exemple, les informations se fondant sur des calculs du bilan de masse peuvent être plus susceptibles de comporter une anomalie significative que lorsque la consommation d'eau est relevée directement d'un compteur d'eau ; • la complexité de l'organisation, sa structure de propriété et ses mécanismes de contrôle, ou son étendue géographique ; • le fait que les systèmes et les processus sont moins automatisés ou ne sont pas encore au point, de sorte qu'il peut y avoir une plus grande 	<p>Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice peut examiner les raisons qui sous-tendent cette évaluation. Bien que les raisons générales puissent être semblables à celles énoncées dans la colonne de gauche, les raisons peuvent être examinées à un niveau plus détaillé (par exemple au niveau des assertions), et être</p>

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
		<p>probabilité d'erreurs humaines, de lacunes dans le traitement ou de possibilités d'interventions non autorisées ;</p> <ul style="list-style-type: none"> des motifs de présenter de l'information comportant des anomalies, par exemple si une cible de performance doit être atteinte pour conserver un permis d'exploitation ou pour éviter des amendes. <p>Plus la probabilité qu'une anomalie significative se produise est élevée, plus les éléments probants doivent être convaincants.</p> <p>Toutefois, dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, le professionnel en exercice peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'assurance complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, mais il n'est pas tenu de le faire, à moins que des normes ISAE particulières ne l'y obligent.</p> <p>Voir les flèches ci-dessous pour des exemples de procédures selon le niveau d'assurance limitée à obtenir. Les procédures nécessaires pour obtenir un niveau d'assurance qui, dans les circonstances de la mission, est valable peuvent varier et peuvent correspondre à celles données en exemple, sans toutefois s'y limiter. Le niveau valable pour une mission donnée est défini par appel au jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, des critères et de l'objet considéré par la mission (voir également les paragraphes A4 à A7 de la norme ISAE 3000 (révisée)).</p>	<p>susceptibles d'inclure, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> les limites inhérentes aux capacités des dispositifs de mesure (par exemple les compteurs d'eau) ou leur calibrage à une fréquence insuffisante ; les erreurs ou les jugements inappropriés dans la mesure, l'évaluation ou la présentation de l'information sur l'objet considéré, y compris dans les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement d'estimations ou lorsque les données de référence utilisées pour établir les estimations sont inexactes ou incomplètes, ou dans les cas où des calculs complexes sont effectués (par exemple, lorsque le calcul de l'eau extraite se fait selon l'approche du bilan de masse) ; le risque que des aspects non identifiés de l'information sur l'objet considéré passent

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
 AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

		<p>Procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures visant le ou les secteurs susceptibles de comporter une anomalie significative. Selon le résultat des demandes d'informations et des procédures, déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Voir les paragraphes A113 à A117 de la norme ISAE 3000 (révisée).</p> <p>Mettre en œuvre des procédures différentes plus poussées. Par exemple, des procédures analytiques peuvent convenir lorsqu'il y a un lien entre l'information sur l'objet considéré et d'autres informations pertinentes, de sorte que le professionnel en exercice puisse être en mesure d'établir une attente et de comparer celle-ci à l'information sur l'objet considéré réelle.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard de données davantage ventilées et des procédures à l'égard de la fiabilité de ces données sous-tendant les procédures analytiques. • Procéder à des tests de détail, mais dans une moindre mesure que s'il s'agissait d'une mission d'assurance raisonnable (c'est-à-dire d'une nature similaire, mais pour un échantillon plus petit ou un moins grand nombre d'installations). 	<p>inaperçus, par exemple en raison d'événements ou d'opérations ne s'inscrivant pas dans le cours normal des activités de l'entité, du recours par le préparateur à une tierce partie comme source d'informations (par exemple, des relevés de compteurs externes ou des sociétés d'ingénierie externes pour le calcul de l'eau extraite) ou de fuites d'eau, y compris d'eaux usées, ou d'autres écoulements semblables non détectés ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • le fait que des faiblesses dans la conception des contrôles ou un fonctionnement inefficace des contrôles puissent entraîner des erreurs, des lacunes dans le traitement ou des possibilités d'interventions non autorisées. <p>Le professionnel en exercice tient compte de la probabilité d'anomalies significatives découlant des caractéristiques particulières de l'objet considéré de la mission d'assurance</p>
--	--	--	---

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures
		<p>relative à l'IEE (risque inhérent) et de son intention de s'appuyer ou non sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures.</p> <p>Le professionnel en exercice conçoit et met en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles (pour répondre au risque lié au contrôle) dans l'une ou l'autre des situations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il s'attend à ce que les contrôles pertinents pour la mission d'assurance relative à l'IEE fonctionnent efficacement ; • les procédures autres que les tests des contrôles ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau du type d'anomalies pouvant se produire (niveau des assertions). Par exemple, la quantification de la consommation d'eau peut

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
 AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>faire appel à des processus hautement automatisés nécessitant peu ou pas d'interventions manuelles, notamment lorsque les informations pertinentes sont enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement ou lorsque le traitement des données sur les activités est intégré dans un système informatisé d'information opérationnelle ou financière.</p> <p>Dans de tels cas, il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et que leur caractère suffisant et approprié dépende de l'efficacité des contrôles.</p> <p>Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels le professionnel en exercice a l'intention de s'appuyer sont détectés, il peut procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles et de déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>s'appuyer sur les contrôles pertinents ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • si des tests des contrôles additionnels sont nécessaires ; • si les risques d'anomalies significatives exigent que soient mises en œuvre d'autres procédures, parce qu'il n'est pas justifié de s'appuyer sur le fonctionnement efficace des contrôles pertinents. <p>Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, le professionnel en exercice peut concevoir et mettre en œuvre des tests de détail ou des procédures analytiques <u>en plus</u> des tests des contrôles pertinents, le cas échéant, pour les aspects significatifs de l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE. Par exemple, le professionnel en exercice peut examiner s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (comme lorsque la consommation d'eau est établie par une société d'ingénierie au</p>

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
 AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>nom de l'entité). Si des procédures de confirmation sont nécessaires, leur mise en œuvre, de la préparation de la demande de confirmation à la réception de la réponse à celle-ci, demeure en général sous le contrôle direct du professionnel en exercice, sans que le préparateur de l'information sur l'objet considéré de la mission d'assurance relative à l'IEE y participe.</p> <p>Plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants que doit obtenir le professionnel en exercice doivent être convaincants.</p>

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

<p>Procédures à l'égard des estimations, y compris les informations prospectives</p>	<p>Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 48L, 48R, 49L et 49R</p>	<p>Voir les flèches ci-dessous pour des exemples de procédures selon le niveau d'assurance limitée à obtenir. Les procédures nécessaires pour obtenir un niveau d'assurance qui, dans les circonstances de la mission, est valable peuvent varier et peuvent correspondre à celles données en exemple, sans toutefois s'y limiter. Le niveau valable pour une mission donnée est défini par appel au jugement professionnel et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs visés en tant que groupe, des critères et de l'objet considéré par la mission (voir également les paragraphes A4 à A7 de la norme ISAE 3000 (révisée)).</p>	<p>En fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, les procédures peuvent comprendre, par exemple, une appréciation de la question de savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si l'entité a appliqué de façon appropriée les exigences des critères applicables qui sont pertinentes pour l'établissement des estimations ; • si les méthodes utilisées pour l'établissement des estimations sont appropriées et ont été appliquées systématiquement ou si les changements apportés, le cas échéant, sont appropriés dans les circonstances. <p>Compte tenu de la nature de l'estimation, une ou plusieurs des mesures suivantes peuvent être prises :</p> <ul style="list-style-type: none"> • vérifier comment l'entité a procédé à l'estimation et les données sur lesquelles celle-ci est fondée, en appréciant :
---	--	---	--

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

		<p>Procéder à des demandes d'informations auprès de la direction pour savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> • quelles hypothèses ont été retenues pour établir les estimations et quelle source d'informations a servi de base à l'application des hypothèses ; • si les méthodes ont été appliquées systématiquement ou si des changements ont été apportés par rapport à la période précédente, et quelle est l'incidence de ces changements. <p>Mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard des estimations.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – si la méthode de quantification est appropriée, – si les hypothèses retenues sont raisonnables ; <ul style="list-style-type: none"> • tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation de l'entité ; • établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation de l'entité. À cette fin : <ul style="list-style-type: none"> – si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies sont différentes de celles du préparateur, acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes du préparateur qui soit suffisante pour montrer que l'estimation ponctuelle ou l'intervalle de confiance établi tient compte de variables pertinentes et pour
		<ul style="list-style-type: none"> • Examiner la source des hypothèses utilisées, et déterminer si les hypothèses paraissent raisonnables, comment s'y est pris le préparateur pour envisager d'autres possibilités et pourquoi il a finalement écarté celles-ci. • Déterminer si les méthodes utilisées sont appropriées et si l'entité a appliqué de façon appropriée les critères applicables qui sont pertinents 	
		<p>Au besoin, mettre en œuvre aussi une ou plusieurs des procédures de la colonne de droite (du bleu le plus foncé).</p>	

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
			<p>évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de l'entité,</p> <ul style="list-style-type: none"> – si l'on conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, par exemple lors de la prise en compte d'informations prospectives incertaines établies sur un horizon temporel à long terme, réduire, à partir des éléments probants disponibles, cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables.
Cumul et évaluation des anomalies de nature quantitative	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 51 Chapitre 9	Faire le cumul des anomalies de nature quantitative non corrigées, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables, et déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, compte tenu de leur ordre de grandeur, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles se sont produites.	

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
Cumul et évaluation des anomalies de nature qualitative	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 51 Chapitre 9	Faire le cumul des anomalies de nature qualitative non corrigées (par exemple, en indiquant où dans les informations qualitatives les anomalies se trouvent, leur contexte et les raisons pour lesquelles elles sont considérées comme des anomalies). Apprécier l'incidence des anomalies de nature qualitative non corrigées sur l'aspect de l'information sur l'objet considéré de la mission relative à l'IEE auquel elles se rapportent ainsi que sur les informations IEE prises dans leur ensemble. Déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies non corrigées, compte tenu de la nature de celles-ci et des circonstances dans lesquelles elles se sont produites.	
Autres informations	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphe 62 Chapitres 8 , 10 , 11 et 12	Lorsque les documents contenant l'information sur l'objet considéré et le rapport d'assurance y afférent contiennent d'autres informations, le professionnel en exercice est tenu de lire ces autres informations afin de voir s'il s'y trouve des incohérences significatives par rapport à l'information sur l'objet considéré ou au rapport d'assurance.	
Établissement de la conclusion	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 64 à 66 Chapitres 8 , 9 , 10 et 11	Si les éléments probants pour étayer la conclusion du professionnel en exercice ne sont pas suffisants, il y a limitation de l'étendue des travaux et il est nécessaire d'exprimer une conclusion modifiée ou de démissionner.	
		Le professionnel en exercice ne peut pas accepter une modification des termes et conditions de la mission en l'absence de justification valable (par exemple, lorsque le préparateur demande d'exclure certaines sources d'eau utilisées pour lesquelles les éléments probants sont insuffisants).	Le professionnel en exercice ne peut pas accepter une modification des termes et conditions de la mission en l'absence de justification valable. L'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une conclusion sous forme d'assurance raisonnable ne constitue pas une justification valable pour demander le passage d'une mission d'assurance raisonnable à une mission d'assurance limitée.

INDICATIONS NE FAISANT PAS AUTORITÉ SUR L'APPLICATION DE LA NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE)
AUX MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES À L'INFORMATION SUR LA DURABILITÉ OU À D'AUTRES FORMES D'INFORMATION EXTERNE ÉLARGIE

	Renvoi	Indications, considérations possibles et exemples de procédures	
Rapport	Norme ISAE 3000 (révisée), paragraphes 67 à 71	Voir le chapitre 12 et l'exemple de rapport d'assurance limitée.	Voir le chapitre 12 et l'exemple de rapport d'assurance raisonnable.

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.

© Avril 2021 IFAC. Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : © Avril 2021 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.

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.

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.

Les présentes indications ne faisant pas autorité, « Indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie », du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), publiées en anglais par l'IFAC en avril 2021, ont été traduites en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en octobre 2021, et sont utilisées avec la permission de l'IFAC. La version approuvée de ces indications est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais d'« Indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie » © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français d'« Indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISAE 3000 (révisée) aux missions d'assurance relatives à l'information sur la durabilité ou à d'autres formes d'information externe élargie » © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org