

Le 1^{er} février 2010

Affiché sur le site Web www.ifac.org

Objet : Document de consultation de l'IAASB sur l'assurance à l'égard de l'information relative aux gaz à effet de serre

Madame, Monsieur,

L'Association des comptables généraux accrédités du Canada (CGA-Canada) est heureuse d'avoir l'occasion de présenter ses commentaires relativement au **document de consultation de l'IAASB sur l'assurance à l'égard de l'information relative aux gaz à effet de serre (GES)**.

Nous ajoutons en outre, à la fin des présentes, nos commentaires sur certains autres points liés à ces questions.

Question 1 :

Est-ce que les exigences énoncées aux paragraphes 12 a) et 12 b) du document de travail empêchent un groupe compétent qui reconnaît l'autorité de l'IAASB à établir des normes qui s'appliquent à lui d'adopter cette norme? Dans l'affirmative, quels sont ces groupes? Indiquez vos suggestions sur les dispositions qui pourraient être ajoutées à la norme ISAE pour corriger la situation.

Commentaires

Nous n'avons pas trouvé de groupe compétent qui reconnaît l'autorité de l'IAASB à établir des normes qui s'appliquent à lui que ces exigences empêcheraient d'adopter la norme. Nous convenons que, selon la nature de la mission, des ingénieurs ayant des compétences et connaissances spécialisées ainsi que l'expérience voulue peuvent avoir l'expertise requise pour donner une assurance relativement à l'information relative aux GES d'une entité, en collaboration avec un comptable professionnel. En effet, ils sont alors régis adéquatement par les normes et le code de déontologie de leur ordre professionnel. En outre, depuis l'élaboration récente de la norme ISO 14065, les principes et exigences applicables aux auditeurs qui assurent la validation ou la vérification des assertions sur les GES sont définis.

Question 2 :

La norme ISAE est-elle l'instrument indiqué dans lequel donner des points de référence ou davantage de directives sur les compétences, les connaissances et l'expérience que doit posséder un responsable de mission en ce qui concerne :

- a) les concepts et processus relatifs à la certification, ou*
- b) l'évaluation quantitative et la présentation d'information relatives aux GES?*

Dans l'affirmative, donnez des exemples des points de référence ou des directives qui devraient être fournis.

Commentaires

Sur le sujet, notre avis est le suivant :

- a) Les concepts et processus de certification applicables à l'évaluation quantitative des GES et à la présentation d'information à leur sujet ne diffèrent pas, à la base, de ceux utilisés dans les missions de certification portant sur l'audit ou l'examen d'informations financières historiques. Par conséquent, nous considérons que la norme ISAE est un instrument indiqué.
- b) L'évaluation quantitative des GES et la présentation d'information à leur sujet constituent un type spécial de mission de certification qui repose sur des renseignements et des preuves qui vont au-delà des audits et des examens d'informations financières historiques. C'est pourquoi la nouvelle norme ISAE est un instrument qui convient pour donner des points de référence ou davantage de directives quant aux compétences, aux connaissances et à l'expérience que doit posséder un responsable de mission.

Nous estimons que les normes ISO pertinentes fournissent des points de référence adéquats en la matière. À signaler, également, que les nouvelles normes ISO 14064 et ISO 14065 établissent un cadre de référence approuvé à l'échelle internationale pour la mesure des émissions de GES et la vérification des déclarations publiées à leur sujet. La norme ISO 14064 est harmonisée avec le protocole sur les GES publié par le World Resources Institute (WRI) et le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD).

Question 3 :

Comme les missions — et notamment, les missions complexes — sont habituellement menées par des équipes multidisciplinaires, est-ce que le document de travail traduit comment ces équipes doivent mener leurs activités? Est-il suffisamment explicite sur les compétences et les capacités que doit réunir une telle équipe? Dans la négative, quelles améliorations devraient être apportées?

Commentaires

Dans l'ensemble, le document de travail décrit bien comment les équipes multidisciplinaires doivent mener leurs activités. Voir également à ce sujet nos commentaires relatifs à la question 5, ci-dessous.

Question 4 :

Des directives supplémentaires sont-elles requises au sujet de l'évaluation qui devrait être faite de l'objectivité des experts externes?

Commentaires

Nous constatons que le code de déontologie de l'IFAC établit une distinction entre les entités d'intérêt public et les autres. Nous pensons que la norme ISAE proposée devrait préciser s'il convient d'établir une pareille distinction en matière d'assurance à l'égard de l'information relative aux GES. Nous croyons en outre que la norme d'audit ISA 620, qui porte sur l'utilisation des travaux d'un expert, constitue un cadre de référence qui peut être employé pour les missions de certification de l'information relative aux GES.

Question 5 :

Faut-il exiger des experts externes qu'ils soient indépendants? Dans l'affirmative :

- a) *Dans quelles circonstances cela doit-il être exigé?*
- b) *Quel est le degré d'indépendance qui devrait être exigé? Par exemple, quels sont les éléments du code de déontologie de l'IFAC, qui a été rédigé exclusivement pour les comptables et les cabinets comptables, que l'on devrait appliquer aux experts externes?*

- c) *Quelles seraient les conséquences sur les cabinets, notamment au chapitre de la disponibilité des experts, ainsi que les éléments à prendre en compte quant aux coûts et aux avantages, si on devait exiger que les experts externes soient indépendants?*

Commentaires

- a) Il faudrait exiger de l'expert externe qu'il soit indépendant dans tous les cas où il participe à une mission de certification de l'information relative aux GES.
- b) L'expert externe et tous les autres membres de l'équipe de mission devraient être aussi indépendants que le responsable de mission; ils devraient donc, par conséquent, se conformer aux mêmes éléments du code de déontologie de l'IFAC relatifs à l'indépendance que les comptables. Nous croyons en outre que certaines règles devraient faire l'objet de directives claires. Par exemple, il faudrait définir en quoi l'indépendance d'un auditeur est mise en cause lorsqu'il est appelé à la fois à faire un audit des états financiers et à remplir une mission de certification de l'information relative aux GES.
- c) Le fait d'exiger que les experts externes soient indépendants réduira la disponibilité de ces derniers et fera donc croître les coûts des services rendus par ces experts. Toutefois, on est fondé à croire que la crédibilité de l'assurance à l'égard de l'information relative aux GES compenserait avantageusement une telle augmentation des coûts.

Question 6 :

À quelle incidence sur les coûts faut-il s'attendre d'une mission de certification raisonnable de l'information relative aux GES si on intégrait telles quelles à la norme ISAE toutes les exigences formulées dans le document de travail? Les avantages potentiels seront-ils à la mesure des coûts?

Commentaires

On est en droit de penser que si toutes les exigences décrites dans le document de travail étaient intégrées telles quelles à la norme ISAE, les coûts d'une mission de certification raisonnable de l'information relative aux GES ne seraient pas indûment élevés et seraient comparables à ceux des autres missions d'assurance de même nature. Les coûts engagés seraient en proportion avec les avantages tirés d'un cadre de référence véritable et de méthodes sûres pour la certification de l'information relative aux GES.

Question 7 :

À votre avis, y a-t-il des exigences :

- a) *qui ne figurent pas dans le document de travail et qui devraient s'y trouver? Dans l'affirmative, pourquoi?*
- b) *qui figurent dans le document de travail, mais qui ne devraient pas s'y trouver? Dans l'affirmative, pourquoi?*

Commentaires

Comme il s'agit d'un aspect des méthodes de certification qui est nouveau et qui continue d'évoluer, on peut s'attendre à ce que le document de travail doive être peaufiné. Nous croyons toutefois qu'il constitue un bon point de départ, du point de vue des comptables, et qu'il devrait continuer d'évoluer par itération.

Question 8 :

Y a-t-il d'autres aspects que l'IAASB devrait prendre en considération pour que ces missions soient menées en conformité avec la réglementation locale?

Commentaires

Il serait à conseiller de préciser, pour la mise en application du document de travail et dans les autres documents d'explication, que les coefficients d'émission peuvent varier selon les régions, et qu'il faut fixer des coefficients différents selon l'endroit. En outre, il pourrait être utile de décrire les occasions d'internationaliser et d'harmoniser ces coefficients, ainsi que les obstacles à cet égard.

Question 9 :

Est-ce que certains éléments des exigences rédigées en vue de leur application à l'information volontaire (voir les dispositions 15 b)(i)-(ii), 15 c) et 106 d) du document de travail) devraient aussi s'appliquer dans d'autres circonstances?

Commentaires

Il n'y a guère de raison de restreindre l'application des exigences énoncées dans ces dispositions à la seule information volontaire. Nous sommes d'avis que ces exigences font partie des meilleures pratiques pour les rapports de certification et qu'elles devraient, au fil du temps, être appliquées à tous les types de rapport de certification de l'information relative aux GES.

Question 10 :

Est-ce que le document de travail énonce de façon adéquate les caractéristiques de l'examen analytique utilisé en pratique dans les missions relatives aux GES? Est-ce que les paragraphes 59 et 60, notamment, sont suffisamment explicites quant à la fiabilité des données sur lesquelles l'examen analytique est fondé?

Commentaires

L'expertise en vérification d'états financiers et sa normalisation ne peuvent être transposées aisément à l'assurance à l'égard de l'information relative aux GES. En fait, présenter avec exactitude les émissions mesurées pose un défi tant pour les comptables que pour les scientifiques. Les coefficients d'émission sont utilisés pour convertir les activités mesurées en estimations des émissions, mais il peut exister plusieurs méthodes scientifiques valables pour estimer les émissions liées à un procédé (l'incertitude peut donc provenir de la méthode scientifique tout comme de la façon de mesurer les émissions). Par conséquent, les examens analytiques effectués pour faire le relevé des émissions ont de bonnes chances d'être sensiblement différents de ceux qu'on utilise dans les rapports sur les états financiers. Nous recommandons donc que cela soit indiqué clairement dans les paragraphes susmentionnés.

Question 11 :

Est-ce que la méthode de contrôle interne proposée aux paragraphes 45 et 46 du document de travail est adéquate? Dans la négative, précisez pourquoi et indiquez ce que vous suggérez d'ajouter au document de travail ou d'y modifier.

Commentaires

Les exigences énoncées dans le document de travail devraient tenir compte du fait que le fournisseur de services de certification de l'information relative aux GES ne peut, bien souvent, se fier aux contrôles internes et doit, du coup, accorder beaucoup plus d'importance aux sondages de corroboration. En effet, les examens de la qualité internes utilisés pour les audits des états financiers risquent de ne pas convenir pour les missions de certification relatives aux émissions de GES, et il se peut que le personnel qui

prépare l'information sur ces émissions ne soit pas très au fait des concepts et méthodes d'assurance ni de la nécessité des contrôles internes, de la collecte d'éléments probants et de l'établissement d'une piste de vérification. Contrairement à ce qui se produit dans le cas des audits des états financiers, il ne serait pas étonnant qu'aux fins de l'assurance à l'égard de l'information relative aux GES, la direction reconnaisse les lacunes ou les limites de ses systèmes et données.

Question 12 :

Est-il adéquat d'exiger du praticien qu'il effectue une évaluation des risques à l'étape de l'assertion dans les missions relatives aux GES? Dans la négative, pourquoi? Dans l'affirmative, est-ce que les assertions décrites au paragraphe A49 du document de travail constituent une base d'identification et d'évaluation des risques d'inexactitude importante dans l'information relative aux GES?

Commentaires

Il convient d'effectuer une évaluation des risques à l'étape de l'assertion dans les missions sur les GES, étant entendu que ces missions ne diffèrent pas, sur le plan théorique, des autres missions de certification portant sur des éléments autres que les données financières historiques. Cependant, nous pensons que les assertions décrites aux alinéas A49 a)(iii) et A49 b)(iv) relativement à l'exactitude de l'évaluation quantitative des émissions ainsi que de la présentation et du contenu de l'information doivent être modifiées. Contrairement aux états financiers préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, l'information relative aux GES n'est pas préparée selon des principes généralement reconnus. Par conséquent, cette information dépend des hypothèses et politiques de l'entité, qui influent davantage sur elle. Les « critères » établis pour la préparation de l'information relative aux GES ne doivent pas être vus comme étant l'équivalent de l'application des principes comptables généralement reconnus à la préparation des états financiers. C'est pourquoi nous suggérons d'étoffer les assertions relatives à « l'exactitude » de l'évaluation ainsi qu'à la présentation et au contenu de l'information, de manière à souligner leur caractère éminemment subjectif.

Question 13 :

En plus d'aborder la question des risques d'inexactitude importante à l'étape de l'assertion, les paragraphes 39 et 47 du document de travail font référence aux risques à l'étape de la déclaration des GES. D'après votre expérience, quels sont habituellement les risques les plus importants à l'étape de la formulation de l'information relative aux GES?

Commentaires

Les risques les plus importants à l'étape de la formulation de l'information relative aux GES concernent l'intégralité, l'exactitude, la cohérence et la comparabilité. Ces risques tiennent à l'incertitude découlant des erreurs potentielles suivantes :

- Erreur de mesure : la mesure est erronée.
- Erreur de modèle : le coefficient utilisé dans le modèle est imparfait ou ne correspond plus à l'état actuel des connaissances scientifiques.
- Erreur scientifique : les connaissances scientifiques actuelles ou les hypothèses couramment admises sont erronées.
- Erreur de synthèse : on fait l'addition de mesures dissemblables, établies selon des hypothèses et politiques différentes, et calculées à des endroits ou des moments différents.

Il est toutefois possible d'atténuer les erreurs de modèle et les erreurs scientifiques en utilisant constamment les mêmes critères. Les risques d'inexactitude importante sont tout particulièrement élevés

pour les émissions de niveau 3, car les entités risquent de ne pas disposer des systèmes voulus pour recueillir les données nécessaires, et il y a de l'incertitude quant aux sources à utiliser. Autre source de préoccupation : il se peut que l'information disponible ne se prête pas à l'expression d'assurance. On devrait peut-être faire en sorte que le document de travail soit plus souple, de manière qu'il puisse être adapté à l'évolution de la communication d'informations.

Question 14 :

Est-ce que les exigences et les directives contenues dans le document de travail au sujet de l'importance relative doivent être étoffées ou modifiées? Dans l'affirmative, indiquez de quelle façon. Ainsi :

- a) *Les exigences et directives actuelles décrivent l'importance relative du point de vue des décisions économiques de l'utilisateur prévu. Convient-il, pour l'information relative aux GES, que l'importance relative soit restreinte aux décisions économiques, ou y a-t-il d'autres types de décisions faites par d'autres utilisateurs dont on devrait tenir compte? Dans l'affirmative, quelle serait la meilleure façon de classer ces décisions? Donnez des exemples.*
- b) *Comme l'information relative aux GES porte souvent sur divers types d'émissions, est-ce que la présentation de l'importance relative globale et pour chaque type d'émission, comme le prévoit le paragraphe 36 du document de travail, est adéquate?*
- c) *Est-ce que le paragraphe A39 du document de travail fournit au praticien un cadre de référence adéquat, lorsque les critères applicables n'abordent pas la question de l'importance relative? Dans la négative, quels éléments du paragraphe A39 jugez-vous inadéquats, et pourquoi? Ou encore, quels sont les éléments que vous y ajouteriez, et pourquoi?*
- d) *Est-ce que les hypothèses sur les utilisateurs prévus formulées au paragraphe A41 du document de travail sont adéquates? Dans la négative, quelles hypothèses jugez-vous inadéquates, et pourquoi? Ou encore, quelles sont les hypothèses que vous y ajouteriez, et pourquoi?*
- e) *Quand la mission porte sur une grande partie des éléments de l'information relative aux GES, mais pas sur la totalité, est-ce que l'importance relative doit être évaluée en fonction des émissions totales, ou uniquement de celles faisant l'objet de la certification (document de travail, paragraphe A44)?*
- f) *Est-ce que les directives sur les coefficients quantitatifs et qualitatifs figurant aux paragraphes A42 à A46 du document de travail sont adéquates? Dans la négative, quels aspects jugez-vous inadéquats, et pourquoi? Ou encore, quels sont les aspects que vous y ajouteriez, et pourquoi?*

Commentaires

- a) Il y a d'autres types de décisions prises par divers utilisateurs dont on devrait tenir compte. D'autres entités faisant partie de la chaîne logistique — les clients, les fournisseurs et les prestataires de services externalisés — peuvent être des utilisateurs de l'information sur les émissions de GES. De même, les pouvoirs publics ont besoin de renseignements sur les émissions de GES pour être en mesure de prendre des décisions réglementaires et de favoriser l'atteinte d'objectifs sociaux et environnementaux. L'information sur les émissions de GES est également utilisée dans l'industrie de l'édition, pour l'établissement d'indices et de classements.
- b) La présentation de l'importance relative globale et pour chaque type d'émission, comme le prévoit le paragraphe 36 du document de travail, est adéquate.
- c) Le paragraphe A39 du document de travail fournit au praticien un cadre de référence adéquat, lorsque les critères applicables n'abordent pas de manière adéquate la question de l'importance relative.
- d) Les hypothèses sur les utilisateurs prévus formulées au paragraphe A41 du document de travail sont adéquates, à l'exception de la mention figurant à l'alinéa A41 c), dans laquelle on suppose que les utilisateurs connaissent l'incertitude liée à l'évaluation quantitative des émissions. C'est une hypothèse que l'on peut remettre en question, surtout qu'elle a une importance primordiale; nous

suggerons que les utilisateurs soient mis en garde par voie de réserve ou d'un paragraphe d'observations, dans le rapport de certification.

- e) Quand la mission porte sur une grande partie des éléments de l'information relative aux GES, mais pas sur la totalité, l'importance relative ne doit pas être évaluée en fonction des émissions totales, mais bien de celles faisant l'objet de la certification. La meilleure pratique consiste en effet à calculer l'importance relative uniquement à partir de l'information visée par le rapport de certification.
- f) Les directives sur les coefficients quantitatifs et qualitatifs figurant aux paragraphes A42 à A46 du document de travail sont adéquates.

Question 15 :

La façon dont la question de l'assurance à l'égard des estimations est traitée dans le document de travail, notamment aux alinéas et paragraphes 43 c), 62 et 63, 89 d), 106 d) et A52 et A53, est-elle adéquate? Dans la négative, précisez pourquoi et indiquez ce que vous suggérez d'ajouter au document de travail ou d'y modifier.

Commentaires

Dans l'ensemble, la façon dont la question de l'assurance à l'égard des estimations est traitée dans le document de travail est adéquate. En revanche, nous proposons que le document de travail fasse ressortir qu'une fourchette raisonnable d'estimations peut être plus utile que des estimations ponctuelles pour la détermination des crédits d'émission, car les fourchettes d'évaluations permettent d'utiliser des modèles d'établissement des prix qui tiennent compte de la qualité des crédits. Les informations sur les estimations figurant dans les notes relatives à l'inventaire des émissions peuvent aider à mettre les choses en contexte. Nous convenons par contre que de telles fourchettes d'estimations ne sont peut-être pas d'une grande utilité pour un organisme de réglementation.

Question 16 :

Est-ce que le document de travail devrait insister davantage sur les renseignements sur les estimations à fournir dans l'information relative aux GES, notamment les renseignements sur l'incertitude inhérente à certaines estimations, sur les facteurs qui sont à l'origine de l'incertitude et sur les mesures prises pour les atténuer?

Commentaires

Nous pensons qu'il y aurait lieu de mettre davantage l'accent sur les estimations dans l'information relative aux GES, car l'évaluation quantitative des GES est un domaine d'activité en pleine évolution et l'accès à plus de renseignements favorisera l'intégralité et l'utilité de cette information.

Question 17 :

Est-ce que la définition de la fraude, les exigences présentées au paragraphe 30 du document de travail et les explications sur la fraude figurant dans les documents d'application sont suffisantes et adéquates? Dans la négative, précisez pourquoi et indiquez ce que vous suggérez d'ajouter au document de travail ou d'y modifier.

Commentaires

Bien que le risque de fraude lié à l'information relative aux GES soit comparable à celui des états financiers, nous ne pensons pas que les directives fournies aux paragraphes 30, A32 et A35 du document de travail sont aussi exhaustives que celles qui figurent dans la norme ISA 240, « Responsabilités de

l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers ». Nous pensons que le document de travail devrait à tout le moins fournir des directives supplémentaires sur les questions suivantes :

- responsabilité en matière de prévention et de dépistage des fraudes;
- communications à l'intention de la direction et des responsables de la gouvernance;
- communications à l'intention des organismes de réglementation et des autorités d'exécution de la loi;
- documentation.

Question 18 :

Est-ce que la longueur, la structure et la formulation de l'exemple de rapport sont adéquates et répondent aux besoins des utilisateurs, notamment en ce qui concerne :

- *la limitation du travail de certification?*
- *l'indépendance du praticien, son expertise et le contrôle de la qualité de son travail?*
- *les responsabilités respectives de l'entité et du praticien?*
- *la formulation de l'opinion du praticien?*
- *les incertitudes dans l'évaluation quantitative des émissions et l'information relative à celles-ci?*

Commentaires

- a) La limitation du travail de certification, telle qu'elle est formulée dans l'exemple de rapport de certification de l'information relative aux GES, répond de façon adéquate aux besoins des utilisateurs.
- b) Bien qu'il soit fait mention des exigences d'indépendance du code de déontologie de l'IFAC, il n'est pas dit clairement que tous les membres de l'équipe multidisciplinaire sont tenus de se conformer à ce code. Nous suggérons que le rapport de certification précise clairement le degré d'indépendance de chacun des membres de l'équipe de mission.
- c) Les responsabilités respectives de l'entité et du praticien sont décrites de façon adéquate dans l'exemple de rapport.
- d) Nous constatons que l'opinion formulée dans le rapport ne renferme pas d'assertion de forme affirmative sur la fidélité dans l'information relative aux GES. En nous inspirant par ce qui est prévu dans la norme ISA 700 pour les états financiers, nous pensons que lorsqu'il formule une opinion sans réserve sur l'information relative aux GES préparée conformément aux critères applicables, l'auditeur devrait avoir l'option d'utiliser l'une ou l'autre des phrases suivantes, considérées comme équivalentes, à moins que la loi ou la réglementation n'exige d'utiliser un libellé différent :
 - i. À notre avis, l'information relative aux GES pour l'exercice terminé le 31 décembre 20X1, dans la mesure où elle porte sur des renseignements qui ont tous été soumis à notre examen, donne, à tous les égards importants, une image fidèle des émissions nettes, selon les [critères applicables] utilisés, et décrits à la note 1 de l'inventaire des émissions.
 - ii. À notre avis, l'information relative aux GES pour l'exercice terminé le 31 décembre 20X1, dans la mesure où elle porte sur des renseignements qui ont tous été soumis à notre examen, donne une image véridique et fidèle des émissions nettes à tous les égards importants, selon les [critères applicables] utilisés, et décrits à la note 1 de l'inventaire des émissions.
- e) L'exemple de rapport présente de façon raisonnable les incertitudes dans l'évaluation quantitative des émissions et l'information relative à celles-ci.

Question 19 :

Est-ce que la norme ISAE devrait renfermer des exigences relatives aux paragraphes d'observations et aux paragraphes sur les autres considérations, adaptées à partir de la norme ISA 706¹ ou faut-il plutôt considérer que ces concepts ne sont pas vraiment pertinents pour les missions relatives aux GES? Dans l'affirmative, dans quelles circonstances serait-il adéquat d'ajouter un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur les autres considérations dans un rapport de certification de l'information relative aux GES?

Commentaires

Nous recommandons fortement que les exigences mentionnées ci-dessus et tirées de la norme ISA 706 soient incluses dans la norme ISAE, vu les nombreuses incertitudes qui caractérisent l'information relative aux GES et les lacunes dans les connaissances scientifiques actuelles. En l'absence de telles exigences, le praticien risque de ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sur l'assurance adéquate dans toutes les circonstances, et les rapports de certification pourraient ne devenir que des paragraphes génériques. Voir à ce sujet nos commentaires relatifs à la question 14.

Question 20 :

Devrait-on établir une distinction entre les rapports de certification détaillés sur les GES qui sont fournis à certains groupes d'utilisateurs (par exemple, les organismes de réglementation, dans certaines circonstances) et les rapports sommaires qui sont rendus publics? Quelle incidence cela aurait-il sur le contenu du rapport?

Commentaires

Il y a des motifs valables d'établir une distinction entre les deux versions de ce rapport. Dans le cas du rapport sommaire, cela aurait une incidence sur le libellé de l'étendue du travail de certification et peut-être aussi sur les paragraphes d'énoncé d'opinion. Les paragraphes sur l'étendue du travail de certification doivent préciser les restrictions imposées par la version sommaire du rapport, et le libellé du paragraphe d'énoncé d'opinion doit signaler toute modification des « critères » utilisés rendue nécessaire pour la version sommaire.

Question 21 :

Dans le document de travail, on déconseille clairement d'ajouter des recommandations au rapport de certification (voir le paragraphe A89 du document de travail). Y a-t-il des circonstances dans lesquelles il conviendrait d'ajouter des recommandations à ce rapport? Dans l'affirmative, indiquez lesquelles.

Commentaires

Nous ne voyons pas de circonstances dans lesquelles il conviendrait d'ajouter des recommandations au rapport de certification et sommes d'accord avec l'explication présentée au paragraphe A89 du document de travail, à savoir qu'à moins que cela ne soit exigé par la loi ou la réglementation, il n'y a pas lieu d'ajouter les recommandations du praticien au rapport, car l'inclusion de telles recommandations pourrait

¹ Le paragraphe 5 de la norme ISA 706, « Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant » définit le paragraphe d'observations comme « un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs ». Il définit le paragraphe sur d'autres points comme « un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci ».

donner à entendre que les questions qui y sont abordées n'ont pas été présentées adéquatement dans l'information relative aux GES. Nous sommes également d'accord que de telles observations peuvent être communiquées adéquatement en suivant les prescriptions du paragraphe 54 de la norme ISAE 3000.

Question 22 :

Convient-il que la norme ISAE soit essentiellement rédigée en fonction de critères de conformité? Y a-t-il un consensus général sur l'information qui constitue une image fidèle des émissions de GES? (Connait-on, par exemple, des situations dans lesquelles la conformité à des critères réglementaires pourrait compromettre la présentation d'une image fidèle?) Dans les territoires que vous connaissez, est-ce qu'on a recours à des critères de conformité ou des critères de présentation fidèle? Donnez des exemples de ces critères.

Commentaires

Il convient que la norme ISAE soit essentiellement rédigée en fonction de critères de conformité, car il n'y a pas de consensus général sur ce qu'on entend par « image fidèle » à l'égard de l'information relative aux GES. Un consensus et une idée nette de ce qui constitue une image fidèle n'émergeront qu'au fil de l'évolution de ce nouveau domaine d'activité et qu'une fois que les auteurs, les praticiens, les organismes de réglementation et les utilisateurs auront acquis plus d'expérience au chapitre de l'information relative aux GES. Au Canada, le Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC) établit les normes de certification et de vérification, et on peut s'attendre à ce que celui-ci prête de plus en plus d'attention à la question des GES. Le CNVC est censé donner son approbation à une proposition de projet d'élaboration de norme de certification de l'information relative aux GES; dans le cadre de ce projet, il déterminera s'il convient d'adopter la norme ISAE 3410 actuellement élaborée par l'IAASB.

Question 23 :

Est-ce que la norme ISAE devrait contenir des exigences et des directives pour les situations où des critères spécialisés sont utilisés? Dans l'affirmative, en quoi doivent-elles différer de celles qui figurent actuellement dans le document de travail? Dans les territoires que vous connaissez, utilise-t-on des critères généraux ou des critères spécialisés? Donnez des exemples de ces critères.

Commentaires

Nous ne pensons pas qu'il convienne ni qu'il soit réaliste que la norme ISAE contienne des exigences et des directives pour les situations où des critères spécialisés sont utilisés. Si de telles exigences et directives y étaient ajoutées, elles rendraient la norme ISAE proposée inutilement longue et complexe. Voir aussi, à ce sujet, nos commentaires relatifs à la question 22.

Question 24 :

La façon dont la question des déductions est traitée dans le document de travail est-elle adéquate? Dans la négative, précisez pourquoi et indiquez ce que vous suggérez d'ajouter au document de travail ou d'y modifier.

Commentaires

Compte tenu de l'incertitude propre aux mesures des déductions ainsi que du caractère variable de la disponibilité d'information fiable et pertinente tout comme d'éléments probants pour la certification, la façon dont la question des déductions est traitée dans le document de travail est adéquate. Nous suggérons par contre que la norme ISAE exige la présentation d'informations détaillées permettant de comprendre le traitement proposé.

Question 25 :

Certains des crédits d'émission achetés s'accompagnent d'un rapport de certification. La norme ISAE doit-elle en faire état, et, dans l'affirmative, comment? Par exemple, devrait-on ou non y préciser dans quelle mesure et dans quelles circonstances le praticien qui certifie l'information relative aux GES peut s'appuyer sur la certification des crédits et formuler une opinion sur les émissions nettes, moins les crédits?

Commentaires

À notre avis, le rapport de certification accompagnant les crédits d'émission achetés s'apparente au travail d'un autre auditeur sur lequel peut s'appuyer un autre praticien chargé de vérifier des états financiers de groupe. Par conséquent, nous pensons que le cadre théorique de la norme ISA 600, « Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières » est pertinent et devrait être adopté, moyennant les modifications qui s'imposent, pour la détermination de la mesure et des circonstances dans lesquelles le praticien qui certifie l'information relative aux GES peut s'appuyer sur la certification des crédits et formuler une opinion sur les émissions nettes, moins les crédits.

Question 26 :

Dans les cas où l'information relative aux GES mentionne des crédits d'émissions, est-ce que le traitement exigé par le paragraphe 111 d) du document de travail est adéquat? Dans l'affirmative, à quel endroit du rapport de certification le libellé devrait-il se situer? Est-ce qu'un libellé s'inspirant de ce qui est proposé au paragraphe 52 ci-dessus serait indiqué?

Commentaires

Nous croyons que dans les cas où l'information relative aux GES mentionne des crédits d'émissions, le traitement exigé par le paragraphe 111 d) du document de travail est adéquat. Nous suggérons que le libellé prescrit précède l'énoncé d'opinion dans le rapport de certification de l'information relative aux GES. Nous pensons en outre que le libellé proposé au paragraphe 52 ci-dessus serait indiqué.

Question 27 :

Convient-il que la norme ISAE renferme un avertissement au sujet des émissions de niveau 3, par exemple comme celui qui figure aux paragraphes A29 à A31 du document de travail? Dans la négative, précisez pourquoi et indiquez ce que vous suggérez d'ajouter au document de travail ou d'y modifier.

Commentaires

Nous constatons que les assertions sur l'existence et la mesure des émissions de niveau 3 et l'intégralité des données s'y rapportant présentent des défis, en raison de la diversité des sources de ces émissions et des méthodes utilisées pour en évaluer la quantité. C'est pourquoi il peut ne pas être possible pour les entités de fournir une information précise sur ces émissions, ni pour les praticiens de fournir une assurance raisonnable quant à leur évaluation quantitative. Nous pensons donc qu'il convient que la norme ISAE renferme un avertissement au sujet des émissions de niveau 3, par exemple comme celui qui figure aux paragraphes A29 à A31 du document de travail.

Question 28 :

Si des éléments doivent être ajoutés au rapport de certification quand l'information porte notamment sur des émissions de niveau 3, quels sont-ils? Est-ce qu'il serait indiqué d'ajouter un libellé s'inspirant de ce qui est proposé au paragraphe 56 ci-dessus à l'énoncé des incertitudes exigé par le paragraphe 111 k) du document de travail? Dans l'affirmative, ce libellé devrait-il être toujours ajouté, que la mission de certification englobe ou non les émissions de niveau 3?

Commentaires

Nous pensons qu'il serait indiqué d'ajouter le libellé proposé au paragraphe 56 à l'énoncé des incertitudes exigé par le paragraphe 111 k) du document de travail. Nous suggérons par contre que l'énoncé ci-dessus soit ajouté au rapport de certification de l'information relative aux GES, afin de préciser qu'aucune assurance ne peut être offerte en ce qui concerne les émissions de niveau 3 :

« Nous n'avons effectué aucun contrôle de certification relativement aux émissions de niveau 3 indiquées dans l'information relative aux GES et ne formulons aucune opinion sur leur existence, la façon dont elles ont été mesurées ni l'intégralité des données à leur sujet. »

Nous pensons que l'énoncé s'inspirant du paragraphe 56 ainsi que celui que nous proposons ci-dessus devraient toujours être ajoutés, que la mission de certification englobe ou non les émissions de niveau 3. Ces énoncés permettront aux utilisateurs d'avoir une idée nette de l'étendue et de la nature des travaux de certification dont fait état le rapport du praticien.

Question 29 :

Connaissez-vous des territoires dans lesquels les missions d'appréciation directes sont utilisées couramment, ou encore exigées par la loi ou la réglementation? Dans l'affirmative :

- a) Précisez lesquels et donnez des exemples de rapport, s'il y en a de disponibles.*
- b) Y a-t-il alors des restrictions qui sont imposées quant au travail que peut faire le praticien au chapitre de l'évaluation quantitative des émissions de l'entité, ou encore des obligations qui sont imposées à l'entité, par exemple celle de disposer d'éléments probants raisonnables pour appuyer l'information fournie au praticien?*

Commentaires

- a) En mars 2004, le gouvernement du Canada a lancé une approche par étapes pour la collecte de données sur les émissions de gaz à effet de serre et de l'information connexe. Le programme s'est amorcé par la publication d'un avis dans la *Gazette du Canada* en mars 2004; on y décrivait les exigences d'information de base. Afin d'éviter les chevauchements et d'atténuer le fardeau pour les répondants, les données sur les GES sont recueillies simultanément en vertu de la Loi canadienne sur la protection de l'environnement (1999) et la *Climate Change Emissions Management Act* (Alberta). La déclaration des GES est rendue obligatoire par ces deux lois. Toutefois, selon ce que nous savons, ces lois n'imposent pas les missions d'appréciation directes, et celles-ci ne sont pas courantes. Pour en savoir davantage, suivez ce lien :

<http://www.ghgreporting.gc.ca/default.asp?lang=Fr&n=FA37B3F0-1>

- b) Voir nos commentaires ci-dessus.

Question 30 :

En quoi une mission d'examen portant sur l'information relative aux GES doit-elle être distinguée d'une mission de certification raisonnable? ²

- a) *Comment le praticien doit-il déterminer les contrôles à effectuer?*
b) *Quelle part l'évaluation des risques doit-elle tenir dans une mission d'examen?*
c) *Le praticien doit-il examiner l'efficacité du contrôle? Dans l'affirmative, dans quelle mesure?*
d) *Les éléments probants doivent-ils être surtout obtenus par des demandes de renseignements et un examen analytique?*
e) *Quels sont les contrôles normalement effectués dans une mission de certification raisonnable que vous ne vous attendriez pas à retrouver dans une mission d'examen?*

Commentaires

La direction de l'entité, les organismes de réglementation et les utilisateurs de l'information relative aux GES trouveront davantage leur compte dans une mission de certification raisonnable que dans une mission d'examen. Toutefois :

- a) Le praticien doit utiliser son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des contrôles supplémentaires à effectuer, ainsi que le moment de les effectuer, de manière à mieux comprendre les écarts importants constatés entre l'information relative aux GES telle qu'elle est présentée et celle à laquelle il se serait attendu, compte tenu de sa connaissance de l'entité, de ses activités et de son secteur d'activité. Le praticien doit effectuer des contrôles supplémentaires ou plus approfondis qui permettent :
- i. de préciser les attentes se rapportant à l'information relative aux GES, compte tenu de la compréhension de l'entité et du cadre dans lequel elle évolue, de manière à pouvoir expliquer les écarts importants; ou
 - ii. de confirmer son opinion, à savoir que l'information relative aux GES referme une ou plusieurs incohérences importantes.

L'objectif global du praticien doit être d'arriver à formuler une conclusion sur l'ensemble de l'information relative aux GES, compte tenu des contrôles effectués dans le cadre de sa mission

² Bien qu'elles ne soient pas identiques, les questions figurant au point à l'ordre du jour 6-A de la réunion de septembre 2009 relativement à la révision de la norme ISRE 2400 donnent une idée des enjeux dont il faut tenir compte dans les missions d'examen portant sur l'information relative aux GES. Suivez le lien <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0168&ViewCat=1138>.

d'examen. Les contrôles et travaux supplémentaires qu'il effectue afin de mieux comprendre les incohérences importantes relevées dans l'information relative aux GES ne doivent pas lui faire perdre de vue cet objectif. Ces contrôles et travaux supplémentaires ont pour objet de l'aider à savoir s'il existe ou non des inexactitudes importantes relativement à des questions ou des éléments particuliers de l'information relative aux GES. Une fois qu'il peut expliquer toutes les incohérences importantes, le praticien peut considérer qu'il dispose d'une assurance modérée que l'information relative aux GES répond, à tous les égards importants, aux critères applicables.

- b) Contrairement aux missions d'examen relatives aux états financiers, l'évaluation des risques effectuée pour les missions d'examen portant sur l'information relative aux GES doit être comparable à celle qui est faite pour une mission de certification raisonnable, en raison de l'absence de système de comptabilité en partie double pour les émissions de GES et de la grande diversité des sources de telles émissions ainsi que des méthodes utilisées pour les mesurer.
- c) Comme l'information relative aux GES ne s'appuie pas sur un système de comptabilité en partie double, l'efficacité des contrôles internes portant sur l'évaluation quantitative utilisée dans cette information revêt une importance primordiale; le praticien doit donc les vérifier, de manière à exclure tout risque d'inexactitude importante dans l'information.
- d) Les demandes de renseignements et examens analytiques sont des méthodes indiquées pour obtenir des éléments probants, selon les circonstances propres à chaque mission d'examen.
- e) Habituellement, une mission d'examen portant sur l'information relative aux GES ne nécessitera pas les contrôles suivants pour obtenir les éléments probants relatifs à l'évaluation quantitative et aux renseignements fournis dans l'information présentée :
 - i. tests des documents comptables;
 - ii. éléments probants corroborants;
 - iii. confirmations de tiers et autres contrôles.

En outre, le praticien n'a pas à adopter un scepticisme professionnel aussi prononcé dans une mission d'examen que dans une mission d'assurance raisonnable.

Commentaires supplémentaires

Il demeure important pour l'IAASB de rester en liaison avec les autres intervenants, notamment le GRI, l'ISO et le CDSB. Nous suggérons aussi à l'IAASB de préciser si le document de travail englobe aussi les gaz corrosifs comme les oxydes de soufre et les oxydes d'azote, ou seulement les GES. L'IAASB devrait également se garder de donner des directives sur l'assurance à l'égard des dénominateurs d'intensité en raison a) de la variation des mesures utilisées, et b) de leur nature qui pourrait être sans rapport avec les états financiers ou les émissions de GES (par exemple, les chiffres de production).

Il serait utile, par contre, d'encourager la présentation de données comparatives, redressées, s'il y a lieu. Par ailleurs, on peut s'attendre à ce que les lignes directrices sur l'importance de l'évaluation quantitative que comporte la norme ISAE proposée deviennent désuètes au fil du temps.

En conclusion, nous admettons qu'il est très peu probable que chaque comptable professionnel devienne un expert de l'évaluation et du calcul des émissions, et que les cabinets doivent être encouragés à retenir les services d'autres professionnels. À mesure qu'évolue le document de travail de l'IAASB, nous constatons qu'une approche multidisciplinaire est privilégiée, et que cela nécessitera de la souplesse et un esprit de collaboration entre divers ordres professionnels. Cela étant dit, ce document de travail ne doit pas, selon nous, imposer des exigences indues de compétence (norme IES 8), d'éthique (code de

déontologie), de qualité (norme ISQC 1) ou autres aux comptables professionnels dans les cas où d'autres professionnels auxquels on peut faire appel sont déjà tenus de satisfaire à de telles exigences.

Si vous souhaitez discuter davantage de ces commentaires ou obtenir des précisions sur un des points abordés, n'hésitez pas à communiquer avec Kamalesh Gosalia, à l'adresse kgosalia@cga-canada.org, ou encore avec le soussigné, à l'adresse rlefevre@cga-canada.org.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, mes salutations distinguées.

Le vice-président, Recherche et normalisation,

[Originale Signé By:]

Rock Lefebvre, MBA, CFE, FCIS, FCGA