

Communiqué

Vérification des informations relatives aux émissions [ou à une sélection d'émissions] de gaz à effet de serre (GES)

Sommaire

1.	Introduction	2
2.	Statut du commissaire aux comptes effectuant l'intervention.....	2
3.	Travaux du commissaire aux comptes	2
3.1	Condition d'acceptation de la prestation	2
3.2	Objectifs de la prestation	3
3.3	Nature des travaux	4
3.4	Etablissement du rapport	6
3.5	Documentation des travaux	7
4.	Outils	8
4.1	Exemple de lettre de mission.....	8
4.2	Exemple de rapport.....	8
4.3	Exemple de lettre d'affirmation.....	8
4.4	Exemple d'Etat Déclaratif	8

1. Introduction

Les émissions de gaz à effet de serre (GES) représentent un enjeu majeur pour l'environnement et nécessitent donc une évaluation fiable pour les parties prenantes intéressées.

Dans un contexte où ces parties prenantes exigent de plus en plus de transparence et de fiabilité des informations extra-financières des entreprises, et en particulier de leur empreinte carbone, le commissaire aux comptes a un rôle important à jouer à travers la mission de vérification des informations relatives aux émissions GES.

Le présent communiqué fournit des éléments destinés à permettre aux commissaires aux comptes de réaliser ce type de prestation.

2. Statut du commissaire aux comptes effectuant l'intervention

Le commissaire aux comptes, ou un commissaire aux comptes en l'absence d'un mandat de certification des comptes, *le cas échéant* inscrit sur la liste visée au II¹ de l'article L. 821-13 du code de commerce, pourra effectuer l'intervention.

Dans l'hypothèse où l'entité, bien qu'ayant désigné un commissaire aux comptes, ne souhaite pas lui confier cette intervention, il convient de souligner que le commissaire aux comptes de l'entité n'est pas délié du secret professionnel vis-à-vis de celui qu'elle choisit pour établir le rapport.

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes chargés de la mission de certification des comptes, l'intervention peut être demandée à l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement l'(les) autre(s) commissaire(s) aux comptes de l'entité de la nature et de l'objet de celle-ci ;
- de partager avec lui (eux) les conclusions de ses travaux au regard des éventuelles incidences sur la mission de contrôle légal ; et
- de lui (leur) communiquer une copie du document relatant le résultat de ses travaux qu'il a remis à l'entité.

3. Travaux du commissaire aux comptes

3.1 Condition d'acceptation de la prestation

› *Respect des dispositions déontologiques, compatibilité du calendrier, compétence*

Préalablement à l'acceptation de l'intervention, le commissaire aux comptes acquiert notamment une compréhension suffisante du contexte et de l'utilisation qui sera faite du rapport. La CNCC recommande que ces éléments de contexte et d'utilisation du rapport soient précisés dans la lettre de mission.

Le commissaire aux comptes s'assure notamment de la compatibilité de la prestation avec les dispositions déontologiques applicables à la profession du commissaire aux comptes. Il apprécie par ailleurs si les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

Conformément à l'article 7 du code de déontologie de la profession ainsi qu'à la norme « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de*

¹ Liste des commissaires aux comptes habilités à certifier les informations en matière de durabilité (CAC verts)

comportement », le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il lui appartient donc de considérer la compétence requise pour l'établissement du rapport.

Lorsque le commissaire aux comptes estime qu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à la réalisation de l'intervention, conformément à l'article 7 du code précité, il peut faire appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité.

› *Contenu de la lettre de mission*

Le commissaire aux comptes établit dans tous les cas une lettre de mission spécifique préalablement à la réalisation de l'intervention, en application de l'article R. 821-195 (anciennement R. 823-17-1) du code de commerce. Celle-ci précise notamment la nature de la prestation qui lui est demandée, les engagements des parties et le montant des honoraires, qui tient compte de l'importance des diligences à mettre en œuvre. Se reporter au 4.1 du communiqué pour un exemple de lettre de mission.

Le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité d'accuser réception de la lettre de mission et de confirmer son accord sur les modalités exposées. Si nécessaire au cours de son intervention, le commissaire aux comptes revoit les termes de la lettre de mission initiale, et demande au représentant légal de l'entité son accord sur les modalités révisées.

› *Contenu de l'état déclaratif*

Le commissaire aux comptes ne peut établir un rapport que si l'entité a élaboré un document (« l'Etat déclaratif ») qui comporte au moins :

- le contexte dans lequel l'information objet du rapport est établie ;
- les informations objet du rapport, dont le Référentiel : la méthodologie (générale et par poste d'émission), l'année ou la période de référence, le périmètre organisationnel et la source des facteurs d'émission ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

Conformément à la doctrine constante de la CNCC, le commissaire aux comptes ne pouvant être dispensateur d'informations, il appartient à l'entité et à elle seule de préparer l'Etat déclaratif.

Le cas échéant, le commissaire aux comptes pourra demander à l'entité de préciser dans l'Etat déclaratif les principales hypothèses et les interprétations retenues.

3.2 Objectifs de la prestation

L'objectif est que le commissaire aux comptes exprime une conclusion d'**assurance limitée sur la conformité des Informations à un Référentiel défini** et contribue à renforcer la confiance des investisseurs, des clients et des régulateurs.

Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, la nature, le calendrier et l'étendue des travaux nécessaires à l'émission d'une assurance limitée sont moindres que ceux nécessaires à l'émission d'une assurance raisonnable. Une mission d'assurance limitée implique que le vérificateur fasse usage de son jugement professionnel pour définir les travaux qui lui permettent d'aboutir à une assurance qui, bien que moindre que celle d'une assurance raisonnable, permet d'accroître la confiance que les lecteurs des informations objet de ses travaux peuvent avoir dans ces informations.

Ce communiqué traite uniquement du niveau d'assurance limité. Un niveau d'assurance raisonnable demandé par l'entité nécessitera de compléter les éléments présentés dans ce document. Le commissaire aux comptes adaptera en conséquence la nature et l'étendue des diligences ainsi que son rapport.

Dans le cas où il serait demandé au commissaire aux comptes d'émettre un rapport ISAE 3410, l'exemple de rapport présenté dans ce document n'est pas approprié.

3.3 Nature des travaux

En complément de celles effectuées lors de la planification, les diligences pour émettre la conclusion d'assurance limitée sur la conformité des informations relatives aux émissions GES avec le Référentiel consistent notamment à :

- prendre connaissance de l'activité de l'entité et de son périmètre opérationnel par une analyse de la cartographie des flux d'activité et vérifier la cohérence de ce périmètre opérationnel avec le périmètre indiqué dans le Référentiel ;
- [*Le cas échéant*² apprécier la cohérence des Informations et des modalités de calcul avec les informations publiées dans la déclaration de performance extra-financière (*le cas échéant si l'OTI est différent du commissaire aux comptes* et prendre connaissance de l'avis motivé de l'OTI émis sur cette dernière)] ;
- apprécier si les modalités de calcul des Informations, telles que définies dans le Référentiel, sont suffisamment explicites et peuvent constituer des critères appropriés au regard de leur pertinence, leur exhaustivité, leur fiabilité, leur neutralité et leur caractère compréhensible, en prenant en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques du secteur ;
- prendre connaissance :
 - des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par l'entité visant à la conformité des Informations avec le Référentiel, et
 - du processus de collecte mis en place par l'entité visant à l'exhaustivité et à la sincérité des Informations ;
- [*Le cas échéant* mettre en œuvre des procédures analytiques³ qui peuvent notamment permettre d'identifier des éléments inhabituels, nécessitant des travaux complémentaires] ;
- pour les Informations soumises aux travaux du commissaire aux comptes :
 - apprécier la conformité des méthodes de calcul appliquées avec celles décrites dans le Référentiel ;
 - vérifier l'exactitude arithmétique des calculs servant à établir les Informations ; et
 - rapprocher, sur la base de sondages ou d'autres moyens de sélection, les données sous-jacentes servant à l'élaboration des Informations avec les pièces justificatives ;
- [*Le cas échéant*⁴ apprécier la cohérence d'ensemble des Informations par rapport à la connaissance de l'entité].

Plusieurs cadres méthodologiques peuvent être utilisés pour la définition du Référentiel. A titre indicatif, il peut être utile de se référer au plan Carbone Général⁵, guide opératoire de mise en application des cadres généraux de référence d'émissions de GES (Bilan Carbone® méthode déposée par l'Association

² Si l'Information figure également dans la DPEF sur la période reportée. (A terme le rapport de durabilité).

³ Les procédures analytiques consistent à apprécier les Informations à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, qu'elles soient ou non des informations en matière de durabilité, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, et à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

⁴ Dans le cas où la vérification porte sur l'ensemble des émissions de gaz à effet de serre.

⁵ Se référer au site [Plan Carbone Général](#)

Bilan Carbone (ABC), BEGES réglementaire porté par l'ADEME, GHG Protocol, ISO)⁶. Si l'Etat déclaratif couvre deux années et qu'une modification dans le cadre méthodologique est intervenue, il serait souhaitable que le commissaire aux comptes vérifie que toutes les informations pertinentes à ce sujet soient communiquées (par exemple, des facteurs d'émission basés sur une approche monétaire qui évolue vers une approche physique). Au cours de sa prestation, les diligences du commissaire aux comptes listées ci-dessus pourront notamment consister à :

- vérifier que les données reportées couvrent la période définie dans l'Etat déclaratif ;
- vérifier le facteur d'émission associé et sa mise à jour (version 2010 ou 2024) ;
- vérifier la cohérence de la donnée avec le justificatif (facture, bon de livraison, registre, rapport,...) ;
- vérifier les méthodes de calcul ;
- réaliser un test de détail sur une sélection de factures sur les postes les plus significatifs ;
- vérifier le périmètre des flux comptabilisés et les explications en cas d'exclusion de certains postes.

En pratique, pour les postes d'émission de GES suivants (liste non exhaustive), il pourra s'agir, par exemple, de⁷ :

› Energie

- vérifier si le poste est « *location-based* » ou « *market-based* » lorsque la méthodologie utilisée est GHG Protocol ;
- le cas échéant, analyser l'écart entre la donnée issue de la facturation et la donnée reportée qui peut être extraite d'une autre source (compteur Linky) ;
- être vigilant sur les lieux des différents sites de l'entité : le mix énergétique n'étant pas le même, le facteur d'émission peut également être différent.

Exemple : si l'entreprise a un site en France et en Allemagne, le poste énergie aura deux facteurs d'émission.

› Achat de produits et de services

- réaliser des tests sur une sélection de bons de livraison et factures en les rapprochant de la donnée utilisée pour le calcul des émissions de GES ;
- vérifier que la métrique utilisée est homogène (kg vs tonnes).

Les facteurs d'émission requièrent souvent des tonnes en donnée entrante.

› Déchets

Porter une attention particulière à la catégorisation des déchets en fonction de leur exutoire final. Une mauvaise classification des déchets pourrait entraîner une sur ou sous-évaluation de certains déchets. *Des déchets normalement recyclés auraient pu être comptabilisés dans le DIB (déchet industriel banal),*

⁶ Il est précisé que les postes d'émission présentés dans l'Etat Déclaratif visent aussi bien ceux du cadre méthodologique du Bilan Carbone® que ceux du GHG Protocol.

⁷ Les exemples ci-dessous sont applicables indépendamment du cadre méthodologique, sauf indication contraire.

déchets non recyclés, créant une vision tronquée de la part de déchets recyclés reportée dans les émissions de GES.

› Déplacement domicile-travail

Une enquête est souvent réalisée par l'entité auprès des collaborateurs pour estimer les émissions de GES liées aux trajets domicile-travail. Le taux de réponse peut être très variable et nécessite une extrapolation de la part de l'entreprise. *Pour une entreprise de service, la part de ces déplacements est significatif.* Le commissaire aux comptes pourra utilement vérifier les calculs liés à l'extrapolation.

› Immobilisations de biens

En fonction de la méthodologie retenue, la construction d'un bâtiment est comptabilisée sur l'année de construction (GHG Protocol) ou amortie sur une période définie (Bilan Carbone®). Une vigilance particulière pourra être exercée par le commissaire aux comptes quant au choix de cette méthodologie.

3.4 Etablissement du rapport

› Conclusion sans réserve

Le commissaire aux comptes émet une conclusion sans réserve lorsque les vérifications mises en œuvre n'ont pas conduit à identifier d'erreur, d'omission ou d'incohérence telles qu'elles remettent en cause la conformité, dans tous ses aspects significatifs, des Informations avec le Référentiel.

› Conclusion avec réserve

Une conclusion est exprimée avec réserve lorsque le commissaire aux comptes :

- a identifié, une ou des erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) significative(s) qui n'a(ont) pas été corrigée(s) par l'entité, ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les vérifications nécessaires pour fonder sa conclusion ; mais
- que les incidences de cette(ces) erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) sont clairement circonscrites et que la formulation de la réserve motivée lui apparaît suffisante pour permettre à l'utilisateur des Informations de fonder son jugement en connaissance de cause.

Des exemples d'anomalies de nature à conduire à l'expression d'une réserve sont présentés ci-après :

- périmètre de reporting incomplet sur une partie significative des Informations ;
- anomalies significatives sur une Information, et/ou lacunes dans la fiabilité de leurs procédures d'établissement ou de contrôle ;
- référentiel exposé dans l'Etat déclaratif non approprié sur un aspect des caractéristiques (pertinence, fiabilité, neutralité, exhaustivité, caractère compréhensible) ;
- absence de pièces justificatives ou de sources traçables permettant de vérifier les données sous-jacentes à l'établissement des Informations ;
- formulation erronée ou imprécise non corrigée dans l'Etat déclaratif.

› Conclusion défavorable

Une conclusion défavorable est exprimée lorsque le commissaire aux comptes :

- a identifié une ou des erreurs, omissions ou incohérences significatives qui n'a(ont) pas été corrigée(s) par l'entreprise ; et

- que les incidences de cette(ces) erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) ne peuvent pas être clairement circonscrites ou que la formulation d'une réserve motivée ne lui apparaît pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des Informations de fonder son jugement en connaissance de cause.

› Impossibilité de conclure

Une impossibilité de conclure est exprimée lorsque le commissaire aux comptes :

- n'a pas pu mettre en œuvre toutes les vérifications nécessaires pour fonder sa conclusion ; et
- que les incidences des limitations à ses travaux ne peuvent pas être clairement circonscrites ou que la formulation d'une réserve motivée ne lui apparaît pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des Informations de fonder son jugement en connaissance de cause.

Une impossibilité de conclure est exprimée par exemple pour les raisons ci-après :

- la non-communication de l'Etat déclaratif pour vérification : l'Etat déclaratif existe mais n'a pas été communiqué à temps pour permettre l'organisation de la vérification des Informations ;
- l'impossibilité de mener les travaux nécessaires à la vérification de l'Etat déclaratif : l'Etat déclaratif est présenté, mais l'entité n'a pas mis en œuvre tous les moyens nécessaires pour permettre l'organisation de la vérification des Informations.

Il est à noter que l'impossibilité de mener les travaux sur une partie des Informations peut conduire à une conclusion avec réserve sur ces Informations ou à une impossibilité de conclure.

› *Le cas échéant* – Observations

S'il le juge nécessaire, le commissaire aux comptes formule des observations ne remettant pas en cause la conclusion formulée. Sans être dispensateur d'informations, ces observations sont destinées à attirer l'attention du lecteur sur des éléments de contexte figurant dans l'Etat déclaratif de la direction.

Ces observations pourront notamment porter sur :

- les éléments permettant de comprendre comment l'entité a préparé les Informations, dans toutes leurs composantes, quantitatives et qualitatives ;
- les limites liées à la préparation des Informations en raison, par exemple, de la capacité de l'entité à mesurer de façon précise certaines valeurs du fait notamment des limites des données scientifiques ;
- les changements de méthode intervenus d'une année sur l'autre ;
- l'importance des jugements portés par l'entreprise dans la détermination de certaines Informations, notamment les estimations.

3.5 Documentation des travaux

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui permettent d'étayer ses conclusions et d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect du code de déontologie et des normes de déontologie ainsi que, le cas échéant, du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

4. Outils

4.1 Exemple de lettre de mission

4.2 Exemple de rapport

4.3 Exemple de lettre d'affirmation

4.4 Exemple d'Etat Déclaratif