

**MISSION D'ASSURANCE LIMITEE SUR L'INFORMATION
EN MATIERE DE DURABILITE**

AVIS TECHNIQUE

SOMMAIRE

PROPOS LIMINAIRES	4
1. Contexte législatif	4
2. Objet de l'avis technique	5
3. Points d'attention	5
AVIS TECHNIQUE RELATIF AUX TRAVAUX ATTENDUS AU TITRE DE LA MISSION D'ASSURANCE LIMITEE SUR L'INFORMATION EN MATIERE DE DURABILITE	7
1. Terminologie	7
2. Fondement de la mission d'assurance limitée et attendus de cette mission	7
3. Moyens nécessaires à l'exercice de la mission	8
3.1. Jugement professionnel et esprit critique	8
3.2. Recours à des experts	8
3.3. Echanges avec le commissaire aux comptes de l'entreprise, les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur	9
3.4. Utilisation des travaux d'un tiers, autre que le commissaire aux comptes de l'entreprise et autre qu'un professionnel chargé du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur, intervenant pour le compte de l'entreprise, de ses filiales ou des entités de sa chaîne de valeur	9
3.5. Echanges au sein de l'équipe de vérification	10
4. Lettre de mission	10
5. Prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement	11
6. Planification des travaux à mettre en œuvre	13
7. Contrôle de la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de la directive 2013/34/UE, y compris avec la conformité avec les normes ESRS et avec le processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations à publier selon ces normes	14
7.1. Modalités d'établissement du rapport de durabilité	15
7.2. Périmètre du rapport de durabilité	15
7.3. Vérification de la conformité du Processus d'identification et de collecte des informations publiées dans le rapport de durabilité	16
7.4. Vérification de la conformité avec les normes ESRS des informations fournies dans le rapport de durabilité	19
7.5. Autres vérifications de conformité	22
7.6. Lecture finale	22
8. Contrôle de la conformité avec l'exigence de balisage de la communication d'informations en matière de durabilité avec le format d'information électronique unique	22
9. Contrôle du respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (dit règlement taxonomie)	22

9.1.	Vérification du processus de détermination des activités éligibles et alignées	23
9.2.	Vérification des informations publiées	24
9.3.	Lecture finale	27
10.	Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	28
11.	Appréciation des éléments collectés à l'occasion des vérifications	28
12.	Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	29
13.	Exercice de la mission par plusieurs vérificateurs	30
14.	Rapport d'assurance limitée du vérificateur	31
15.	Documentation du dossier du vérificateur	34
ANNEXES		36

PROPOS LIMINAIRES

1. CONTEXTE LEGISLATIF

Le 16 décembre 2022, a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne la Directive (UE) 2022/2464¹ (ci-après directive CSRD) qui s'inscrit dans le Pacte vert de l'Union européenne qui institue la nouvelle stratégie de croissance de l'Union.

Cette directive constitue un élément de la mise en œuvre du plan d'action sur la finance durable qui vise, par une gestion des risques induits par le changement climatique, l'épuisement des ressources, la dégradation de l'environnement et les problématiques sociales, à orienter les investissements en vue de parvenir à système économique stable, durable et inclusif.

Dans ce contexte, la directive CSRD demande aux entreprises visées de communiquer, dans une section dédiée de leur rapport de gestion, des informations qui permettent de comprendre la façon dont elles prennent en compte les questions de durabilité dans leur modèle et leur stratégie économiques. Ces informations doivent être produites dans une perspective de « *double importance relative* » encore appelée « *double matérialité* », selon laquelle la notion d'importance relative est envisagée de deux points de vue : celui des incidences des questions de durabilité sur l'entreprise et celui des incidences de l'entreprise sur les questions de durabilité², conformément aux prescriptions des normes européennes, les ESRS³, et du référentiel de taxonomie européenne visant à favoriser les investissements durables⁴.

Les entreprises doivent également publier ces informations sous le format d'information électronique européen destiné à ce que les données soient centralisées, au niveau de l'Union et des États membres, dans un format ouvert et accessible qui facilite la lecture et permet la comparabilité des informations publiées⁵.

En outre, afin de garantir la fiabilité des informations en matière de durabilité publiées en application de la CSRD, celles-ci font l'objet d'une vérification par un vérificateur pouvant être soit le commissaire aux comptes qui certifie les comptes de l'entreprise, soit un autre commissaire aux comptes, soit un prestataire de services d'assurance indépendant (PSAI) selon les options exercées par les États membres. Le choix du vérificateur, ou des vérificateurs s'il était décidé d'en nommer plusieurs, est laissé à la discrétion de l'entreprise.

Cette vérification aboutit à l'émission d'une assurance limitée qui pourrait, dans le futur, être renforcée pour permettre l'émission d'une assurance raisonnable, dispositif destiné à permettre « *le développement progressif du marché de l'assurance de l'information en matière de durabilité, et des pratiques des entreprises en matière de publication d'informations* »⁶.

Pour la conduite de leur mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité prévue par la CSRD, les vérificateurs doivent respecter des normes que la Commission européenne a prévu d'adopter au plus tard le 1^{er} octobre 2026 sous forme d'actes délégués. Aussi longtemps que la Commission européenne n'a pas adopté ces normes, les États membres peuvent appliquer des normes, procédures ou exigences nationales.⁷

¹ [Directive \(UE\) 2022/2464 modifiant le règlement \(UE\) no 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises sur les informations en matière de durabilité](#)

² Point 1. des articles 19 bis et 29 bis de la directive 2013/34/UE

³ [European Sustainability Reporting Standards](#)

⁴ [Règlement \(UE\) 2020/852 du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement \(UE\) 2019/2088](#)

⁵ [Règlement \(UE\) 2019/815 du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique](#)

⁶ Extrait du considérant 60 de la directive CSRD

⁷ Article 26 bis de la directive CSRD

2. OBJET DE L'AVIS TECHNIQUE

Les premières publications d'information en matière de durabilité par les entreprises visées interviendront en 2025. Elles concerneront l'exercice 2024. Dans ce cadre, les premières missions d'assurance limitée sur cette information seront engagées dès 2024.

Compte tenu de l'absence, à ce jour, de norme européenne d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), pressenti pour être l'autorité de régulation de l'ensemble des vérificateurs, a estimé nécessaire que des lignes directrices décrivent les travaux attendus du vérificateur et la manière dont il s'exprimera dans ses conclusions.

Dans cet objectif, le H3C a constitué un groupe de travail présidé par la présidente du H3C et composé de parties particulièrement intéressées à cette mission d'assurance limitée, à savoir : des représentants du H3C, de commissaires aux comptes et de prestataires ayant affirmé leur volonté de se saisir de cette nouvelle mission.

Le présent avis technique, fruit des travaux menés par ce groupe, a été élaboré dans des délais contraints afin de permettre aux vérificateurs de disposer du temps nécessaire pour en appréhender la substance avant de débiter leurs missions d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité.

Malgré ces délais, le groupe de travail a estimé nécessaire d'enrichir ses réflexions en procédant à une vingtaine d'auditions de parties prenantes et en particulier d'organismes de normalisation, d'organismes de représentation professionnelle des entreprises, de représentants d'entreprises, de représentants d'organisations non gouvernementales et d'organismes tiers indépendants actuellement en charge du contrôle de déclarations de performance extra financière.

Il a également tenu compte des travaux engagés par le normalisateur d'audit et d'assurance international, l'IAASB⁸, dans l'objectif d'une harmonisation des pratiques européennes et internationales, tout en veillant à ne pas s'écarter de l'ambitieux objectif européen.

Enfin, il convient de relever que cet avis technique a vocation à contribuer à l'élaboration d'une norme d'exercice professionnel d'application obligatoire pour tous les vérificateurs appelés à exercer la mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité prévue par la directive CSRD, à laquelle se substituera, à terme, la future norme européenne.

3. POINTS D'ATTENTION

TEXTES SUR LESQUELS SE FONDE L'AVIS TECHNIQUE

La directive CSRD ne sera transposée en droit français que postérieurement à la publication de cet avis. Les choix qui seront opérés par le législateur et les dispositions qui seront retenues ne sont pas encore connus. De même, les projets de normes ESRS sont en cours d'examen par la Commission européenne⁹ qui doit les adopter par voie d'acte délégué d'ici au 31 août 2023.

Cependant, les principes sont fixés et les prescriptions des textes européens qui définissent la mission du futur vérificateur, éclairées par les considérants de la directive CSRD et les projets de normes ESRS, sont apparues suffisantes pour être en mesure de définir les grandes orientations des travaux qui seront attendus des vérificateurs.

Comme mentionné précédemment, la mission confiée au vérificateur par la directive CSRD devra aboutir à l'émission d'une assurance limitée et pourrait être progressivement renforcée pour atteindre un niveau d'assurance raisonnable.

⁸ [International Auditing and Assurance Standards Board](#)

⁹ [Le projet d'acte délégué relatif aux douze premières normes ESRS a été publié le 14 juin 2023 par la Commission Européenne. Ce projet est ouvert à consultation publique jusqu'au 7 juillet 2023.](#)

Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, le volume des vérifications est inférieur à celui que requiert une mission d'assurance raisonnable ce qui signifie que la nature 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.

Il résulte de ce qui précède que la conclusion d'une mission d'assurance limitée est généralement exprimée sous une forme négative, déclaration par laquelle le vérificateur conclut ne pas avoir identifié d'inexactitudes (erreurs, omissions ou incohérences) susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les lecteurs des informations objet de ses travaux. La conclusion d'une mission d'assurance raisonnable, quant à elle, est généralement exprimée sous une forme positive, déclaration par laquelle le vérificateur conclut que les informations objet de ses travaux ne comportent pas d'inexactitudes susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les lecteurs des informations objet de ses travaux.

POSTULATS RETENUS

La directive CSRD définit des conditions qui s'imposent au vérificateur pour être en mesure d'accepter et d'exercer la mission d'assurance limitée, en particulier en ce qui concerne les règles d'indépendance et de compétence. L'avis technique pose comme postulat que le vérificateur remplira ces conditions.

L'avis technique prévoit également que le vérificateur échange avec le commissaire aux comptes qui certifie les comptes de l'entreprise, les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur. Cet avis prévoit également qu'il peut utiliser les travaux d'autres tiers intervenant pour le compte de l'entreprise, de ses filiales ou des entités de sa chaîne de valeur. Ce faisant, l'avis pose comme postulat que des règles de secret professionnel adéquates pour permettre ces échanges seront prévues dans le cadre de la transposition de la directive CSRD.

LIMITES DE L'AVIS TECHNIQUE

Il ressort des éléments contextuels présentés ci-avant que le présent avis a vocation à définir des lignes directrices afin de décrire les travaux attendus du vérificateur et la manière dont il s'exprimera dans ses conclusions.

Les développements présentés dans cet avis ne sauraient être considérés comme exhaustifs. Ils ont par ailleurs vocation à évoluer et à être enrichis.

AVIS TECHNIQUE RELATIF AUX TRAVAUX ATTENDUS AU TITRE DE LA MISSION D'ASSURANCE LIMITEE SUR L'INFORMATION EN MATIERE DE DURABILITE

1. TERMINOLOGIE

Les termes mentionnés dans le présent avis sont ceux utilisés dans les textes européens et définis par ces derniers en particulier par :

- la directive (UE) 2022/2464 dite directive CSRD ;
- la directive 2013/34/UE dite directive comptable ;
- la directive 2006/43/CE dite directive audit ;
- le règlement (CE) 765/2008 dit règlement audit ;
- les projets de normes ESRS figurant dans le projet d'acte délégué publié en juin 2023.

Par exception, certains termes génériques sont utilisés dans cet avis ainsi :

- le terme « *rapport de durabilité* » désigne les informations en matière de durabilité à publier par les entreprises dans une section dédiée de leur rapport de gestion conformément aux prescriptions de la directive CSRD ;
- le terme « *normes ESRS* » désigne les « *normes d'informations en matière de durabilité* » ;
- le terme « *référentiel taxonomie* » désigne l'ensemble des textes régissant l'établissement des informations définies à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, notamment complété par le règlement (UE) 2021/2178¹⁰ ;
- le terme « *mission d'assurance limitée* » désigne la « *mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité* » ;
- le terme « *rapport d'assurance limitée* » désigne le « *rapport d'assurance sur l'information en matière de durabilité* ».

2. FONDEMENT DE LA MISSION D'ASSURANCE LIMITEE ET ATTENDUS DE CETTE MISSION

Le présent avis technique se fonde sur la directive (UE) 2022/2464 dite directive CSRD et en particulier sur les articles 19 bis, 29 bis, et 34 de la directive 2013/34/UE et sur les articles 24 ter, 25 quinquies, 26 bis, 27bis, 28 et 28 bis de la directive 2006/43/CE modifiés par la directive CSRD.

Il ressort de l'article 34 de la directive 2013/34/UE précité que la mission d'assurance limitée consiste en l'émission, par le vérificateur, d'un avis portant sur trois aspects :

- la conformité de l'information, le cas échéant consolidée, en matière de durabilité avec les exigences de la directive 2013/34/UE¹¹, y compris avec les normes ESRS¹² et avec le processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations à publier selon ces normes ;
- la conformité avec l'exigence de balisage de l'information, le cas échéant consolidée, en matière de durabilité¹³ ; et

¹⁰ [Règlement \(UE\) 2021/2178 complétant le règlement \(UE\) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 bis ou à l'article 29 bis de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information](#)

¹¹ Directive qui concerne les états financiers annuels, consolidés et aux rapports y afférents

¹² A la date de publication du présent avis technique les normes ESRS dites agnostiques ne sont encore qu'à l'état de projet. Elles devraient prochainement être adoptées par voie d'acte délégué

¹³ Format d'information électronique défini à l'article nouveau 29 quinquies de la directive 2013/34/UE prévu par le règlement délégué (UE) 2019/815 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique

- le respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852¹⁴.

La mission d'assurance limitée s'articule donc autour de trois axes de vérification.

Il s'agit d'une mission différente des missions menées par les commissaires aux comptes sur les états financiers semestriels ou annuels ou par les organismes tiers indépendants sur la déclaration de performance extra-financière.

Il ne s'agit par exemple plus seulement de contrôler des informations historiques ou des performances financières ou extra financières mais de vérifier que les informations en matière de durabilité, fournies par l'entreprise en application de la directive CSRD y compris des normes ESRS, qui doivent répondre aux critères de pertinence, représentation fidèle, comparabilité, vérifiabilité et compréhensibilité, permettent de comprendre la façon dont l'entreprise prend en compte, de façon prospective notamment, les questions de durabilité dans l'évolution de son modèle et de sa stratégie économiques.

Ce qui est attendu du vérificateur c'est qu'il mette en œuvre des travaux qui lui permettent de conclure qu'il n'a pas identifié d'inexactitudes (erreurs, omissions ou inexactitudes) dans les informations en matière de durabilité fournies par l'entreprise, d'une importance telle qu'elles remettent en cause la conformité de ces informations avec la directive CSRD, y compris avec les normes ESRS, et/ou la conformité du processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations à publier selon ces normes, et/ou la conformité avec l'exigence de balisage des informations et/ou le respect des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie.

3. MOYENS NECESSAIRES A L'EXERCICE DE LA MISSION

3.1. JUGEMENT PROFESSIONNEL ET ESPRIT CRITIQUE

Tout au long de la mission, le vérificateur exerce son jugement professionnel et son esprit critique.

L'exercice du jugement professionnel requiert en particulier que le vérificateur prenne le recul nécessaire sur les informations en matière de durabilité publiées et les éléments qui lui sont communiqués et qui sous-tendent ces informations.

L'esprit critique conforte le jugement professionnel. Il implique notamment que le vérificateur :

- considère la source des informations collectées et apprécie leur pertinence au regard de la nature et des caractéristiques de la mission ;
- garde un esprit ouvert et réceptif aux autres informations, avis et arguments qui pourraient contredire les informations collectées et le conduire à effectuer, le cas échéant, d'autres travaux et revoir ses conclusions ; et
- apprécie le caractère suffisant et approprié des informations collectées en veillant à leur cohérence pour être en mesure d'établir ses conclusions.

3.2. RECOURS A DES EXPERTS

Compte tenu de la diversité des informations en matière de durabilité à publier et de la technicité que requiert l'appréciation de ces informations, le vérificateur peut estimer nécessaire de faire appel à des experts, étant précisé qu'il ne peut pas leur déléguer ses pouvoirs et qu'il conserve toujours l'entière responsabilité de la mission.

L'expert est une personne, physique ou morale, qui possède une qualification et une expérience dans un domaine particulier que ne possède pas le vérificateur.

Lorsqu'il recourt à un expert, le vérificateur :

¹⁴ a bis) nouveau de l'article 34 de la directive 2013/34/UE

- vérifie, outre son indépendance vis-à-vis de l'entreprise pour laquelle le vérificateur réalise la mission, sa compétence professionnelle et sa réputation dans le domaine particulier concerné en tenant compte par exemple de son expérience, ses qualifications professionnelles, ses diplômes ou encore son inscription sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
- définit la nature et l'étendue des travaux qu'il souhaite lui confier étant précisé que ces travaux doivent être circonscrits, le recours aux experts ne devant pas être un moyen de pallier une insuffisance des compétences requises du vérificateur ; et
- évalue le caractère suffisant et approprié des travaux effectués par l'expert et des conclusions que l'expert en a tirées.

En fonction de cette évaluation, le vérificateur détermine s'il est nécessaire de mettre en œuvre des travaux complémentaires voire de recourir à un autre expert.

3.3. ECHANGES AVEC LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ENTREPRISE, LES PROFESSIONNELS CHARGES DU CONTROLE DES COMPTES DE SES FILIALES ET DES ENTITES DE SA CHAINE DE VALEUR

L'interconnectivité entre les états financiers et les informations en matière de durabilité implique que le vérificateur échange, autant que nécessaire, avec le commissaire aux comptes de l'entreprise et avec les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur pour vérifier la cohérence des informations figurant dans le rapport de durabilité avec les informations figurant dans les états financiers relatives aux questions de durabilité.

Lorsqu'il l'estime nécessaire, le vérificateur s'enquiert des travaux mis en œuvre au titre du contrôle des états financiers par les personnes susvisées et apprécie si ces travaux et les conclusions qu'elles en ont tirées sont cohérents avec son appréciation des informations en matière de durabilité.

En fonction de cette appréciation, le vérificateur détermine s'il est nécessaire de mettre en œuvre des travaux complémentaires sur les informations en matière de durabilité.

3.4. UTILISATION DES TRAVAUX D'UN TIERS, AUTRE QUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ENTREPRISE ET AUTRE QU'UN PROFESSIONNEL CHARGE DU CONTROLE DES COMPTES DE SES FILIALES ET DES ENTITES DE SA CHAINE DE VALEUR, INTERVENANT POUR LE COMPTE DE L'ENTREPRISE, DE SES FILIALES OU DES ENTITES DE SA CHAINE DE VALEUR

L'entreprise, ou une de ses filiales ou une des entités de sa chaîne de valeur peut avoir mandaté un tiers, autre que le vérificateur, pour effectuer le contrôle de certaines informations en matière de durabilité ou de certains éléments relatifs à ces informations.

Lorsque le vérificateur estime que certains des travaux réalisés par ce tiers peuvent être utiles à sa mission, il envisage de les utiliser plutôt que de les réaliser lui-même, étant précisé qu'il conserve toujours l'entière responsabilité de la mission.

Dans ce cas, le vérificateur :

- apprécie, outre l'indépendance du tiers vis-à-vis de l'entité qui l'a mandaté et vis-à-vis de l'entreprise pour laquelle le vérificateur réalise la mission, sa compétence professionnelle et sa réputation dans le domaine particulier concerné comme il le ferait en cas de recours à un expert ;
- analyse la nature et l'étendue de la mission qui a été confiée à ce tiers ;et
- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce tiers pour contribuer à la formation de son avis sur les informations en matière de durabilité.

Lorsqu'il décide d'utiliser tout ou partie des travaux du tiers, le vérificateur évalue leur caractère suffisant et approprié au regard des éléments dont il doit disposer pour les besoins de sa mission d'assurance limitée.

En fonction de cette évaluation, le vérificateur détermine s'il est nécessaire de mettre en œuvre des travaux complémentaires.

3.5. ECHANGES AU SEIN DE L'EQUIPE DE VERIFICATION

Avant d'engager les travaux, la personne assumant la responsabilité de la mission en matière de durabilité veille à ce que l'ensemble des personnes qui constituent l'équipe de vérification comprennent l'objectif de la mission, les enjeux qui y sont attachés, les travaux qui leur sont confiés et la contribution de ces travaux à la formation de l'avis qui sera émis à l'issue de la mission.

Tout au long de la mission, elle veille également à ce que :

- des échanges réguliers soient organisés au sein de l'équipe de vérification afin que ces personnes disposent des informations nécessaires à la correcte réalisation de leurs travaux ;
- les constats issus des contrôles soient partagés au niveau de responsabilité approprié ; et
- des réponses soient apportées pour répondre à ces constats.

4. LETTRE DE MISSION

Avant d'engager ses travaux, le vérificateur établit une lettre de mission qui définit les termes et conditions de son intervention.

Le vérificateur y consigne en particulier les éléments suivants :

- l'objectif et l'étendue de la mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité ;
- le calendrier d'intervention ;
- le cas échéant, la répartition des travaux entre les co-vérificateurs ;
- le nom du ou des signataires du rapport d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité ;
- le cas échéant, l'examen des travaux d'assurance réalisés par le ou les vérificateurs de l'information en matière de durabilité des entités comprises dans le périmètre de l'information consolidée en matière de durabilité ;
- l'éventuel recours, sous la responsabilité du vérificateur, pour la réalisation de certains travaux, à des collaborateurs externes et/ou des experts ;
- la nécessité de mettre à la disposition du vérificateur tout document, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses travaux ;
- la nécessité de laisser au vérificateur libre accès aux personnes physiques au sein de l'entreprise ou externes à celle-ci auprès desquelles le vérificateur considère qu'il est nécessaire de recueillir des informations ;
- la demande d'une confirmation écrite du représentant légal de l'entreprise, usuellement qualifiée de lettre d'affirmation, qui concerne les déclarations faites au vérificateur et nécessaires à sa mission d'assurance limitée ; et
- le budget d'honoraires de la mission d'assurance limitée ainsi que, le cas échéant, la répartition de ce budget entre les co-vérificateurs et les conditions de facturation.

Le vérificateur demande au représentant légal de l'entreprise d'accuser réception de la lettre de mission et de confirmer son accord sur les modalités exposées.

Si cela s'avère nécessaire au cours de sa mission le vérificateur revoit les termes de la lettre de mission initiale et demande au représentant légal de l'entreprise son accord sur les modalités révisées.

5. PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTREPRISE ET DE SON ENVIRONNEMENT ¹⁵

La prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement permet au vérificateur d'appréhender le contexte dans lequel évolue l'entreprise et notamment l'état de connaissance, de préparation et d'implication des organes d'administration, de gestion et de surveillance dans les questions de durabilité qui concernent l'activité de l'entreprise.

Cette phase est essentielle en ce qu'elle permet au vérificateur de collecter des éléments lui permettant de définir, sur la base d'une analyse des risques, la nature, le calendrier et l'étendue des vérifications à mener pour émettre son avis.

Dans ce cadre, le vérificateur prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entreprise, de son environnement légal et réglementaire et d'autres facteurs externes qui sont importants dans le contexte de l'information en matière de durabilité ;
- de la connaissance par l'entreprise des textes visés par la directive CSRD et en particulier :
 - de la directive CSRD elle-même et des textes européens modifiés en conséquence ;
 - des normes ESRS en ce compris les textes auxquels ces normes font référence ;
 - des règlements européens relatifs au format d'information électronique unique et à la taxonomie et aux investissements durables ;
 - les interprétations, foires aux questions, ou autres guides d'application, avis et commentaires émis par la Commission européenne, l'EFRAG et/ou les régulateurs européens et français ;
- des caractéristiques de l'entreprise notamment :
 - le périmètre du rapport de durabilité y compris les filiales comprises dans ce périmètre et les entreprises de sa chaîne de valeur ;
 - la nature des activités de l'entreprise et de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre du rapport de durabilité ;
 - la composition du capital de l'entreprise et de ses organes d'administration, de gestion et de surveillance ;
 - les impacts, risques et opportunités importants, actuels et potentiels identifiés par l'entreprise ;
 - le modèle et la stratégie économiques de l'entreprise tels qu'ils résultent des impacts, risques et opportunités identifiés et notamment de ses objectifs en matière de durabilité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre et en particulier :
 - ✓ les politiques et actions pour :
 - identifier et évaluer les risques et opportunités importants, actuels et potentiels ;
 - prévenir, remédier et atténuer les risques importants, actuels et potentiels ;
 - saisir les opportunités importantes, actuelles et potentielles ;
 - ✓ et les actions pour suivre les résultats de ces politiques ;

¹⁵ Directive 2013/34/UE article 19 bis, 1. et 3 et article 29 bis, 1. et 3, projets de normes ESRS et en particulier ESRS G1

- ✓ la manière dont les questions de durabilité influent sur ses activités, celles de ses filiales et sur la chaîne de valeur de l'entreprise et de ses filiales¹⁶.
- son organisation juridique et opérationnelle, notamment¹⁷ :
 - ✓ le rôle et l'expertise des organes d'administration, de gestion et de surveillance en ce qui concerne les questions de durabilité, ainsi que ceux des autres organes ou comités (audit, développement durable,...) impliqués dans ces questions ;
 - ✓ les personnes qui définissent la stratégie de l'entreprise et les décisions de gestion liées aux questions de durabilité ;
 - ✓ les personnes sous la responsabilité desquelles sont placées les politiques utilisées par l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie ou les décisions de gestion susvisées ; et
 - ✓ les règles de gouvernance qui régissent la validation et la révision des politiques susvisées ainsi que le suivi des actions qui en découlent ;
- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'information en matière de durabilité et sa préparation et en particulier des éléments suivants :
 - l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne relatif à l'information en matière de durabilité et à sa préparation ;
 - les procédures de contrôle interne mises en place relatives à l'information en matière de durabilité et à sa préparation ;
 - les principaux moyens mis en œuvre par l'entreprise pour s'assurer du bon fonctionnement des procédures de contrôle interne susvisées, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
 - le système d'information relatif à l'élaboration de l'information en matière de durabilité et à sa préparation ;
 - la façon dont l'entreprise communique sur l'information en matière de durabilité et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entreprise et des filiales comprises dans le périmètre du rapport de durabilité en matière d'information en matière de durabilité ;
- s'agissant plus particulièrement des informations à publier conformément au référentiel taxonomie, des processus mis en œuvre pour :
 - identifier, parmi les différentes activités économiques de l'entreprise et, le cas échéant, des entités incluses dans son périmètre de consolidation¹⁸, celles qui sont couvertes par le référentiel taxonomie ;
 - déterminer les caractères éligible et aligné de ces activités économiques ;
 - collecter et produire les informations requises par le référentiel taxonomie notamment les indicateurs clés de performance ;
- du recours, par l'entreprise, à des tiers pour la préparation des informations en matière de durabilité et/ou pour le contrôle de certaines de ces informations ;

¹⁶ Article 19 bis, 1. et 3 et article 29 bis, 1. et 3 de la Directive 2013/34/UE

¹⁷ ESRS 2 1, point 2 et ESRS G1

¹⁸ Comptable ou prudentiel selon l'entreprise

- des hypothèses et méthodologies clés retenues par l'entreprise et des jugements importants émis par elle pour déterminer les informations en matière de durabilité à publier ;
- des éventuels changements de méthodes ou d'hypothèses ou de corrections d'erreurs par rapport aux exercices antérieurs ;
- de l'existence de procès, contentieux, litiges ou controverses en matière de durabilité.

Pour collecter ces éléments de prise de connaissance, le vérificateur utilise tout ou partie des techniques suivantes :

- les demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise qui peuvent fournir au vérificateur des perspectives différentes de celle de la direction. Le vérificateur demande notamment des informations relatives aux activités et aux conclusions :
 - des personnes exerçant des fonctions ayant trait à la durabilité ;
 - des auditeurs internes pour ce qui concerne les informations en matière de durabilité ;
- la consultation des procès-verbaux des réunions des organes d'administration, de gestion et de surveillance et d'autres organes ou comités (audit, développement durable...) au cours desquelles ont été traitées des questions de durabilité, et, le cas échéant, des comptes-rendus de réunions des services de l'entreprise impliqués dans la production des informations en matière de durabilité ;
- les procédures analytiques¹⁹ qui peuvent notamment lui permettre d'identifier des éléments inhabituels ;
- les observations physiques et des inspections qui peuvent notamment lui permettre de corroborer des informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entreprise.

6. PLANIFICATION DES TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE

Sur la base des éléments collectés à l'occasion de sa prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement, le vérificateur planifie ses travaux.

La planification consiste à prévoir :

- l'approche générale des travaux fondée notamment sur une analyse des risques de non-conformité des informations publiées avec les exigences de la directive 2013/34/UE, y compris avec les normes ESRS, et/ou du processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations à publier selon ces normes, et/ou de non-conformité avec l'exigence de balisage et/ou de non-respect des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie ;
- les marges d'erreur acceptables utilisées pour déterminer le montant des inexactitudes (erreurs, omissions ou incohérences) dans les informations quantitatives au-delà duquel le jugement ou les décisions des utilisateurs des informations en matière de durabilité sont susceptibles d'être influencés. Compte tenu du fait que les informations en matière de durabilité sont de nature différente et que leur importance relative diffère selon les utilisateurs des rapports de durabilité, le vérificateur définit autant de marges d'erreur acceptables que nécessaire.

¹⁹ Les procédures analytiques consistent à apprécier des informations en matière de durabilité 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.

- le programme de travail définissant la nature et l'étendue des vérifications à mener y compris :
 - les travaux à mettre en œuvre dans les entités comprises dans le périmètre du rapport de durabilité : entreprise, filiales et entités de la chaîne de valeur ;
 - les travaux qui seront confiés à des collaborateurs externes et/ou des experts ;
 - les travaux qui seront menés en lien avec :
 - ✓ le commissaire aux comptes de l'entreprise, les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur ;
 - ✓ les tiers, autres que le commissaire aux comptes de l'entreprise et autres que les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur, intervenant pour le compte de l'entreprise, de ses filiales ou des entités de sa chaîne de valeur, sur certaines informations en matière de durabilité ou sur certains éléments relatifs à ces informations ;
 - les travaux de revue et de supervision des travaux qui seront effectués par les membres de l'équipe de vérification, y compris les travaux de revue et de supervision qui seront effectués par la personne responsable de la mission ;
- le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de l'ensemble des travaux susvisés ;
- le calendrier d'intervention et les personnes composant l'équipe de vérification.

Ces éléments de planification sont consignés par écrit dans un plan de mission et un programme de travail.

Au cours de la mission, sur la base des éléments collectés le vérificateur peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale des travaux, à revoir ses choix et à prévoir des travaux différents ou complémentaires. Dans ce cas, le vérificateur apprécie s'il convient de revoir les termes de sa lettre de mission initiale et demande au représentant légal de l'entreprise son accord sur les modalités révisées.

7. CONTROLE DE LA CONFORMITE DE L'INFORMATION EN MATIERE DE DURABILITE AVEC LES EXIGENCES DE LA DIRECTIVE 2013/34/UE, Y COMPRIS AVEC LA CONFORMITE AVEC LES NORMES ESRS ET AVEC LE PROCESSUS MIS EN ŒUVRE PAR L'ENTREPRISE POUR DETERMINER LES INFORMATIONS A PUBLIER SELON CES NORMES

En application de la directive CSRD, le rapport de durabilité comprend les informations en matière de durabilité définies par les articles 19 bis et 29 bis de la directive 2013/34/UE et les normes ESRS.

Ces informations sont :²⁰

- des informations à publier quelle que soit leur importance relative ; et
- des informations à publier pour autant que l'entreprise les estime importantes²¹.

L'entreprise peut également décider d'inclure dans le rapport de durabilité des informations définies par les normes ESRS mais dont la production n'est pas obligatoire :

- soit parce qu'il s'agit d'informations qui ne seront à publier qu'à compter d'exercices ultérieurs à l'exercice concerné par le rapport de durabilité²² ;

²⁰ Directive CSRD, ESRS dont ESRS 1, 1 (dont 1.3 usage de « *shall disclose* » versus « *may disclose* »)

²¹ Approche de double matérialité

²² ESRS 1, annexe C

- soit parce qu’il s’agit d’informations que l’entreprise est seulement invitée à publier afin d’encourager les bonnes pratiques²³.

L’entreprise peut également décider d’inclure dans le rapport de durabilité des informations qui découlent de législations locales ou de prises de position émanant d’organismes de normalisation et généralement acceptées en matière de rapports de durabilité²⁴.

L’ensemble de ces informations doivent répondre aux caractéristiques de pertinence, représentation fidèle, comparabilité, vérifiabilité et compréhensibilité²⁵.

Le vérificateur met en œuvre les travaux d’assurance limitée définis dans la présente partie 7 afin de conclure qu’il n’a pas détecté d’inexactitudes (erreurs, omissions ou incohérences) dans les informations en matière de durabilité fournies par l’entreprise, d’une importance telle qu’elles remettent en cause la conformité de ces informations avec la directive CSRD, y compris avec les normes ESRS et/ou la conformité du processus mis en œuvre par l’entreprise pour déterminer les informations à publier selon ces normes.

Les éléments qui caractérisent les notions de pertinence, représentation fidèle, comparabilité, vérifiabilité et compréhensibilité sont définies à l’annexe B de l’ESRS 1 et ont trait notamment au respect des principes suivants :

- la **pertinence** exige que l’information fournie permette à ses utilisateurs de prendre leurs décisions au vu d’une approche de double matérialité, matérialité d’impact et matérialité financière ;
- la **représentation fidèle** exige que l’information soit (i) complète, (ii) neutre et (iii) exempte d’erreur ;
- la **comparabilité** implique que les informations fournies par l’entreprise au titre de l’exercice peuvent être comparées aux informations fournies au titre des exercices précédents et qu’elles peuvent être comparées aux informations fournies par d’autres entreprises, en particulier celles ayant des activités similaires ou opérant dans le même secteur ;
- la **vérifiabilité** implique qu’il est possible de corroborer soit ces informations elles-mêmes, soit les données utilisées pour les obtenir ;
- la **compréhensibilité** implique que les informations soient claires, concises et cohérentes. Le respect du critère de compréhensibilité doit permettre à tout utilisateur raisonnablement averti de comprendre facilement l’information fournie.

7.1. MODALITES D’ETABLISSEMENT DU RAPPORT DE DURABILITE

Le vérificateur vérifie que l’entreprise a indiqué, dans son rapport de durabilité, la démarche générale de préparation de ce rapport de façon à permettre de comprendre les modalités de sa préparation (base de préparation), y compris le périmètre de consolidation, les informations sur la chaîne de valeur et les exemptions de divulgation retenus²⁶.

7.2. PERIMETRE DU RAPPORT DE DURABILITE

Le vérificateur vérifie la conformité du périmètre retenu par l’entreprise pour établir son rapport de durabilité avec les dispositions de la directive CSRD et les normes ESRS en veillant à ce que la distinction opérée par ces textes pour ce qui concerne la prise en compte des informations relatives à la chaîne de valeur a bien été appréhendée.

²³ ESRS 1, 1.3

²⁴ ESRS 1, 113

²⁵ ESRS 1, point 2. et annexe B

²⁶ ESRS 2, Base de préparation 3 et suiv.

7.3. VERIFICATION DE LA CONFORMITE DU PROCESSUS D'IDENTIFICATION ET DE COLLECTE DES INFORMATIONS PUBLIEES DANS LE RAPPORT DE DURABILITE

L'établissement, par l'entreprise, du rapport de durabilité implique qu'elle identifie les informations à publier et qu'elle collecte ces informations.

Cette démarche repose principalement sur la mise en œuvre, par l'entreprise, d'un processus établi dans une perspective de « *double matérialité* » qui lui permette :

- d'identifier ses impacts, risques et opportunités liés aux questions de durabilité mais également ceux des entités comprises dans le périmètre de l'information consolidée, le cas échéant et ceux des entités de sa chaîne de valeur ;
- puis d'identifier ceux de ces impacts, risques et opportunités liés aux questions de durabilité qui sont importants et doivent donc être publiés.

7.3.1. IDENTIFICATION DES IMPACTS, RISQUES ET OPPORTUNITES LIES AUX QUESTIONS DE DURABILITE

Le vérificateur vérifie que l'entreprise a défini et mis en œuvre un processus qui lui permette d'identifier ses impacts et qui comprend :

- l'identification des parties prenantes qui peuvent affecter l'entreprise ou peuvent être affectées par elle ; et
- la définition de la matérialité d'impact et la matérialité financière.

7.3.1.1. Identification des parties prenantes

Le vérificateur vérifie que l'entreprise a mis en œuvre une démarche permettant d'identifier ses parties prenantes et les impacts, risques et opportunités attachés à ses parties prenantes.

Il évalue la démarche mise en œuvre :

- en s'appuyant sur sa connaissance de l'entreprise et de son environnement et en tenant compte du fait qu'il existe deux groupes principaux de parties prenantes (une même partie prenante pouvant appartenir aux deux groupes) que sont ²⁷:
 - les parties prenantes concernées c'est-à-dire les individus ou les groupes dont les intérêts sont affectés ou pourraient être affectés, positivement ou négativement, par les activités de l'entreprise et ses relations commerciales directes et indirectes tout au long de sa chaîne de valeur ; et
 - les utilisateurs des informations en matière de durabilité c'est à dire les principaux utilisateurs de l'information financière à usage général (investisseurs existants et potentiels, prêteurs et autres créanciers, y compris les gestionnaires d'actifs, les établissements de crédit, les entreprises d'assurance), ainsi que d'autres utilisateurs, notamment les partenaires commerciaux de l'entreprise, les syndicats et les partenaires sociaux, la société civile et les organisations non gouvernementales, les gouvernements, les analystes et les universitaires ;
- en s'interrogeant sur le fait que cette démarche s'appuie, ou non, sur des pratiques de place ou des méthodologies reconnues.

²⁷ ESRS 1, point 3.1

7.3.1.2. Matérialité d'impact

Matérialité d'impact - Une question de durabilité est importante du point de vue de l'impact lorsqu'elle concerne les incidences matérielles, réelles ou potentielles, positives ou négatives de l'entreprise sur les personnes ou l'environnement à court, moyen et long terme.

Les impacts comprennent ceux qui sont liés aux opérations et à la chaîne de valeur de l'entreprise, y compris par le biais de ses produits et services, ainsi que par le biais de ses relations d'affaires. Les relations d'affaires comprennent celles qui se situent en amont et en aval de la chaîne de valeur de l'entreprise et ne se limitent pas aux relations contractuelles directes²⁸.

Le vérificateur apprécie la démarche retenue par l'entreprise pour déterminer la matérialité d'impact pour chacune des questions de durabilité couvertes par les ESRS thématiques et en particulier si cette démarche suit les quatre étapes suivantes définies par l'ESRS 1²⁹ :

- (a) compréhension du contexte par rapport à ses impacts, y compris ses activités, ses relations d'affaires et ses parties prenantes ;
- (b) identification des impacts réels et potentiels (tant négatifs que positifs), y compris par le biais d'un engagement avec les parties prenantes et les experts concernés. Au cours de cette étape, l'entreprise peut s'appuyer sur des recherches scientifiques et analytiques concernant les incidences sur les questions de durabilité ;
- (c) évaluation de la matérialité de ses impacts réels et potentiels ; et
- (d) détermination des questions matérielles. Au cours de cette étape, l'entreprise adopte des seuils pour déterminer les impacts qui seront couverts par son rapport de durabilité.

En outre, le vérificateur apprécie la démarche retenue par l'entreprise pour évaluer ses impacts négatifs et ses impacts positifs.

Concernant la démarche relative à l'évaluation des impacts négatifs

Le vérificateur apprécie la pertinence du processus de diligence raisonnable en matière de durabilité défini et mis en œuvre par l'entreprise, notamment les critères retenus pour déterminer la gravité et la probabilité des impacts négatifs réels et potentiels.³⁰

Concernant la démarche relative à l'évaluation des impacts positifs

Le vérificateur apprécie la pertinence de la démarche définie et mise en œuvre par l'entreprise, notamment les critères retenus, pour déterminer l'ampleur, la portée et la probabilité des impacts positifs réels et potentiels.³¹

7.3.1.3. Matérialité financière

Matérialité financière - Le champ d'application de la matérialité financière pour les rapports de durabilité est un élargissement du champ d'application de la matérialité utilisée dans le processus de détermination des informations à inclure dans les états financiers de l'entreprise³².

Une information est considérée comme importante pour les principaux utilisateurs de l'information financière à usage général si l'omission, l'inexactitude ou l'occultation de cette information est raisonnablement susceptible d'influencer les décisions qu'ils prennent sur la base du rapport de durabilité de l'entreprise. (ESRS1, 48)

Une question de durabilité est importante d'un point de vue financier si elle déclenche ou si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle déclenche des effets financiers importants sur l'entreprise³³.

²⁸ ESRS 1, point 3.4, 43

²⁹ ESRS 1 AR 9

³⁰ ESRS 1, 4

³¹ ESRS 1, 46

³² ESRS 1, 47

³³ ESRS 1, 49

Le vérificateur apprécie la démarche retenue par l'entreprise pour déterminer la matérialité financière.

A cette fin, il vérifie en particulier que l'entreprise a défini sa matérialité financière³⁴ :

- en ayant considéré qu'il convient de dépasser les risques et opportunités actuels pour considérer les risques et opportunités qui pourraient survenir ; et
- en tenant compte notamment des éléments suivants :
 - l'existence de dépendances à l'égard des ressources naturelles et sociales en tant que sources d'effets financiers ;
 - leur classification comme sources de risques ou d'opportunités.

7.3.2. DETERMINATION DES IMPACTS, RISQUES ET OPPORTUNITES LIES AUX QUESTIONS DE DURABILITE QUI SONT IMPORTANTS ET DOIVENT DONC ETRE PUBLIES

Le vérificateur vérifie l'évaluation, par l'entreprise, des impacts, risques et opportunités liés aux questions de durabilité et notamment la détermination, par cette dernière, de la probabilité d'occurrence de ces risques et opportunités, de l'ampleur potentielle de leurs effets financiers à court, moyen en long terme et des seuils retenus pour déterminer ces effets.³⁵

Cette vérification implique notamment que le vérificateur :

- soit particulièrement vigilant quant au fait que les informations de durabilité sont des données indépendantes les unes des autres et qu'elles sont d'une importance relative différente selon les parties prenantes intéressées par les informations en matière de durabilité ;
- vérifie que l'entreprise a examiné la contribution des risques et opportunités aux effets financiers à court, moyen et long terme en se basant sur³⁶:
 - (a) les scénarios et prévisions jugés susceptibles de se concrétiser ; et
 - (b) les effets financiers potentiels liés aux questions de durabilité découlant soit de situations dont la survenance est plus « *probable qu'improbable* », soit d'actifs ou de passifs qui ne sont pas, ou pas encore, pris en compte dans les états financiers. Cela comprend :
 - i. les situations potentielles qui, suite à la survenance d'événements futurs, peuvent affecter le potentiel de génération de flux de trésorerie ;
 - ii. les capitaux qui ne sont pas reconnus comme des actifs du point de vue de la comptabilité et de l'information financière mais qui ont une influence significative sur la performance financière, tels que les capitaux naturels, intellectuels, humains, sociaux et relationnels ; et
 - iii. les éventuels événements futurs qui pourraient avoir une influence sur l'évolution de ces capitaux.
- vérifie la façon dont l'entreprise a établi et applique des critères, y compris des seuils appropriés, pour déterminer³⁷ :
 - (a) les informations à publier selon les normes ESRS thématiques concernées ; et
 - (b) les informations à publier en tant qu'informations spécifiques.

³⁴ ESRS1, AR 14

³⁵ ESRS1, AR 15

³⁶ ESRS1, AR 15

³⁷ ESRS 1, 35

7.3.3. DISPOSITIONS SPECIFIQUES EN CAS DE RAPPORT DE DURABILITE CONSOLIDE³⁸

Lorsque l'entreprise établit un rapport de durabilité au niveau consolidé, le vérificateur vérifie que l'entreprise a réalisé son évaluation des impacts, risques et opportunités importants pour l'ensemble du périmètre de l'information consolidée en matière de durabilité, et qu'elle s'est assurée que toutes les filiales sont couvertes de manière à permettre l'identification impartiale des impacts, risques et opportunités importants.

Lorsque l'entreprise identifie des différences significatives entre les impacts, risques ou opportunités importants au niveau du groupe et les impacts, risques ou opportunités importants d'une ou plusieurs de ses filiales, le vérificateur vérifie que l'entreprise fournit une description adéquate des impacts, risques et opportunités, selon le cas, de la ou des filiales concernées.

7.4. VERIFICATION DE LA CONFORMITE AVEC LES NORMES ESRS DES INFORMATIONS FOURNIES DANS LE RAPPORT DE DURABILITE

7.4.1. PRESENTATION DES INFORMATIONS DANS LE RAPPORT DE DURABILITE

La présentation des informations dans le rapport de durabilité est un point essentiel pour garantir la lisibilité et la compréhension des questions de durabilité.

Le vérificateur vérifie notamment que³⁹ :

- les informations sont présentées dans une section spécifique du rapport de gestion et d'une manière qui permet de les distinguer des autres informations incluses dans ce rapport ;
- les informations sont structurées en quatre parties : informations générales, informations environnementales, informations sociales et informations de gouvernance dans un ordre spécifiquement défini ;
- lorsque des informations sont incorporées par référence à différentes sources, les conditions de cette incorporation sont respectées ;
- lorsque des informations supplémentaires découlant d'une autre législation qui exige la publication d'informations en matière de durabilité ou de normes et/ou cadres d'information en matière de durabilité généralement acceptés sont incorporées, les conditions de cette incorporation sont respectées ;
- pour ce qui concerne les informations qui sont connectées avec les états financiers ou des éléments financiers, une description narrative, claire et précise ou une référence directe est effectuée de sorte de permettre de relier les informations entre elles.

7.4.2. INFORMATIONS PUBLIEES

7.4.2.1. Identification et sélection des informations à vérifier spécifiquement

Compte tenu du nombre d'informations, qualitatives et quantitatives, figurant dans le rapport de durabilité, le vérificateur ne vérifie spécifiquement que certaines des informations dans le but d'identifier des inexactitudes (erreurs, omissions, incohérences) importantes dans ces informations, y compris en raison de fraudes ou de pratiques d'écoblanchiment, qui seraient susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des informations en matière de durabilité.

Sur la base des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entreprise et lors des vérifications mentionnées aux points 7.1 à 7.4.1 supra, le vérificateur identifie et sélectionne celles des informations :

³⁸ ESRS 1, 7.6

³⁹ ESRS 1, 8

- qui, selon lui, présentent un risque important de non-conformité aux dispositions de la directive CSRD y compris aux normes ESRS et aux caractéristiques auxquelles elles doivent répondre, savoir : la pertinence, la représentation fidèle, la comparabilité, la vérifiabilité et la compréhensibilité ; et/ou
- pour lesquelles, selon lui, il existe des attentes fortes de tout ou partie des utilisateurs du rapport de durabilité.

L'identification et la sélection des informations à vérifier spécifiquement reposent sur l'exercice du jugement professionnel du vérificateur et impliquent la prise en compte de la probabilité et de l'ampleur de la survenance d'inexactitudes, d'insuffisances ou d'omissions dans les informations publiées, au regard de multiples facteurs tels que notamment :

- la complexité de l'organisation de l'entreprise ;
- le nombre d'entités comprises dans le périmètre du rapport de durabilité ;
- les engagements forts portés par l'entreprise, notamment ceux qu'elle rend publics ;
- les critères environnementaux, sociaux et de gouvernance sur lesquels est indexée la partie de la rémunération variable des dirigeants ;
- l'existence de financements dont le taux d'intérêt est conditionné à l'atteinte de critères environnementaux, sociaux et de gouvernance et/ou l'existence de marchés pour lesquels la complétude de tels critères serait prépondérante ;
- le nombre de parties prenantes de l'entreprise et les attentes fortes exprimées et ouvertement communiquées par celles-ci, par exemple à l'occasion des assemblées générales ;
- le niveau de désagrégation des informations en matière de durabilité nécessaire pour une bonne compréhension des impacts, risques et opportunités importants ;
- les informations spécifiques que l'entreprise a estimé nécessaires de publier ;
- les informations complémentaires à celles requises par les normes ESRS que l'entreprise a estimé nécessaire de fournir (dispositions résultant de législations locales, de positions techniques émanant d'autres organismes de normalisation..) ;
- la complexité du(des) sujet(s) considéré(s) en raison notamment des horizons temporels retenus et du degré d'incertitude attaché aux informations, en particulier prospectives, et qui peut être lié notamment :
 - aux limites inhérentes aux connaissances scientifiques ;
 - aux choix des méthodes (méthodologies de référence ou de méthodologies propres) ;
 - aux hypothèses sur les évolutions futures ;
 - au manque de données disponibles.
- les faiblesses des éléments de contrôle interne de l'entreprise sur le(s) sujet(s) considéré(s) ;
- les choix opérés par l'entreprise pour établir les informations et en particulier ses décisions quant à l'application de méthodes reconnues ou non ;
- la part de jugement et de subjectivité dans la détermination des informations à publier ;
- le recours, par l'entreprise, à des tiers pour la préparation des informations en matière de durabilité et/ou pour le contrôle de certaines de ces informations ;
- l'existence de procès, contentieux, litiges ou controverses en matière de durabilité.

7.4.2.2. Nature des vérifications opérées sur les informations sélectionnées

Pour vérifier les informations sélectionnées le vérificateur utilise les techniques de contrôles appropriées aux informations objets de ces vérifications.

Ces techniques peuvent notamment être :

- des demandes d'informations auprès des personnes, internes ou externes à l'entreprise ou à ses filiales ou à sa chaîne de valeur ;
- des procédures analytiques ;
- des observations physiques et des inspections sur site ou non ;
- le recours à des bases de données, méthodologies ou critères de référence, notamment sectorielles.

Lorsqu'il décide des contrôles à opérer, y compris, le cas échéant dans les filiales de l'entreprise, le vérificateur tient compte du fait que certaines de ces vérifications nécessitent qu'il effectue des contrôles sur place.

Par ailleurs, comme mentionné aux points 3.2 et 3.4, lorsque le vérificateur décide de recourir à des experts, ou d'utiliser les travaux d'un tiers, autre que le commissaire aux comptes de l'entreprise et autre qu'un professionnel chargé du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur, intervenant pour le compte de l'entreprise, de ses filiales ou des entités de sa chaîne de valeur, le vérificateur évalue le caractère suffisant et approprié des éléments collectés via ce recours et détermine s'il est nécessaire de mettre en œuvre des travaux complémentaires.

7.4.2.3. Dispositions spécifiques en cas de rapport de durabilité consolidé⁴⁰

Lorsque l'entreprise établit un rapport de durabilité au niveau consolidé, le vérificateur évalue la possibilité d'utiliser, pour les besoins de sa mission, les éléments collectés et les conclusions émises par les professionnels chargés de la vérification d'informations en matière de durabilité d'entités comprises dans le périmètre du rapport de durabilité consolidé.

Pour ce faire, il examine notamment les critères suivants :

- l'identité de ces professionnels et la nature de la mission qui leur a été confiée, leur qualification professionnelle et leur compétence ;
- leur compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à la mission d'assurance limitée du rapport de durabilité consolidé et leur capacité à les respecter ;
- l'existence d'un système de surveillance publique de leur profession ;
- la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de la mission d'assurance limitée du rapport de durabilité consolidé.

A l'issue de cet examen, le vérificateur détermine s'il pourra utiliser ou pas tout ou partie des travaux de ces professionnels et décide des vérifications qu'il réalisera lui-même, en tant que de besoin.

7.4.2.4. Vérifications des autres informations publiées dans le rapport de durabilité

Le vérificateur effectue une lecture attentive des informations publiées dans le rapport de durabilité qui n'ont pas fait l'objet de vérifications spécifiques afin d'apprécier leur cohérence avec les constats issus de l'ensemble des autres travaux qu'il a effectués, y compris ceux menés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement.

⁴⁰ Article 27 bis de la directive audit

En cas d'identification d'incohérence manifeste, le vérificateur s'entretient avec les responsables du rapport de durabilité sur ces incohérences et sur les modifications éventuelles à apporter aux informations concernées.

7.5. AUTRES VERIFICATIONS DE CONFORMITE

Le vérificateur vérifie que l'entreprise s'est acquittée des obligations, autres que celles relatives expressément à la production du rapport de durabilité, et qui sont définies aux articles 19 bis et 29 bis de la directive 2013/34/UE.

7.6. LECTURE FINALE

A l'issue de ses travaux, le vérificateur procède à une lecture :

- des informations publiées dans les parties du rapport de gestion autres que la partie dédiée au rapport de durabilité ; et
- des états financiers

afin d'apprécier la cohérence des constats issus de l'ensemble des travaux qu'il a effectués, y compris ceux menés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement, avec ces informations et états financiers.

En cas d'identification d'incohérence manifeste, le vérificateur s'entretient avec les responsables du rapport de durabilité, et, en tant que de besoin, avec le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes, sur ces incohérences et sur les modifications éventuelles à apporter aux informations concernées.

8. CONTROLE DE LA CONFORMITE AVEC L'EXIGENCE DE BALISAGE DE LA COMMUNICATION D'INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE AVEC LE FORMAT D'INFORMATION ELECTRONIQUE UNIQUE

Il n'existe pas, au jour de la publication de cet avis, de projet de texte qui précise le contenu et la présentation des informations à publier selon le format d'information électronique unique, y compris la méthodologie à suivre en vue de s'y conformer.

En conséquence, le présent document ne traite pas des travaux à mettre en œuvre par le vérificateur.

9. CONTROLE DU RESPECT DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8 DU REGLEMENT (UE) 2020/852 (DIT REGLEMENT TAXONOMIE)

Le rapport de durabilité comprend les informations définies à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, complété notamment par le règlement délégué (UE) 2021/2178.

Cet article 8 dispose plus particulièrement que toute entreprise tenue de publier un rapport de durabilité publie des informations sur la manière et la mesure dans laquelle ses activités sont associées à des activités économiques durables sur le plan environnemental au regard des six objectifs environnementaux retenus par la Commission européenne.

Il prévoit également la fourniture d'un nombre limité d'indicateurs clés de performance qui doivent être déterminés et présentés conformément aux prescriptions dudit règlement en ce comprises ses annexes.

La production de ces informations implique que l'entreprise détermine, au regard du référentiel taxonomie, ses activités économiques durables et pour ce faire détermine :

- ses activités éligibles c'est-à-dire celles qui entrent dans le champ des activités définies par la Commission européenne comme étant susceptibles d'apporter une contribution substantielle à chaque objectif environnemental ; et

- le caractère aligné de ces activités économiques c'est-à-dire qu'elles répondent aux conditions cumulatives suivantes⁴¹ :
 - elles contribuent substantiellement à un ou plusieurs des six objectifs environnementaux ;
 - elles ne causent de préjudice important à aucun de ces objectifs environnementaux ;
 - elles sont exercées dans le respect des garanties minimales définies par le référentiel taxonomie et qui correspondent notamment aux procédures que l'entreprise met en œuvre pour s'aligner avec les principes directeurs de l'OCDE et de l'ONU relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme ; et
 - elles sont conformes aux critères d'examen technique qui posent des conditions spécifiques à respecter pour qu'une activité puisse être considérée comme durable sur le plan environnemental.
- les indicateurs clés de performance et les informations qui les accompagnent, à fournir selon que l'entreprise est une entreprise financière ou non⁴².

Le vérificateur met en œuvre les travaux d'assurance limitée définis dans la présente partie 9 afin de conclure qu'il n'a pas détecté d'inexactitudes (erreurs, omissions ou inexactitudes) dans les informations définies à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et fournies par l'entreprise, d'une importance telle qu'elles remettent en cause le respect des exigences de publication de ces informations.

Les **six objectifs environnementaux** retenus par la Commission européenne sont les suivants :

- l'atténuation du changement climatique ;
- l'adaptation au changement climatique ;
- l'utilisation durable et la protection des ressources aquatiques et marines ;
- la transition vers une économie circulaire ;
- la prévention et la réduction de la pollution ;
- la protection et la restauration de la biodiversité et des écosystèmes.

9.1. VERIFICATION DU PROCESSUS DE DETERMINATION DES ACTIVITES ELIGIBLES ET ALIGNEES

Sur la base de sa connaissance du référentiel taxonomie et des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entreprise et en particulier ceux relatifs au processus mis en œuvre par l'entreprise pour :

- identifier, parmi les différentes activités de l'entreprise et, le cas échéant, des entités incluses dans le périmètre du rapport de durabilité, celles qui sont couvertes par le règlement européen (activités éligibles) ;
- déterminer les caractères éligible et, le cas échéant, aligné de ces activités économiques ;
- collecter ces informations et produire les informations requises,

le vérificateur :

- vérifie si ces procédures couvrent l'ensemble des activités économiques de l'entreprise, y compris les activités économiques des entités incluses dans le périmètre de consolidation⁴³ ;

⁴¹ Article 3 du règlement (UE) 2020/852

⁴² Les notions d'« entreprise financière » et d'« entreprise non financière » sont définies respectivement aux 8) et 9) de l'article premier du règlement délégué (UE) 2021/2178

⁴³ Comptable ou prudentiel selon l'entreprise

- apprécie si ces procédures sont établies de façon à respecter les exigences du référentiel taxonomie pour ce qui concerne l'établissement et la présentation formelle :
 - des informations qualitatives et notamment la nature des activités éligibles et alignées, la manière dont l'entreprise a évalué la satisfaction des critères techniques d'alignement, la description de la composition des indicateurs clés de performance, les méthodologies d'allocation de ces indicateurs aux différentes activités ; et
 - des informations quantitatives et en particulier les indicateurs clés de performance ; et
- apprécie si ces procédures sont établies de façon à ce que les informations chiffrées utilisées pour l'établissement des indicateurs clés de performance concordent avec les données de la comptabilité.

9.2. VERIFICATION DES INFORMATIONS PUBLIEES

9.2.1. PRESENTATION DES INFORMATIONS DANS LE RAPPORT DE DURABILITE

Le vérificateur vérifie que les informations publiées sont fournies et présentées conformément aux exigences de l'ESRS 1⁴⁴ et du référentiel taxonomie à savoir :

- qu'elles sont fournies pour chacun des six objectifs environnementaux ;
- qu'elles sont présentées ensemble, dans une partie clairement identifiable de la section environnementale du rapport de durabilité ; et
- qu'elles respectent les règles de publication précisées dans les annexes du référentiel taxonomie⁴⁵.

9.2.2. IDENTIFICATION ET SELECTION DES INFORMATIONS A VERIFIER SPECIFIQUEMENT

Sur la base des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entreprise et lors des vérifications mentionnées aux points 9.1 à 9.2.1 supra, le vérificateur identifie et sélectionne celles des informations qui, selon lui, présentent un risque important de non-respect du référentiel taxonomie.

L'identification et la sélection des informations à vérifier spécifiquement reposent sur l'exercice du jugement professionnel du vérificateur et impliquent la prise en compte de la probabilité de survenance et de l'ampleur d'inexactitudes, d'insuffisances ou d'omissions dans les informations publiées, au regard de multiples facteurs tels que notamment :

- le secteur, financier ou non, auquel appartient l'entreprise ;
- la complexité de son organisation ;
- le nombre d'entités comprises dans le périmètre du rapport de durabilité ;
- la diversité et la complexité des activités économiques de l'entreprise y compris des entités incluses dans le périmètre de consolidation⁴⁶;
- le nombre d'activités économiques éligibles ;
- les indicateurs clés de performance à publier qui impliquent l'application de méthodologies laissant place à des degrés d'incertitude plus ou moins importants en fonction notamment :
 - des limites inhérentes aux connaissances scientifiques ;
 - des hypothèses retenues ;
 - des données disponibles ;

⁴⁴ ESRS 1, 112

⁴⁵ Voir en particulier l'article 8 du règlement délégué (UE) 0 2021/2178

⁴⁶ Comptable ou prudentiel selon l'entreprise

- la maturité de l'entreprise notamment de ses systèmes d'information destinés à collecter les données ;
- le recours, par l'entreprise, à des tiers pour la préparation des informations et/ou pour le contrôle de certaines de ces informations ;
- l'existence de procès, contentieux, litiges ou controverses en matière de durabilité.

9.2.3. NATURE DES VERIFICATIONS OPEREES SUR LES INFORMATIONS SELECTIONNEES

Pour vérifier les informations sélectionnées le vérificateur utilise les techniques de contrôles appropriées aux informations objets de ces vérifications.

Ces techniques peuvent notamment être :

- des demandes d'informations auprès des personnes, internes ou externes à l'entreprise ou à ses filiales ou à sa chaîne de valeur ;
- des procédures analytiques ;
- des observations physiques et des inspections sur site ;
- le recours à des bases de données, méthodologies ou critères de référence, notamment sectorielles.

Lorsqu'il décide des contrôles à opérer, y compris, le cas échéant dans les filiales de l'entreprise, le vérificateur tient compte du fait que certaines de ces vérifications nécessitent qu'il effectue des contrôles sur place.

Par ailleurs, comme mentionné aux points 3.2 et 3.4, lorsque le vérificateur décide de recourir à des experts, ou d'utiliser les travaux d'un tiers, autre que le commissaire aux comptes de l'entreprise et autre qu'un professionnel chargé du contrôle des comptes de ses filiales, intervenant pour le compte de l'entreprise ou de ses filiales, le vérificateur évalue le caractère suffisant et approprié des éléments collectés via ce recours et détermine s'il est nécessaire de mettre en œuvre des travaux complémentaires.

Concernant l'éligibilité des activités économiques

Pour chacune des informations sélectionnées, le vérificateur vérifie :

- concernant les activités économiques que l'entreprise a déterminées comme éligibles :
 - que ces activités figurent dans la liste des activités économiques éligibles et répondent aux définitions du référentiel taxonomie. Si dans le cadre de cette vérification le vérificateur s'appuie sur les codes NACE⁴⁷ qui peuvent être associés à ces activités, il tient compte du fait que ces codes, qui peuvent constituer un support utile⁴⁸ ne sont qu'indicatifs et que l'analyse d'éligibilité se base uniquement sur les définitions du référentiel taxonomie ; et
 - que les informations fournies au titre de ces activités éligibles répondent aux conditions posées par le référentiel taxonomie y compris dans le format de présentation de ces activités ;
- concernant les activités économiques que l'entreprise a déterminées comme non éligibles : que les informations fournies répondent également aux conditions posées par le référentiel taxonomie y compris dans le format de présentation de ces activités⁴⁹.

⁴⁷ Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne

⁴⁸ [Publication AMF « Eclairages sur le premier reporting taxonomie des sociétés cotées » \(novembre 2022\)](#) et [FAQ de la commission européenne \(octobre 2022\)](#)

⁴⁹ Règlement délégué (UE) 2021/2178 et [FAQ de la Commission européenne \(décembre 2021\)](#)

Concernant l'alignement des activités économiques éligibles

Le vérificateur apprécie si les activités économiques éligibles répondent aux conditions cumulatives posées par le référentiel taxonomie pour être qualifiées d'alignées (contribution substantielle, absence de préjudice important, respect des garanties minimales et complétudes des critères techniques) et notamment que les critères techniques définis par le référentiel taxonomie sont respectés.

Dans le cadre de ces vérifications, le vérificateur notamment :

- apprécie les choix opérés par l'entreprise quant à la prise en compte, ou non, des interprétations, foires aux questions, ou autres guides d'application, avis et commentaires qui ont pu être émis par la Commission européenne, l'EFRAG et/ou les régulateurs européens et français ;
- apprécie les informations contextuelles fournies au regard du référentiel taxonomie ;
- s'agissant du respect des garanties minimales :
 - vérifie que l'analyse, réalisée par l'entreprise, du respect des garanties minimales couvre l'ensemble des thématiques : droits humains, lutte contre la corruption, fiscalité et éthique des affaires ;
 - tient compte des éléments collectés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et relatives :
 - ✓ aux éventuelles controverses auxquelles l'entreprise a été ou est confrontée ;
 - ✓ aux procédures de diligence raisonnable mises en œuvre par l'entreprise, y compris celles permettant d'identifier, de prévenir, d'atténuer ou de remédier aux incidences négatives réelles et potentielles liées à ses opérations et, le cas échéant, aux opérations de ses filiales et des entreprises incluses dans sa chaîne de valeur ;
 - ✓ aux raisons pour lesquelles, le cas échéant, l'entreprise n'a pas pu identifier, prévenir ou atténuer les éventuelles incidences négatives identifiées ou y remédier ;
 - s'agissant du respect des critères techniques, apprécie les méthodologies utilisées, les hypothèses clés et les estimations retenues par l'entreprise.

Concernant les indicateurs clés de performance

Le vérificateur vérifie que ces indicateurs ainsi que les informations qui les accompagnent⁵⁰ ont été définis conformément à la réglementation taxonomie.

Dans ce cadre, le vérificateur notamment :

- vérifie les rapprochements réalisés par l'entreprise avec les données issues de la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des états financiers et/ou avec les données de gestion elles-mêmes rapprochées de la comptabilité ; et
- vérifie le correct calcul arithmétique des indicateurs. A ce titre :

Lorsque l'entreprise est une entreprise non financière, s'agissant des indicateurs clés de performance relatifs aux éléments suivants provenant de produits ou services associés à des activités économiques pouvant être considérées comme durables :

- le chiffre d'affaires :
 - ✓ le vérificateur vérifie que le total du chiffre d'affaires des activités alignées, éligibles non-alignées et non-éligibles concorde avec le chiffre d'affaires de l'entreprise, le cas échéant consolidé ;

⁵⁰ Article 8 du règlement délégué (UE) 2021/2178

- ✓ lorsque l'activité économique contribue à plusieurs objectifs environnementaux, il vérifie que les doubles comptages ont été évités ;
- la part des dépenses d'investissement (CapEx) :
 - ✓ le vérificateur vérifie que le total des CapEx des activités alignées, éligibles non-alignées et non-éligibles concorde avec les augmentations des immobilisations corporelles et incorporelles (y compris les droits d'utilisation comptabilisés selon IFRS 16 Locations, le cas échéant) figurant dans l'annexe des états financiers ;
- les dépenses d'exploitation (OpEx) :
 - ✓ le vérificateur vérifie que le total des OpEx des activités alignées, éligibles non-alignées et non-éligibles concorde avec les éléments comptabilisés dans les états financiers ;
- lorsque l'entreprise estime que les dépenses opérationnelles ne revêtent pas une importance significative pour son modèle économique⁵¹, il vérifie que les conditions posées par le référentiel taxonomie sont respectées.

Lorsqu'une entreprise est une entreprise financière, le vérificateur exerce la même vigilance et adapte ses travaux en fonction des indicateurs publiés qui dépendent du secteur d'activité auquel l'entreprise appartient (ratio d'actifs verts (GAR - green asset ratio), ratio d'actifs verts pour les garanties financières, ratio d'actifs verts pour les actifs sous gestion, indicateurs relatifs aux produits perçus, indicateurs de souscription,...⁵²).

Connectivité avec les états financiers et les autres informations de durabilité publiées dans le rapport de durabilité

Connectivité avec les états financiers

Le vérificateur vérifie que les informations comptables nécessaires à l'établissement des informations objet de ses contrôles concordent avec les états financiers, et, en tant que de besoin, s'entretient avec le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes.

Connectivité avec les autres informations de durabilité publiées dans le rapport de durabilité

Le vérificateur vérifie que les informations objet de ses contrôles sont cohérentes avec les autres informations de durabilité publiées dans le rapport de durabilité et en particulier les informations définies par les ESRS E1, E2, E3, E4 et E5.

Il procède à la lecture d'ensemble, notamment des informations contextuelles et des jugements et approximations éventuelles afin de relever, le cas échéant, les informations relatives à la taxonomie qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

9.3. LECTURE FINALE

A l'issue de ses travaux, le vérificateur procède à une lecture :

- des informations publiées dans les parties du rapport de gestion autres que la partie dédiée au rapport de durabilité ; et
- des états financiers,

afin d'apprécier la cohérence des constats issus de l'ensemble des travaux qu'il a effectués, y compris ceux menés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement, avec ces informations et états financiers.

En cas d'identification d'incohérence manifeste, le vérificateur s'entretient avec les responsables du rapport de durabilité, et, en tant que de besoin, avec le commissaire aux

⁵¹ Règlement délégué (UE) 2021/2178, Annexe I, paragraphe 1.1.3.2

⁵² Règlement délégué (UE) 2021/2178

comptes en charge de la certification des comptes, sur ces incohérences et sur les modifications à apporter aux informations concernées.

10. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

Le vérificateur met en œuvre les travaux lui permettant d'identifier les événements postérieurs qui concernent les informations en matière de durabilité survenus après la clôture de l'exercice sur lequel porte le rapport de durabilité.

Pour ce faire, notamment, à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport d'assurance limitée, il s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de la survenance de tels événements.

S'il identifie un tel événement, selon la date de sa survenance et son caractère significatif, le vérificateur apprécie le traitement à y réserver et en tire, le cas échéant, les conséquences dans son rapport d'assurance limitée.

Par exemple, si l'évènement est survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté de l'information en matière de durabilité il vérifie que cet événement a été correctement pris en compte.

11. APPRECIATION DES ELEMENTS COLLECTES A L'OCCASION DES VERIFICATIONS

Tout au long de sa mission d'assurance limitée, le vérificateur collecte des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect des dispositions de la CSRD y compris des normes ESRS qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son avis sur les informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de durabilité.

Ces éléments doivent être suffisants et appropriés, conditions qui s'apprécient au regard de leur quantité et de leur qualité.

Dans le cadre de cette appréciation, le vérificateur exerce son esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause le respect des caractéristiques auxquelles les informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de durabilité doivent répondre et à la cohérence de ces informations. Compte tenu de l'importance que revêtent les informations en matière de durabilité, tant pour l'entreprise que pour les utilisateurs de ces informations, le vérificateur est particulièrement vigilant quant à ces indices qui peuvent être :

- des éléments internes ou externes à l'entreprise ;
- fournis par l'entreprise ou par certaines de ses parties prenantes ;
- des éléments collectés par le vérificateur pour les besoins de sa mission d'assurance limitée ou dont il a pu avoir connaissance en dehors de cette mission (engagements publics énoncés par l'entreprise sur son site internet ou par voie de presse, allégations de certaines parties prenantes relayées dans la presse nationale..).

Cette vigilance qui nécessite que le vérificateur soit attentif à l'environnement de l'entreprise n'implique cependant pas qu'il mette en œuvre des actions particulières pour identifier de tels indices ni ne prête attention à toute information susceptible de remettre en cause les informations publiées dans le rapport de durabilité.

En cas de doute sur le caractère suffisant et/ou approprié d'un ou plusieurs élément(s) collecté(s), le vérificateur mène plus avant ses investigations et s'entretient, en tant que de besoin, avec les personnes de l'entreprise en charge de l'élaboration des informations concernées.

Au moment approprié, lorsqu'il identifie des inexactitudes, insuffisances ou omissions, des défaillances d'éléments du contrôle interne ou tout autre élément pertinent pour l'information en matière de durabilité et sa préparation, le vérificateur détermine celles qui doivent être portées à l'attention des personnes de l'entreprise en charge de l'élaboration des informations

concernées et/ou de la direction selon qu'il estime qu'elles sont importantes pour elles dans le cadre de leurs fonctions.

Lorsque le vérificateur identifie des inexactitudes, insuffisances ou omissions qui nécessitent d'être corrigées, il demande à ce qu'elles le soient.

Si ces corrections sont apportées le vérificateur s'assure qu'elles sont suffisantes et appropriées.

Si tout ou partie des corrections demandées ne sont pas apportées, le vérificateur s'enquiert des raisons de ce refus.

Au vu de ces investigations complémentaires, échanges et corrections apportées, ou non, le vérificateur détermine les conséquences à en tirer sur sa mission, à savoir :

- la révision, le cas échéant, de tout ou partie de son approche générale des travaux ; et/ou
- la révision de la formulation de son avis sur les informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de durabilité.

A l'issue de ses travaux, le vérificateur conclut sur l'importance relative des constats issus de ses vérifications et détermine les conséquences à en tirer dans la formulation de son avis sur les informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de durabilité.

En outre, lorsque sa mission d'assurance limitée concerne une entité d'intérêt public et que le vérificateur soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant le rapport de durabilité, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entreprise et lui demande que des investigations soient menées et que des mesures appropriées soient prises pour traiter de ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent. Lorsque ces investigations ne sont pas menées, le vérificateur en informe les autorités chargées d'enquêter sur de telles irrégularités.⁵³

12. COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE

Lors de l'exercice de sa mission d'assurance limitée le vérificateur communique avec des organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce afin de porter à leur connaissance les éléments importants relatifs à sa mission.

Cette communication est effectuée aux moments que le vérificateur juge appropriés selon l'importance des sujets et les éventuelles actions à entreprendre par les organes concernés.

Elle concerne notamment :

- la nature et l'étendue des travaux planifiés ainsi que le calendrier de mise en œuvre de ces travaux ;
- les difficultés importantes rencontrées lors de sa mission d'assurance limitée susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ou qui les ont affectées ;
- les constats issus de ses travaux et susceptibles d'impacter son avis sur l'information en matière de durabilité contenue dans le rapport de durabilité et notamment :
 - les inexactitudes, insuffisances ou omissions induites par des erreurs ou des fraudes dont il a demandé la correction et qui n'ont pas été corrigées ;
 - les défaillances importantes d'éléments du contrôle interne pertinents pour l'information en matière de durabilité et sa préparation ;
 - les incohérences manifestes identifiées qui n'ont pas été résolues ;
- les questions importantes ayant fait l'objet d'échanges avec la direction ;

⁵³ Article 7 du règlement (UE) n0537/2014 par renvoi de l'article 25 quinquies de la directive 2006/43/CE

- les modifications de l'information en matière de durabilité qui devraient être, selon lui, apportées en réponse aux constats issus de ses vérifications ;
- les conséquences qu'il serait conduit à tirer, dans son avis sur l'information en matière de durabilité contenue dans le rapport de durabilité, si l'entreprise n'apportait pas les modifications attendues ;
- tout autre élément apparu au cours de sa mission d'assurance limitée, qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leurs fonctions.

Le vérificateur communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale n'est pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

13. EXERCICE DE LA MISSION PAR PLUSIEURS VERIFICATEURS

Lorsque l'entreprise décide de confier la mission d'assurance limitée à plusieurs vérificateurs, ceux-ci exercent leur mission conformément aux principes qui suivent.

Une prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et une évaluation des éléments collectés réalisée individuellement.

Avant d'engager leurs travaux chaque co-vérificateur individuellement, prend connaissance de l'entreprise et de son environnement et effectue sa propre appréciation des éléments collectés.

Cette appréciation individuelle leur permet ensuite de définir, ensemble, les contrôles à opérer et leur répartition entre eux.

Une définition concertée des vérifications à réaliser

A partir de leur prise de connaissance individuelle de l'entreprise et de son environnement, les co-vérificateurs définissent ensemble, de manière concertée, l'approche générale des travaux à retenir.

Il s'agit à ce stade pour les co-vérificateurs de confronter leur analyse individuelle et de convenir, ensemble, des vérifications à réaliser.

Lettre de mission

Dans le cas où la mission d'assurance limitée sur l'information, le cas échéant consolidée, en matière de durabilité est confiée à plusieurs vérificateurs, ceux-ci établissent soit une lettre de mission conjointe, soit des lettres de mission individuelles, après avoir échangé entre eux.

Une répartition équilibrée des vérifications à réaliser

Les co-vérificateurs se répartissent les travaux à mettre en œuvre en s'assurant du caractère équilibré de cette répartition.

La notion de « *répartition équilibrée* » constitue un point fondamental du bon exercice de la co-vérification et implique la prise en compte de critères quantitatifs tel que le volume d'heures de travail, et de critères qualitatifs tels que l'expérience ou la qualification de l'équipe de vérification.

Le fait de répartir les travaux ne signifie pas que chaque vérificateur travaille seul. En effet, tout au long de l'exécution des vérifications et en particulier lorsque ces dernières portent sur des questions de durabilité ou des informations de durabilité importantes et/ou complexes, les co-vérificateurs échangent, notamment pour apprécier si, au vu des éléments collectés, les vérifications initialement planifiées sont toujours appropriées.

Enfin, si les co-vérificateurs exercent leur mission pendant plusieurs exercices, dans le but de favoriser un examen contradictoire des informations en matière de durabilité, la répartition des travaux est régulièrement revue entre les co-vérificateurs.

Un examen critique des vérifications effectuées par l'(les) autre(s) co-vérificateur(s)

Les travaux réalisés par chaque vérificateur font l'objet d'un examen critique de la part de l'autre vérificateur, appelé la *revue croisée*. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- les travaux mis en œuvre par le co-vérificateur correspondent à ce qui avait été décidé et ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés à partir desquelles il pourra fonder son avis sur les informations en matière de durabilité ;
- les conclusions auxquelles le co-vérificateur a abouti sont pertinentes et cohérentes.

En fonction de son appréciation des travaux et conclusions de l'autre co-vérificateur, chaque vérificateur détermine s'il convient de mettre en œuvre des travaux complémentaires.

Des avis déterminés et signés conjointement

Le rapport d'assurance limitée est établi conjointement par les co-vérificateurs.

Lorsque les co-vérificateurs ont des avis divergents ils en font mention dans le rapport d'assurance limitée en exprimant chacun leur avis.

Une communication concertée avec la direction de l'entreprise et ses organes de gouvernance, y compris, le cas échéant le comité d'audit

Les co-vérificateurs communiquent ensemble et de manière concertée avec la direction de l'entreprise et ses organes de gouvernance, qu'il s'agisse de leurs avis sur les informations en matière de durabilité ou de toute information importante relevée dans le cadre de leurs vérifications.

Une documentation appropriée

Chaque co-vérificateur constitue un dossier comprenant les documents permettant d'étayer les conclusions qu'il a émises.

Ces documents permettent en particulier de comprendre l'approche générale des travaux retenue, les travaux mis en œuvre, les éléments collectés à l'occasion de ces travaux, les échanges intervenus avec l'autre co-vérificateur, avec la direction de l'entreprise et ses organes de gouvernance, y compris le cas échéant, le comité d'audit, et son appréhension du caractère suffisant et approprié de l'ensemble de ces éléments.

La co-vérification implique donc une collaboration étroite des co-vérificateurs ce qui nécessite notamment qu'ils s'entretiennent de tout sujet important identifié dans le cadre de leurs vérifications respectives et qu'ils s'expriment ensemble lorsqu'un sujet doit être traité avec la direction de l'entreprise ou ses organes de gouvernance, y compris les situations de désaccord entre eux lorsqu'il en existe.

14. RAPPORT D'ASSURANCE LIMITEE DU VERIFICATEUR⁵⁴

Le vérificateur présente les résultats de sa mission d'assurance limitée dans un rapport écrit destiné à l'organe chargé de statuer sur les comptes.

Forme et contenu du rapport d'assurance limitée

Le rapport est rédigé d'une manière claire, concise et cohérente de sorte que tout utilisateur de ce rapport, raisonnablement averti, puisse comprendre facilement son contenu.

Il comporte :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'assurance limitée sur les informations en matière de durabilité ;
- l'indication de l'entreprise qui fait l'objet de la mission d'assurance limitée ;

⁵⁴ Article 28 bis de la directive 2006/43/CE

- l’indication de l’organe auquel le rapport est destiné ;
- les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :
 - une partie introductive qui mentionne :
 - ✓ l’entreprise qui fait l’objet de la mission d’assurance limitée ;
 - ✓ les références textuelles qui posent l’obligation à l’entreprise de fournir les informations en matière de durabilité contenues dans le rapport de durabilité et le cadre normatif (normes ESRS) d’établissement de ces informations ;
 - ✓ la précision selon laquelle les informations objet de la mission d’assurance limitée sont des informations individuelles (annuelles) ou consolidées ;
 - ✓ la date de clôture et l’exercice auquel les informations objet de la mission d’assurance limitée se rapportent.
 - une partie qui décrit l’étendue de la mission d’assurance limitée et contient à ce titre :
 - ✓ une mention qui précise que l’exercice de la mission d’assurance limitée est encadrée par des règles de déontologie et de contrôle de qualité ;
 - ✓ la référence textuelle qui pose l’obligation au vérificateur de réaliser sa mission et l’identification des trois pans de cette mission ;
 - ✓ la référence aux normes, procédures ou exigences nationales conformément auxquelles la mission d’assurance limitée a été conduite ;
 - ✓ l’approche générale des travaux retenue en expliquant qu’elle procède de l’identification de risques de non-conformité aux textes régissant la publication des informations en matière de durabilité et de la définition, pour les données quantitatives, de marges d’erreur acceptables.
 - une partie qui décrit, pour chaque pan de la mission présenté distinctement :
 - ✓ la nature des vérifications opérées en précisant expressément les entités concernées par ces vérifications (l’entreprise, ses filiales, les entités de sa chaîne de valeur), les éléments vérifiés, la nature de ces vérifications y compris leur modalités pratiques (réalisation sur site ou non) ;

Ces informations sont fournies dans le corps du rapport ou en annexe à ce dernier. Dans ce dernier cas, le rapport renvoie explicitement à cette annexe ;

 - ✓ la conclusion issue de ces travaux, formulée conformément aux dispositions exprimées ci-dessous dans la partie dédiée aux conclusions du vérificateur.
- la date du rapport ;
- la signature du vérificateur personne physique qui assume la mission d’assurance limitée en nom propre ou pour le compte de la personne morale qui l’a désigné pour exercer cette mission.

Formulation des conclusions du vérificateur

Le vérificateur fait état de la conclusion de ses travaux en formulant un avis qui peut, dans certaines situations, être assorti d’observations destinées à attirer l’attention de l’utilisateur des informations en matière de durabilité sur une information fournie par l’entreprise dans le rapport de durabilité.

Concernant le premier pan de la mission relatif à la conformité de l’information, le cas échéant consolidée, en matière de durabilité avec les exigences de la directive 2013/34/UE⁵⁵, le vérificateur émet trois conclusions distinctes au titre de :

⁵⁵ Directive qui concerne les états financiers annuels, consolidés et aux rapports y afférents

- la conformité aux normes ESRS du processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations à publier ;
- la conformité aux normes ESRS des informations publiées ;
- la conformité aux autres dispositions de la directive 2013/34/UE.

Au titre de chacun de ces trois points, le vérificateur formule :

- soit un avis de conformité ;

Cet avis est émis lorsque les vérifications mises en œuvre n'ont pas conduit à identifier d'erreur, d'omission ou d'incohérences telles qu'elles remettent en cause la conformité objet de l'avis.

- soit un avis de conformité assorti de réserve(s) motivée(s) ;

Cet avis est émis lorsque le vérificateur :

- a identifié, une ou des erreurs, omissions ou incohérences qui n'ont pas été corrigées par l'entreprise et qui sont telles qu'il estime qu'elles remettent en cause la conformité objet de l'avis, ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les vérifications nécessaires pour fonder son avis ; 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 en matière de durabilité de fonder son jugement en connaissance de cause.

- soit un avis de non-conformité, motivé ;

Cet avis est émis lorsque le vérificateur :

- a identifié, une ou des erreurs, omissions ou incohérences qui n'ont pas été corrigées par l'entreprise et qui sont telles qu'il estime qu'elles remettent en cause la conformité objet de l'avis, ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les vérifications nécessaires pour fonder son avis ; 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 en matière de durabilité de fonder son jugement en connaissance de cause.

- soit une impossibilité d'émettre un avis, motivée ;

Cet avis est émis lorsque le vérificateur :

- n'a pas pu mettre en œuvre toutes les vérifications nécessaires pour fonder son avis ; et
- que les incidences de cette(ces) erreurs, omissions ou incohérences 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 en matière de durabilité de fonder son jugement en connaissance de cause.

En outre, lorsque le vérificateur émet un avis de conformité, avec ou sans réserve, il peut assortir son avis d'observations destinées à attirer l'attention de l'utilisateur des informations en matière de durabilité sur une information fournie par l'entreprise dans le rapport de durabilité.

Ces observations, qui consistent en un renvoi aux informations concernées fournies par l'entreprise dans le rapport de durabilité, pourront notamment porter sur :

- les éléments permettant de comprendre comment l'entreprise a préparé son rapport de durabilité, dans toutes ses composantes, quantitatives et qualitatives ;

- les limites du contenu du rapport de durabilité en raison par exemple de la couverture du périmètre de consolidation, de la capacité de l'entreprise à mesurer de façon précise certaines valeurs ou indicateurs en raison notamment des limites des données scientifiques ;
- l'importance des jugements portés par l'entreprise dans la détermination de certaines informations ;
- les axes d'amélioration, compatibles avec les normes ESRS, et la façon dont l'entreprise s'engage à les mettre en œuvre.

Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après chaque avis.

Point d'attention : les éléments précités devront être cependant acceptables au regard des prescriptions de la directive CSRD et des normes ESRS. Dans le cas contraire, le vérificateur sera conduit à émettre une réserve voire un avis de non-conformité ou une impossibilité de conclure.

Concernant le deuxième pan de la mission relatif à la conformité avec l'exigence de balisage de l'information, le cas échéant consolidée, en matière de durabilité.

Comme mentionné au point 8 du présent avis technique, il n'existe pas, au jour de la publication de cet avis, de projet de texte qui précise le contenu et la présentation des informations à publier selon le format d'information électronique unique.

En conséquence, le présent document ne traite pas de la formulation des conclusions du vérificateur relative à ce deuxième pan de la mission.

Concernant le troisième pan de la mission relatif au respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, le vérificateur formule un avis conformément aux principes énoncés au titre du premier pan de la mission c'est-à-dire qu'il formule :

- soit un avis de respect des exigences ;
- soit un avis de respect des exigences assorti de réserve(s) motivée(s) ;
- soit un avis de non-respect des exigences, motivé ;
- soit une impossibilité d'émettre un avis, motivée.

A l'instar également de ce qui est prévu au titre du 1^{er} pan de la mission, lorsque le vérificateur émet un avis de respect des exigences, avec ou sans réserve, il peut assortir son avis d'observations destinées à attirer l'attention de l'utilisateur des informations en matière de durabilité sur une information fournie par l'entreprise dans le rapport de durabilité.

15. DOCUMENTATION DU DOSSIER DU VERIFICATEUR

Le vérificateur constitue un dossier contenant la documentation de la mission d'assurance limitée.

Il fait figurer dans ce dossier les documents qui permettent d'étayer son avis sur les informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de durabilité et d'établir que la mission d'assurance limitée a été réalisée dans le respect de la réglementation applicable et conformément aux recommandations du présent avis technique.

Les éléments de documentation consignés dans le dossier doivent permettre à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'assurance en matière de durabilité et n'ayant pas participé à la mission d'assurance limitée d'être en mesure de comprendre :

- l'approche générale des travaux retenue et en particulier son analyse des risques de non-conformité des informations publiées avec les exigences définies par les textes applicables ;

- la déclinaison de cette approche en termes de nature, calendrier et étendue des travaux planifiés ;
- les travaux mis en œuvre y compris les échanges importants intervenus avec :
 - l'entreprise, y compris les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, ses filiales et les entités de sa chaîne de valeur ;
 - les tiers, autres que le commissaire aux comptes de l'entreprise et autres qu'un professionnel chargé du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur, intervenus pour le compte de l'entreprise, de ses filiales ou des entités de sa chaîne de valeur ;
 - le commissaire aux comptes de l'entreprise, les professionnels chargés du contrôle des comptes de ses filiales et des entités de sa chaîne de valeur ; et
 - les experts auxquels le vérificateur a décidé de recourir.
- les constats issus des travaux mis en œuvre et l'incidence de ces constats sur la formulation de son avis sur l'information en matière de durabilité contenue dans le rapport de durabilité.

Le vérificateur peut apporter toute modification de fond et de forme aux éléments de documentation jusqu'à la date de signature de son rapport d'assurance limitée. Au-delà de cette date, il ne peut y apporter aucune modification de fond. Il ne peut y apporter que des modifications formelles, dont il garde la trace, dans un délai de soixante jours après la date de signature de son rapport.

Les éléments de documentation permettent d'identifier la personne de l'équipe de vérification qui a effectué les travaux et la date de leur réalisation. Ils sont formalisés sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

ANNEXES

1. COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL H3C - CSRD - MISSION D'ASSURANCE LIMITEE

- **Mme Florence Peybernès**, Présidente du groupe de travail, Présidente du Haut conseil
 - **M. Olivier Arthaud**, commissaire aux comptes, représentant de la Fédération des Cabinets Intermédiaires (FCI)
 - **M. Arnaud Audo**, commissaire aux comptes, représentant de la FCI
 - **M. Jean-Luc Barlet**, commissaire aux comptes, représentant de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)
 - **Mme Marie-Pierre Calmel**, membre du collège du H3C
 - **M. Fabien Cerutti**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
 - **Mme Carole Cherrier**, commissaire aux comptes, représentante de la CNCC
 - **M. Damien Duheron**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
 - **M. Jean-Jacques Dussutour**, membre du collège du H3C
 - **M. Robin Fournier**, membre du collège du H3C
 - **Mme Bénédicte François**, membre du collège du H3C
 - **M. Cédric Haaser**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
 - **M. Cédric Jacquet**, commissaire aux comptes, représentant de la FCI
 - **M. Alain Jounot**, responsable du département RSE du Groupe AFNOR, représentant de la fédération Filiance
 - **M. Jean-François Mallen**, commissaire aux comptes, représentant du syndicat Experts-comptables et Commissaires aux comptes de France (ECF)
 - **M. Jean-Louis Morand**, Directeur Général Adjoint - Fonction Support du Groupe Qualiconsult, représentant de la fédération Filiance
 - **Mme Laure Mulin**, commissaire aux comptes, représentante de la CNCC
 - **M. Julien Rivals**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
 - **M. Jean-Paul Thill**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
 - **Mme Isabelle Tracq-Sengeissen**, commissaire aux comptes, représentante de la CNCC
- Rapporteur : Mme Sandrine Besnard**, Directrice de la division des normes et de la déontologie du H3C

2. AUDITIONS MENEES PAR LE GROUPE DE TRAVAIL H3C - CSRD - MISSION D'ASSURANCE LIMITEE

- Amundi
- Association françaises des entreprises privées (Afep)
- Autorité des normes comptables (ANC)
- Bureau Véritas
- Confédération des petites et moyennes entreprises (CPME)

- Confédération Européenne des Syndicats (CES)
- Crédit Agricole
- Ernst & Young et Associés
- Electricité de France (EDF)
- Eramet
- Fédération bancaire française (FBF)
- Fonds mondial pour la nature – World Wide Fund for Nature (WWF)
- France Assureurs
- Groupe consultatif européen sur l'information financière – European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
- KPMG SA
- Groupe Moët Hennessy Louis Vuitton (LVMH)
- Mazars SAS
- Middelnext
- Mouvement des entreprises de France (MEDEF)
- Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE)
- PricewaterhouseCoopers (PwC)
- Sanofi
- Société Française des Analystes Financiers (SFAF)
- TotalEnergies
- Transparency International France
- XBRL Europe