



**MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE
DE DURABILITE ET DE CONTROLE DES EXIGENCES DE
PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8
DU REGLEMENT (UE) 2020/852**

LIGNES DIRECTRICES

Octobre 2024

Ces lignes directrices se substituent à l'Avis technique de Juin 2023
Mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité

TABLE DES MATIERES

PROPOS LIMINAIRES	4
1. Contexte législatif	4
2. Fondement et objet des lignes directrices	5
3. Points d'attention	6
LIGNES DIRECTRICES RELATIVES AUX TRAVAUX ATTENDUS AU TITRE DE LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE ET DE CONTROLE DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8 DU REGLEMENT (UE) 2020/852 (ASSURANCE LIMITEE).....	8
1. Terminologie	8
2. Fondement et attendus de la mission	8
3. Moyens nécessaires à l'exercice de la mission	10
3.1. Jugement professionnel et esprit critique	10
3.2. Echanges avec les commissaires aux comptes chargés de certifier les comptes de l'entité et des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité	10
3.3. Utilisation des travaux d'un tiers, autre que les commissaires aux comptes chargés de certifier les comptes de l'entité et des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité.....	11
3.4. Recours à des experts.....	12
3.5. Echanges au sein de l'équipe de vérification	12
4. Lettre de mission	12
5. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement.....	13
6. Planification des travaux à mettre en œuvre	16
7. Contrôle de la conformité du processus mis en œuvre par l'entité pour déterminer les informations en matière de durabilité à publier et contrôle du respect de l'obligation de consultation du comité social et économique	17
7.1. Identification et évaluation des impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité	18
7.2. Dispositions spécifiques en cas d'informations publiées à un niveau consolidé ou combiné.....	21
7.3. Consultation du comité social et économique	21
8. Contrôle de la conformité des informations en matière de durabilité avec les exigences de l'article L. 232-6-3 ou L. 233-28-4 du code de commerce, y compris avec les ESRS.....	21
8.1. Modalités d'établissement des informations en matière de durabilité.....	23
8.2. Présentation des informations en matière de durabilité.....	23
8.3. Informations vérifiées spécifiquement	23
9. Contrôle du respect des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie	26
9.1. Détermination des activités éligibles et alignées	27

9.2. Présentation des informations prévues par le référentiel taxonomie.....	28
9.3. Informations vérifiées spécifiquement	28
10. Contrôle de la conformité, avec l'exigence de balisage au format d'information électronique unique, des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie.....	31
11. Lecture finale	31
12. Appréciation des éléments collectés à l'occasion des vérifications	32
13. Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	33
14. Communication avec les organes d'administration, de direction et de surveillance, et, lorsque l'entité en est dotée, avec le comité spécialisé (organes visés aux articles L. 821-63 et L. 822-28 du code de commerce).....	33
15. Autres communications du vérificateur et révélation des faits délictueux au procureur de la République.....	34
16. Documentation du dossier du vérificateur	34
17. Rapport du vérificateur.....	35
18. Exercice de la mission par plusieurs vérificateurs	40
ANNEXE 1. COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL H2A-CSR	43
ANNEXE 2. ENTITES AUDITIONNEES PAR LE GROUPE DE TRAVAIL H2A-CSR	44
ANNEXE 3. MODELES DE RAPPORT	45

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 un système économique stable, durable et inclusif.

Soucieuse d'être performante en matière de transposition, la France a souhaité disposer, dans les meilleurs délais, d'un droit national conforme à ces évolutions normatives européennes et les a transposées le 6 décembre 2023, par voie d'ordonnance², accompagnée de mesures réglementaires³.

Les nouvelles dispositions nationales demandent à certaines entités de communiquer, dans une section dédiée de leur rapport de gestion, en sus des informations requises au titre du référentiel de taxonomie européenne visant à favoriser les investissements durables⁴ (ci-après référentiel taxonomie), des informations qui permettent de comprendre la façon dont elles prennent en compte les enjeux de durabilité dans leur modèle et leur stratégie économiques.

Ces informations doivent être produites dans une perspective de double matérialité qui implique d'envisager, d'une part, les impacts des enjeux de durabilité sur l'entreprise et, d'autre part, les impacts de l'entreprise sur les enjeux de durabilité, conformément aux prescriptions des normes européennes, les ESRs⁵.

Les entités doivent également publier ces informations, de même que les informations requises par le référentiel taxonomie, 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 publiées⁶.

En outre, afin de garantir la fiabilité des informations en matière de durabilité publiées en application des textes issus de la transposition de la CSRD, celles-ci font l'objet d'un contrôle, par un ou plusieurs vérificateurs pouvant être, soit le(s) commissaire(s) aux comptes qui certifie(nt) les comptes de l'entité, soit un (d')autre(s) commissaire(s) aux comptes, soit un (des) organisme(s) tiers indépendant(s) (OTI). Le choix du vérificateur, ou des vérificateurs s'il était décidé d'en nommer plusieurs, est laissé à la discrétion de l'entité.

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 [Ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales publiée au Journal officiel le 7 décembre 2023](#)

³ [Décret n°2023-1394 du 30 décembre 2023 pris en application de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales, décret n°2024-60 du 31 janvier 2024 modifiant le décret n°2023-1394, décret n°2024-636 du 27 juin 2024 modifiant le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 aux fins de préciser la condition d'accréditation des organismes tiers indépendants avant le 1er janvier 2026 et arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce](#)

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 [European Sustainability Reporting Standards](#)

⁶ [Règlement \(UE\) 2019/815 du 17 décembre 2028 complétant la directive 2004/109/CE par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique](#)

La mission des vérificateurs, prévue aux articles L. 821-54 et L. 822-24 du code de commerce, aboutit à la production d'un rapport de certification, émis sur la base d'une assurance limitée qui pourrait, dans le futur, être renforcée pour atteindre un niveau d'assurance raisonnable. Cette graduation du niveau d'assurance est destinée 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* »⁷.

Pour la conduite de leur mission, les vérificateurs doivent respecter la norme sur l'assurance limitée que la Commission européenne a prévu d'adopter au plus tard le 1^{er} octobre 2026 sous forme d'acte délégué. En l'absence de norme adoptée par la Commission, les vérificateurs se conforment aux normes adoptées par la Haute Autorité de l'Audit (H2A) et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice⁸.

2. FONDEMENT ET OBJET DES LIGNES DIRECTRICES

Lors de la publication de la directive CSRD en décembre 2022, le H3C, devenu H2A par suite de la transposition de cette directive, a relevé que les premières publications d'informations en matière de durabilité, par les entreprises visées, interviendraient en 2025, qu'elles concerneraient l'exercice 2024 et, conséquemment, que les premières missions de certification de ces informations seront engagées dès 2024.

Constatant également que la Commission européenne n'avait pas engagé de travaux relativement à la norme européenne d'assurance limitée et que, dans l'attente de cette norme européenne, le gouvernement français n'envisageait pas d'adopter une norme nationale, le H3C 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, il a constitué, en février 2023, un groupe de travail présidé par la présidente du H3C et composé de parties particulièrement intéressées à cette mission, à savoir : des représentants du H3C, des commissaires aux comptes et des organismes tiers indépendants ayant affirmé leur volonté de se saisir de cette nouvelle mission.

Au-delà de ses propres réflexions, engagées sur la base des textes européens, le groupe a procédé 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'IAASB⁹, dans l'objectif d'une harmonisation des pratiques européennes et internationales, tout en veillant à ne pas s'écarter de l'ambitieux objectif européen.

Les travaux de ce groupe de travail ont abouti, en juin 2023, à la publication de lignes directrices définissant les attendus des futurs vérificateurs.

Postérieurement à cette diffusion, les textes définitifs liés à la directive CSRD ont été publiés, à savoir les ESRS, adoptées par la Commission européenne, par voie d'acte délégué, le 31 juillet 2023¹⁰, ainsi que l'ordonnance et les textes réglementaires applicatifs, portant transposition, en droit français, de la directive CSRD.

En outre, le Committee of European Oversight Bodies (CEAOB)¹¹, a, à la demande de la Commission européenne, publié des lignes directrices destinées à assurer la plus grande cohérence possible dans les pratiques européennes des vérificateurs.

⁷ Extrait du considérant 60 de la directive CSRD

⁸ Article L. 821-59 du code de commerce

⁹ [International Auditing and Assurance Standards Board](https://www.iaasb.org/)

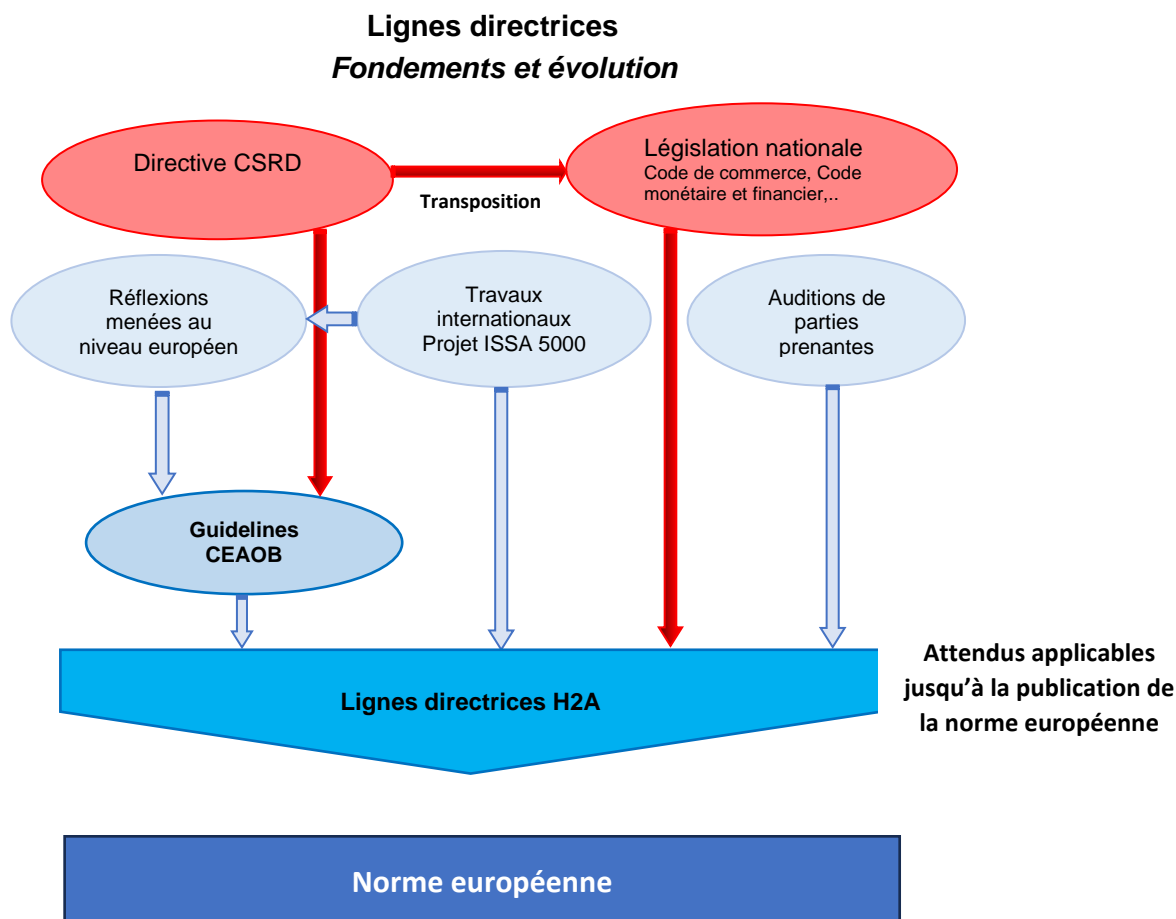
¹⁰ Lien : [EUR-Lex - 32023R2772R\(05\) - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2023/2772/oj)

¹¹ Chargé d'organiser la coopération entre ses membres, le [CEAOB](https://www.ceaoeb.eu/) regroupe les régulateurs européens chargés de la supervision de l'audit et un représentant de l'autorité européenne des marchés financiers (ESMA, European Securities and Markets Authority)

Dans ce contexte, le collège de la H2A a demandé au groupe de travail de proposer une version amendée de la publication de juin 2023.

Les présentes lignes directrices qui définissent les attendus des futurs vérificateurs français sont le fruit des travaux menés par le groupe de travail mais également de réflexions additionnelles engagées par le collège de la H2A, en lien notamment avec ses homologues réunis au sein du CEAOB.

Ces lignes directrices permettront de guider les vérificateurs français dans l'exercice de leur mission, dans l'attente de la future norme européenne.



3. POINTS D'ATTENTION

CHAMP D'APPLICATION ET PORTEE DES LIGNES DIRECTRICES

Les obligations de publication des informations en matière de durabilité, et conséquemment, de vérification de ces informations, concerneront différentes natures d'entités et entreront en application dans un calendrier différencié selon que ces entités atteindront, ou non, les seuils définis par les textes.

Concernant le champ d'application de l'obligation de publication, voir :

- la notice publiée par le ministère de l'économie : [Notice du Ministère de l'économie relative à la transposition de la directive CSRD](#), et
- la foire aux questions publiée par la Commission européenne le 7 août 2024 : [Frequently asked questions on the implementation of the EU corporate sustainability reporting rules - European Commission](#)

Comme souligné au point 2, les présentes lignes directrices ont été élaborées dans l'objectif d'une harmonisation des pratiques européennes et internationales, en lien avec le CEAOB.

Compte tenu de leur caractère transitoire (perspective d'une norme européenne), les présentes lignes directrices définissent les attendus relatifs aux missions de certification des informations en matière de durabilité qui seront menées pour les premières entités soumises à l'obligation de publication, c'est-à-dire celles qui devront fournir ces informations en 2025 au titre de l'exercice 2024¹².

Pour étayer ces attendus, des renvois sont opérés en note de bas de page aux principales dispositions des ESRS concernées. Ces renvois ne sont présentés qu'à des fins pédagogiques et ne doivent donc pas être considérés comme les seules dispositions applicables à la thématique traitée.

Bien que destinées à définir les grandes étapes de la démarche de vérification, les lignes directrices laissent volontairement place au jugement professionnel et à l'esprit critique des vérificateurs à qui il revient de conduire leur mission au vu des caractéristiques propres de chacune des entités contrôlées.

NIVEAU D'ASSURANCE A OBTENIR PAR LE VERIFICATEUR

Comme mentionné précédemment, la mission légale confiée au vérificateur, devra aboutir à la production d'un rapport de certification, émis sur la base d'une assurance limitée qui pourrait être renforcée pour atteindre un niveau d'assurance raisonnable.

Dans le cadre d'une mission aboutissant à l'obtention d'une assurance limitée, les vérifications sont moindres que celles requises pour l'obtention d'une assurance raisonnable, ce qui signifie que la nature (choix des techniques de contrôle) des travaux, leur étendue (amplitude), et, conséquemment, leur durée, sont différentes de celles nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable.

Une mission aboutissant à l'obtention d'une 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 de niveau moindre que raisonnable, permet d'accroître la confiance que les utilisateurs des informations, objet de la mission, peuvent leur accorder.

Il résulte de ce qui précède que la conclusion d'une mission aboutissant à l'obtention d'une assurance limitée est généralement exprimée sous une forme négative, déclaration par laquelle le vérificateur conclut ne pas avoir identifié d'erreurs, omissions ou incohérences susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les utilisateurs des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie. 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'erreurs, omissions ou incohérences susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les utilisateurs des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie.

POSTULAT RETENU

Le code de commerce définit les conditions qui s'imposent au vérificateur pour être en mesure d'accepter et d'exercer la mission de certification, en particulier celles relatives à son indépendance et sa compétence¹³. Les lignes directrices posent comme postulat que le vérificateur remplira ces conditions.

¹² Caisse des dépôts et consignation et grands groupes d'entreprises, grands groupes d'établissements de crédit, grands groupes de sociétés d'assurance, grands groupes de mutuelles, grands groupes fonds de retraite, tenus de publier les informations en matière de durabilité relativement aux exercices 2024 ou 2025, selon l'applicabilité des critères de seuils

¹³ Il est en particulier requis que les vérificateurs soient inscrits auprès de la H2A (<https://h2a-france.org/inscrire-les-auditeurs-de-durabilite/>), qu'ils respectent les règles de déontologie définies aux articles L. 821-27 et suiv. (commissaires aux comptes) ou L.822-6 et suiv. (organismes tiers indépendants).

LIGNES DIRECTRICES RELATIVES AUX TRAVAUX ATTENDUS AU TITRE DE LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE ET DE CONTROLE DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8 DU REGLEMENT (UE) 2020/852 (ASSURANCE LIMITEE)

1. TERMINOLOGIE

Les termes mentionnés dans les présentes lignes directrices sont ceux utilisés par :

- les dispositions légales et réglementaires nationales issues de la transposition de la directive (UE) 2022/2464 et intégrées notamment dans le code de commerce ;
- les normes européennes d'information en matière de durabilité adoptées par la Commission européenne le 31 juillet 2023, dans leur version publiée au Journal Officiel de l'UE du 26 juillet 2024 et ; et
- 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) 2021/2178¹⁴

Par exception, certains termes génériques sont utilisés dans ces lignes directrices ainsi :

- le terme « *informations en matière de durabilité* » désigne les informations en matière de durabilité, autres que celles requises par le référentiel taxonomie, à publier dans une section distincte du rapport de gestion en application des dispositions légales et réglementaires¹⁵;
- le terme « *ESRS* » désigne les normes européennes d'information en matière de durabilité précitées ;
- le terme « *référentiel taxonomie* » désigne l'ensemble des textes régissant l'établissement des informations définies à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 précitées; et
- le terme « *vérificateur* » désigne le commissaire aux comptes ou l'organisme tiers indépendant chargé de mettre en œuvre la mission de certification des informations en matière de durabilité (assurance limitée) et de contrôle des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

2. FONDEMENT ET ATTENDUS DE LA MISSION

Le code de commerce, en ses articles L. 821-54 et L. 822-24, prévoit que le vérificateur, commissaire aux comptes ou organisme tiers indépendant, appelé à certifier les informations en matière de durabilité publiées par l'entité, émette, à l'issue de sa mission, un avis portant sur :

- la conformité aux ESRS du processus mis en œuvre par l'entité pour déterminer les informations en matière de durabilité à publier et, lorsque l'entité y est soumise, le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au sixième alinéa ou au dernier alinéa de l'article L. 2312-17 du code du travail¹⁶;

¹⁴ [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](#)

¹⁵ Pour les entités soumises à l'obligation de publication dès 2025 (relativement à l'exercice 2024) : article L. 232-6-3 ou L. 233-28-4 du code de commerce selon l'entité concernée (application directe ou par renvoi du code monétaire et financier pour les entités régies par ce code) et dispositions réglementaires afférentes, en particulier l'article R.232-8-4 du code de commerce

¹⁶ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

- la conformité des informations en matière de durabilité publiées dans le rapport de gestion avec les exigences de l'article L. 232-6-3 (ou L. 233-28-4 du code de commerce selon l'entité concernée), y compris avec les ESRS ;
- le respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 ; et
- la conformité avec l'exigence de balisage de l'information en matière de durabilité¹⁷, prévue à l'article 29 quinquies de la directive 2013/34/UE.

La mission de certification s'articule donc autour de quatre axes de vérification, cependant, tant que les normes de balisage n'auront pas été publiées, la mission ne peut donc être envisagée qu'autour des trois premiers axes.

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

Les deux premiers axes consistent principalement à ce que le vérificateur :

- en premier lieu, vérifie :

- la pertinence de la démarche d'analyse de l'entité relative au processus de double matérialité au regard de l'objectif consistant à ce que le résultat de ce processus aboutisse à la divulgation des impacts, risques et opportunités matériels ; et
- la correcte description de cette démarche d'analyse dans le rapport de gestion au regard de l'objectif consistant à permettre la compréhension de cette démarche.

Il s'agit d'une étape cruciale puisque la bonne application des ESRS relativement au processus conditionne le caractère approprié de la détermination des informations qui sont matérielles et doivent à ce titre être publiées.

- en deuxième lieu, vérifie spécifiquement celles des informations publiées qu'il estime présenter un risque important de non-conformité aux textes qui les régissent, y compris aux ESRS, et/ou pour lesquelles il existe des attentes fortes des utilisateurs de ces informations.

L'objectif assigné au vérificateur de se prononcer sur la conformité du processus et des informations publiées doit être appréhendé au regard des attendus des ESRS qui prévoient en particulier que **les informations en matière de durabilité doivent répondre aux critères de pertinence, représentation fidèle, comparabilité, vérifiabilité et compréhensibilité.**

En conséquence, les contrôles opérés par le vérificateur ne se limitent pas à **s'assurer que les informations requises par les ESRS ont bien été publiées mais consistent également à vérifier qu'elles répondent aux caractéristiques précitées** ce qui implique que l'exercice, par le vérificateur, de son **jugement professionnel et de son esprit critique** sera particulièrement prégnant sur ces deux premiers axes de la mission.

Il faut bien comprendre que **les ESRS ont été conçues pour que les informations publiées donnent aux lecteurs une image fidèle des impacts des enjeux de durabilité**¹⁸ sur l'activité de l'entité et des impacts de l'activité de l'entité sur les enjeux de durabilité, ainsi que la manière dont l'entité prend en compte, de façon prospective notamment, ces enjeux dans l'évolution de son modèle et de sa stratégie économiques.

¹⁷ Informations en matière de durabilité et informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

¹⁸ Les enjeux de durabilité comprennent les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernement d'entreprise

Informations à publier par les entités soumises à la CSRD

Partie du rapport de gestion	Référence textuelle	Libellé
1. Informations générales	ESRS 1 ESRS 2	<i>Exigences générales</i> Informations générales à publier, y compris les informations fournies au titre des exigences d'application des ESRS thématiques énumérées à l'appendice D d'ESRS 2.
2. Informations environnementales	Référentiel taxonomie ESRS E1 ESRS E2 ESRS E3 ESRS E4 ESRS E5	Publications d'informations en vertu de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (règlement sur la taxinomie) Changement climatique Pollution Ressources hydriques et marines Biodiversité et écosystèmes Utilisation des ressources et économie circulaire
3. Informations sociales	ESRS S1 ESRS S2 ESRS S3 ESRS S4	Personnel de l'entreprise Travailleurs de la chaîne de valeur Communautés affectées Consommateurs et utilisateurs finaux
4. Informations en matière de gouvernance	ESRS G1	Conduite des affaires

Balisage de l'ensemble des informations
En attente des normes ad hoc

Mission de certification du vérificateur

1er pan	Contrôle de la conformité * du processus de détermination des informations en matière de durabilité à publier + consultation du CSE
2ème pan	* des informations en matière de durabilité publiées
3ème pan	Contrôle du respect des exigences du référentiel taxonomie
4ème pan	Contrôle de la conformité du balisage - Lorsque les normes ad hoc auront été publiées

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 et les informations requises par le référentiel taxonomie publiées et sur 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. ECHANGES AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES CHARGES DE CERTIFIER LES COMPTES DE L'ENTITE ET DES ENTITES COMPRISES DANS LE PERIMETRE DE CONSOLIDATION OU DE COMBINAISON DE L'ENTITE

La connectivité entre les états financiers, les informations en matière de durabilité et les informations requises par le référentiel taxonomie, implique que le vérificateur échange, autant que nécessaire, avec le commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes de

l'entité et avec les commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité¹⁹.

Ces échanges permettent au vérificateur de s'assurer de la cohérence des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie, publiées dans la section dédiée du rapport de gestion de l'entité avec :

- les informations figurant dans ses états financiers, en particulier lorsque les ESRS le prévoient,
- les informations incluses dans les autres sections de son rapport de gestion.

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 que ces personnes en ont tirées sont cohérentes avec son appréciation des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie.

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

3.3. UTILISATION DES TRAVAUX D'UN TIERS, AUTRE QUE LES COMMISSAIRES AUX COMPTES CHARGES DE CERTIFIER LES COMPTES DE L'ENTITE ET DES ENTITES COMPRISES DANS LE PERIMETRE DE CONSOLIDATION OU DE COMBINAISON DE L'ENTITE

L'entité, une des entités comprises dans son périmètre de consolidation ou de combinaison 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'entité pour laquelle le vérificateur réalise la mission de certification des informations en matière de durabilité, sa qualification et sa compétence professionnelles ainsi que 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 des conclusions qu'il formulera dans son rapport.

Lorsque l'entité établit les informations en matière de durabilité sur un périmètre consolidé ou combiné et que le tiers dont le vérificateur envisage d'utiliser les travaux est le professionnel chargé de la vérification des informations en matière de durabilité d'une entité comprise dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité, le vérificateur examine également les critères suivants :

- la compréhension, par ce professionnel, des règles d'indépendance et de déontologie applicables à la mission de certification des informations en matière de durabilité de l'entité (consolidante ou combinante) et sa capacité à les respecter ;
- l'existence d'un système de surveillance publique de sa profession ;

¹⁹ L'article L. 821-35 du code de commerce prévoit des dispositions spécifiques qui libèrent les commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes de leur secret professionnel vis-à-vis des commissaires aux comptes et des organismes tiers indépendants chargés de la certification des informations en matière de durabilité.

- la possibilité pour le vérificateur, d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ce professionnel pour les besoins de la mission de certification des informations en matière de durabilité de l'entité (consolidante ou combinante).

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

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

3.4. 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 :

- vérifie, outre son indépendance vis-à-vis de l'entité 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.

3.5. ECHANGES AU SEIN DE L'EQUIPE DE VERIFICATION

Avant d'engager les travaux, la personne assumant la responsabilité de la mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie 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 des conclusions qui seront émises 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 de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie ;
- le calendrier d'intervention ;
- le cas échéant, la répartition des travaux entre les co-vérificateurs ;
- le nom du ou des signataires du rapport de certification sur les informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie ;
- le cas échéant, l'examen des travaux réalisés par le ou les vérificateurs des informations en matière de durabilité des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité ;
- 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'entité 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'entité, usuellement qualifiée de lettre d'affirmation, qui concerne les déclarations faites au vérificateur et nécessaires à sa mission ; et
- le budget d'honoraires de la mission 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'entité 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'entité son accord sur les modalités révisées.

5. PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

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

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 rapport.

Dans ce cadre, le vérificateur prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement légal et réglementaire, et d'autres facteurs externes qui sont importants dans le contexte de la publication des informations en matière de durabilité ;
- de la compréhension, par l'entité, des exigences légales et réglementaires relatives aux informations en matière de durabilité et en particulier :
 - des dispositions du code de commerce, et, le cas échéant, du code monétaire et financier ;

- des ESRS, en ce compris les textes auxquels ces normes font référence ;
 - des règlements européens relatifs à la taxonomie et au format d'information électronique unique ;
 - les 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 ;
- des caractéristiques de l'entité notamment :
- le périmètre des informations en matière de durabilité à publier par l'entité dans le rapport de gestion, y compris pour ce qui concerne les entités comprises dans ce périmètre et les entités de la chaîne de valeur de l'entité ;
 - la nature des activités de l'entité et de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre des informations en matière de durabilité à publier ;
 - la composition du capital de l'entité et de ses organes d'administration, de direction et de surveillance ;
 - les impacts, risques et opportunités matériels, actuels et potentiels, identifiés par l'entité ;
 - le modèle et la stratégie économiques de l'entité tels qu'ils résultent des impacts, risques et opportunités identifiés, et notamment ses objectifs en matière de durabilité et les stratégies mises en œuvre pour les atteindre, et, en particulier :
 - ✓ les politiques et actions destinées à :
 - identifier et évaluer les risques et opportunités matériels, actuels et potentiels ;
 - prévenir, remédier et atténuer les risques matériels, actuels et potentiels ;
 - saisir les opportunités matérielles, actuelles et potentielles ;
 - ✓ les actions pour suivre les résultats de ces politiques ;
 - ✓ la manière dont les enjeux de durabilité influent sur ses activités, celles des entités comprises dans son périmètre de consolidation ou de combinaison et sur la chaîne de valeur de l'entité et des entités consolidées ou combinées²⁰.
 - son organisation juridique et opérationnelle, notamment²¹ :
 - ✓ le rôle et l'expertise des organes d'administration, de direction et de surveillance en ce qui concerne les enjeux 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'entité et qui prennent les décisions liées aux enjeux de durabilité ;
 - ✓ les personnes sous la responsabilité desquelles sont placées les politiques utilisées par l'entité pour mettre en œuvre la stratégie ou les décisions de direction 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 la détermination, l'élaboration et la présentation des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie et en particulier des éléments suivants :

²⁰ Articles R.22-10-29 et R.232-8-4. du code de commerce

²⁰ ESRS 2, point 2 et ESRS G1

²¹ ESRS 2 1, point 2 et ESRS G1

- l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes d'administration, de direction et de surveillance et des personnes assurant la direction opérationnelle, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne relatif aux informations susvisées ;
 - les procédures de contrôle interne mises en place relatives aux informations susvisées ;
 - les principaux moyens mis en œuvre par l'entité 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 des informations sus visées et à leur préparation ;
 - la façon dont l'entité communique sur les informations susvisées et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité et des entités comprises dans le périmètre de ces informations ;
- s'agissant plus particulièrement des informations à publier conformément au référentiel taxonomie, des procédures mises en œuvre pour :
 - identifier, parmi les différentes activités économiques de l'entité et, le cas échéant, des entités incluses dans son périmètre de consolidation²² ou de combinaison, 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 et les informations (narratives et quantitatives) contextuelles qui accompagnent ces indicateurs ;
 - du recours à des tiers à l'entité pour la préparation des informations susvisées et/ou pour le contrôle de certaines de ces informations ;
 - des hypothèses et méthodologies clés retenues par l'entité 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 opérationnelle et d'autres personnes au sein de l'entité qui peuvent fournir au vérificateur des perspectives différentes de celle de la direction opérationnelle. 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 direction et de surveillance et d'autres organes ou comités (audit, développement durable) au cours desquelles ont été traitées des enjeux de durabilité, et, le cas échéant, des comptes-rendus de réunions des services de l'entité impliqués dans la production des informations en matière de durabilité ;

²² Comptable ou prudentiel selon l'entité

- les procédures analytiques²³ 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 opérationnelle ou d'autres personnes au sein de l'entité.

6. PLANIFICATION DES TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE

Sur la base des éléments collectés à l'occasion de sa prise de connaissance de l'entité 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 aux ESRS, du processus mis en œuvre par l'entité pour déterminer les informations en matière de durabilité à publier et/ou des informations en matière de durabilité publiées, et/ou de non-respect des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie ;
- à déterminer les marges d'erreur acceptables dans les informations quantitatives au-delà desquelles 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 informations en matière de durabilité, le vérificateur définit autant de marges d'erreur acceptables que nécessaire.

- à établir 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 des informations en matière de durabilité : entité, entités consolidées ou combinées, 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'entité et les commissaires aux comptes des entités consolidées ou combinées ;
 - ✓ les tiers, autres que les commissaires aux comptes de l'entité et des entités consolidées ou combinées, intervenant, pour le compte de l'entité, des entités consolidées ou combinées ou des entités de leur 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 ;
- à définir le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de l'ensemble des travaux susvisés ; et
- à fixer 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.

²³ 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.

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'entité son accord sur les modalités révisées.

7. CONTROLE DE LA CONFORMITE DU PROCESSUS MIS EN ŒUVRE PAR L'ENTITE POUR DETERMINER LES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE A PUBLIER ET CONTROLE DU RESPECT DE L'OBLIGATION DE CONSULTATION DU COMITE SOCIAL ET ECONOMIQUE

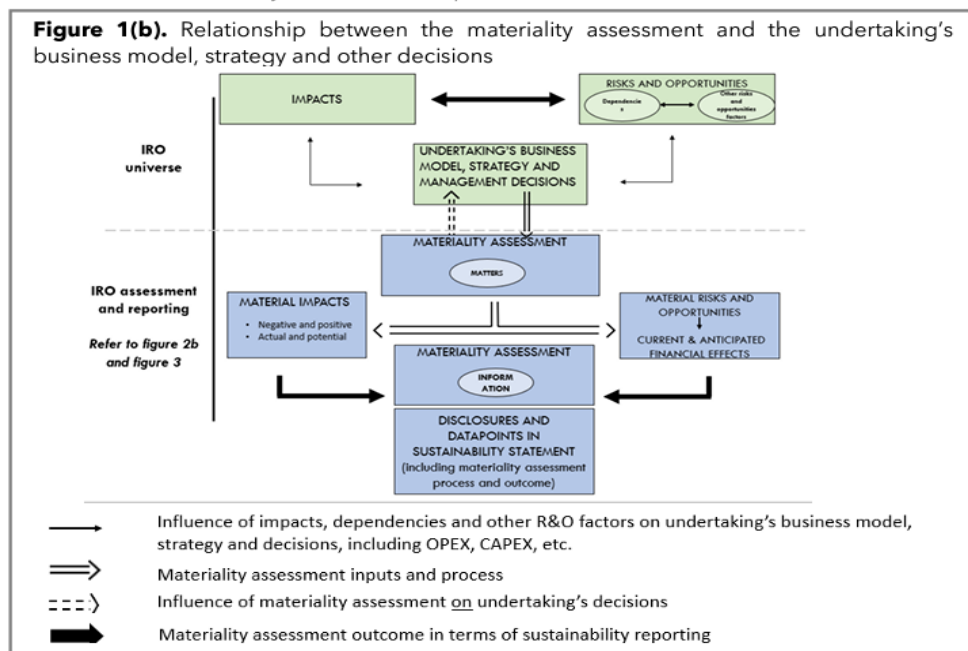
L'inclusion, par l'entité, des informations en matière de durabilité dans le rapport de gestion implique qu'elle identifie celles des informations à publier.

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

- d'identifier les impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité qui concernent les entités comprises dans le périmètre des informations en matière de durabilité ;
- puis d'identifier ceux de ces impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité qui sont matériels et doivent donc être publiés conformément aux prescriptions de qualité des informations en matière de durabilité telles que rappelées ci-après (voir encadré point 8).

La vérification du processus de double matérialité qui s'inscrit dans le premier axe de la mission des vérificateurs est particulièrement structurant puisque c'est à partir de ce processus (dénommé « *Materiality assessment* » dans le schéma présenté *infra*) que l'entité déterminera les informations qu'elle estime matérielles et qu'elle devra publier.

EFRAF IG 1: Materiality Assessment Implementation Guidance



Extrait de [l'Implementation Guidance, Materiality assessment, May 2024, EFRAF](#)

Les ESRS définissent les principes à appliquer par les entités pour définir et mettre en œuvre leur processus de double matérialité. Pour accompagner l'application de ces dispositions, des guides pratiques ont également été élaborés, notamment par l'EFRAF et l'ANC²⁴.

²⁴ [ESRS implementation guidance documents](#), Mai 2024, EFRAF et [Déployer les ESRS : un outil de pilotage au service de la transition](#), Juin 2024, ANC

Il ressort de ces éléments que la définition et la mise en œuvre, par les entités, de leur processus de double matérialité, requièrent, de leur part, de mobiliser des ressources conséquentes puisque cela impliquera l'ensemble de leurs métiers et de leurs fonctions.

Pour ce qui concerne les vérificateurs, puisqu'il est requis qu'ils se prononcent sur la conformité aux ESRS du processus de double matérialité, il n'est pas attendu d'eux qu'ils dupliquent les travaux mis en œuvre par les entités mais qu'ils évaluent si la démarche d'analyse, prévue par les ESRS, a bien été mise en œuvre conformément à ces normes.

Si leurs contrôles venaient à révéler des erreurs, omissions ou incohérences d'une importance telle qu'elles remettent en cause la conformité aux ESRS du processus de double matérialité, les vérificateurs devront en tirer les conséquences dans leur rapport, (voir point 17 des lignes directrices).

Il convient en outre de souligner qu'à l'instar des entités, les travaux des vérificateurs devraient être particulièrement importants la première année d'intervention, notamment pour ce qui concerne la prise de connaissance de l'entité et de son environnement (voir point 5 des lignes directrices). Ils devraient être moindres les années suivantes, au vu de l'expérience qu'auront acquise les parties.

7.1. IDENTIFICATION ET EVALUATION DES IMPACTS, RISQUES ET OPPORTUNITES LIES AUX ENJEUX DE DURABILITE

Le vérificateur vérifie que l'entité a défini, mis en œuvre, et décrit, dans son rapport de gestion, conformément aux ESRS, un processus qui lui permette d'identifier et d'évaluer les impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité des entités comprises dans le périmètre des informations à publier. Ce processus comprend :

- l'identification des parties prenantes qui peuvent affecter les entités du périmètre des informations ou peuvent être affectées par elles ; et
- la définition de la matérialité d'impact et de la matérialité financière.

7.1.1. Identification des parties prenantes

Le vérificateur vérifie que l'entité a mis en œuvre une démarche conforme aux prescriptions des ESRS 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'entité 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 ²⁵:
 - les parties prenantes affectées c'est-à-dire les individus ou les groupes sur les intérêts desquels influent ou pourraient influencer, positivement ou négativement, les activités de l'entité et ses relations d'affaires directes et indirectes dans sa chaîne de valeur ; et
 - les utilisateurs des informations en matière de durabilité c'est à dire les principaux utilisateurs des informations financières à usage général (investisseurs existants et potentiels, prêteurs et autres créanciers, y compris les gestionnaires d'actifs, les établissements de crédit ou les entreprises d'assurance), ainsi que les autres utilisateurs des informations en matière de durabilité, à savoir les partenaires commerciaux de l'entité, les syndicats et les partenaires sociaux, les organisations de la société civile et les organisations non gouvernementales, les pouvoirs publics, les analystes et les chercheurs ;

²⁵ ESRS 1, point 3.1

- en s'interrogeant sur le fait que cette démarche s'appuie, ou non, sur des pratiques de place ou des méthodologies reconnues.

7.1.2. Matérialité d'impact

Matérialité d'impact - Un enjeu de durabilité est matériel en termes d'impact lorsqu'il a trait aux impacts positifs ou négatifs, réels ou potentiels, de l'entité sur la population ou l'environnement à court, moyen ou long terme.

Les impacts comprennent les impacts liés aux propres activités de l'entité et ceux qui sont liés à sa chaîne de valeur en amont et en aval, y compris par l'intermédiaire de ses produits ou services et de ses relations d'affaires. Les relations d'affaires de l'entité englobent les relations nouées dans sa chaîne de valeur en amont et en aval et ne se limitent pas aux relations contractuelles directes²⁶.

Le vérificateur apprécie la démarche retenue par l'entité pour évaluer la matérialité d'impact pour chacun des enjeux de durabilité couverts par les ESRS et vérifie en particulier si cette démarche suit les trois étapes suivantes définies par l'ESRS 1²⁷ :

- (a) compréhension du contexte dans lequel s'inscrivent les impacts dont l'entité est à l'origine, notamment ses activités, ses relations d'affaires et ses parties prenantes ;
- (b) identification des impacts réels et potentiels (négatifs comme positifs), y compris au moyen d'un dialogue avec les parties prenantes et les experts. A cette étape, l'entité peut s'appuyer sur la recherche scientifique et analytique menée dans le domaine des impacts sur les enjeux de durabilité ;
- (c) évaluation de la matérialité des impacts réels et potentiels (négatifs comme positifs) et détermination des enjeux matériels. A cette étape, l'entité adopte les seuils qui détermineront quels impacts figureront dans les informations en matière de durabilité qu'elle publiera.

Concernant la démarche relative à l'évaluation des impacts négatifs

Le vérificateur apprécie la pertinence du processus de vigilance raisonnable en matière de durabilité défini et mis en œuvre par l'entité, notamment les critères retenus pour déterminer la gravité et la probabilité de survenance des impacts négatifs réels et potentiels à court, moyen ou long terme.²⁸

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'entité, notamment les critères retenus, pour déterminer l'ampleur, la portée et la probabilité de survenance des impacts positifs réels et potentiels, à court, moyen ou long terme.²⁹

L'appréciation de la démarche retenue par l'entité pour déterminer la matérialité d'impact implique que le vérificateur soit particulièrement vigilant quant au fait que les informations en matière de durabilité sont des données indépendantes les unes des autres et qu'elles sont d'une importance relative, différente selon les parties intéressées par les informations en matière de durabilité.

²⁶ ESRS 1, point 3.4, 43

²⁷ ESRS 1 AR 9 et suiv.

²⁸ ESRS 1, point 4

²⁹ ESRS 1, 46

7.1.3. Matérialité financière

Matérialité financière – La notion de matérialité financière est un prolongement de la notion de matérialité utilisée dans le processus de détermination des informations à inclure dans les états financiers de l'entité.³⁰

Des informations sont considérées comme matérielles pour les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général si on peut raisonnablement s'attendre à ce que leur omission, leur inexactitude ou leur obscurcissement influence les décisions que prennent ces utilisateurs sur la base des informations en matière de durabilité publiées par l'entité³¹

Un enjeu de durabilité est matériel en termes financiers s'il produit, ou si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il produise, des effets financiers matériels sur l'entité³².

La matérialité financière d'un enjeu de durabilité ne se limite pas aux questions qui dépendent de la volonté de l'entité, mais concerne également les informations sur les risques et opportunités matériels imputables à ses relations d'affaires, au-delà du périmètre de consolidation utilisé dans la préparation des états financiers.³³

Le vérificateur apprécie la démarche retenue par l'entité pour évaluer la matérialité financière.

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

- en ayant considéré qu'il convient d'aller au-delà des 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 de ressources naturelles et sociales qui sont sources d'effets financiers ;
 - leur classement en tant que sources de risques ou d'opportunités.

Le vérificateur vérifie l'évaluation, par l'entité, des risques et opportunités liés aux enjeux 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 ou long terme et des seuils retenus pour déterminer ces effets.³⁵

Cette vérification implique notamment que le vérificateur :

- vérifie que l'entité a examiné la contribution des risques et opportunités aux effets financiers à court, moyen ou long terme en se basant sur ³⁶:
 - (a) les scénarios et prévisions dont la réalisation est jugée probable ; et
 - (b) les effets financiers attendus, liés à des enjeux de durabilité dus, soit à des situations d'une probabilité inférieure au seuil « *plus probable qu'improbable* », soit à des actifs ou des passifs pas (encore) comptabilisés dans les états financiers. Sont visés :
 - i. les situations potentielles qui, en raison de la survenance d'événements futurs, peuvent affecter le potentiel de création de flux de trésorerie ;
 - ii. les capitaux qui ne sont pas considérés comme des actifs aux fins de la publication d'informations comptables et financières, mais qui ont une influence importante sur les performances financières, comme les capitaux naturels, intellectuels (organisationnels), humains, sociaux et relationnels ; et
 - iii. les possibles événements futurs qui pourraient avoir une influence sur l'évolution de ces capitaux.

³⁰ ESRS 1, 47

³¹ ESRS 1, 48

³² ESRS 1, 49

³³ ESRS 1, 49

³⁴ ESRS1, AR 14

³⁵ ESRS1, AR 15

³⁶ ESRS1, AR 15

- vérifie la façon dont l'entité a établi et appliqué les critères, y compris les seuils appropriés, pour déterminer³⁷ :
 - (a) les informations publiées sur les indicateurs pour un enjeu de durabilité matériel conformément à la section *Indicateurs et cibles* des ESRS thématiques concernées ; et
 - (b) les informations à publier en tant qu'informations spécifiques.

7.2. DISPOSITIONS SPECIFIQUES EN CAS D'INFORMATIONS PUBLIEES A UN NIVEAU CONSOLIDE OU COMBINE³⁸

Lorsque l'entité publie des informations en matière de durabilité à un niveau consolidé ou combiné, le vérificateur vérifie que l'entité a procédé à l'évaluation des impacts, risques et opportunités matériels pour l'ensemble du groupe consolidé ou combiné, indépendamment de la structure juridique de celui-ci, et qu'elle s'est assurée que toutes les entités du périmètre consolidé ou combiné sont couvertes, afin de permettre une identification objective des impacts, risques et opportunités matériels.

Lorsque l'entité constate des différences significatives entre les impacts, risques ou opportunités matériels au niveau du groupe consolidé ou combiné et les impacts, risques ou opportunités matériels des entités du périmètre de consolidation ou de combinaison, le vérificateur vérifie que l'entité fournit une description adéquate des impacts, risques et opportunités, selon le cas, de la ou des entités concernées.

7.3. CONSULTATION DU COMITE SOCIAL ET ECONOMIQUE

Le vérificateur vérifie que, conformément aux dispositions du sixième alinéa ou du dernier alinéa de l'article L. 2312-17 du code du travail³⁹, dans le cadre des consultations du comité social et économique (CSE) relatives aux orientations stratégiques de l'entité, sa situation économique et financière, sa politique sociale, et les conditions de travail et d'emploi qu'elle propose, le comité est consulté sur les informations en matière de durabilité.

8. CONTROLE DE LA CONFORMITE DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE AVEC LES EXIGENCES DE L'ARTICLE L. 232-6-3 OU L. 233-28-4 DU CODE DE COMMERCE, Y COMPRIS AVEC LES ESRS

Les informations en matière de durabilité à publier par les entités sont définies, selon l'entité concernée, à l'article L. 232-6-3 ou L. 233-28-4 du code de commerce, et sont précisées par l'article R.232-8-4 du même code et les ESRS.

Ces informations sont à publier :

- quelle que soit leur matérialité relative ; et
- pour autant que l'entité les estime importantes⁴⁰.

L'entité peut également décider d'inclure, dans la section du rapport de gestion dédiée aux informations en matière de durabilité, des informations définies par les 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 l'obligation de publication⁴¹ ;

³⁷ ESRS 1, 36

³⁸ ESRS 1, 7.6

³⁹ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

⁴⁰ Perspective de double matérialité

⁴¹ ESRS 1, annexe C

- soit parce qu'il s'agit d'informations que l'entité est seulement invitée à publier afin d'encourager une bonne pratique⁴².

L'entité peut également décider d'inclure, dans la section du rapport de gestion dédiée aux informations en matière 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 durabilité⁴³.

L'ensemble de ces informations doivent être clairement identifiables et répondre aux caractéristiques de pertinence et de représentation fidèle, ainsi que de vérifiabilité et de compréhensibilité⁴⁴.

Les éléments qui caractérisent les notions de pertinence, représentation fidèle, comparabilité, vérifiabilité et compréhensibilité sont définies à l'appendice B de l'ESRS 1 et recouvrent substantiellement les principes suivants :

- la **pertinence** exige que les informations fournies permettent à leurs utilisateurs de prendre leurs décisions en vertu de l'approche de la double matérialité (matérialité d'impact et matérialité financière) ;
- la **représentation fidèle** exige que les informations soient (i) complètes, (ii) neutres et (iii) exactes ;
- la **comparabilité** implique que les informations fournies par l'entité 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 entités, en particulier celles ayant des activités similaires ou opérant dans le même secteur ;
- la **vérifiabilité** implique qu'il est possible de corroborer les informations elles-mêmes ou les ressources utilisées pour les obtenir ;
- la **compréhensibilité** implique que les informations soient claires et concises. Le respect du critère de compréhensibilité doit permettre à n'importe quel utilisateur averti de comprendre sans difficulté les informations communiquées.

Points d'attention :

- s'agissant de la pertinence et de la représentation fidèle des informations en matière de durabilité, le vérificateur doit porter une attention particulière au processus établi, par l'entité dans une perspective de double matérialité (voir point 7. supra) qui doit permettre à celle-ci d'identifier les impacts, risques et opportunités matériels au titre desquels elle doit s'attacher à fournir des informations pertinentes donnant une représentation fidèle de l'ensemble des enjeux de durabilité auxquels l'entité est confrontée.
- lorsqu'une entreprise conclut qu'un impact, un risque ou une opportunité ne sont pas couverts, ou ne sont pas couverts avec un niveau de granularité suffisant, par une ESRS, mais qu'ils sont matériels en raison de faits et circonstances spécifiques, elle publie des informations supplémentaires spécifiques pour permettre aux utilisateurs de comprendre les impacts, les risques ou les opportunités de l'entité en matière de durabilité⁴⁵. Ces informations supplémentaires spécifiques doivent également répondre aux caractéristiques de qualité rappelées ci-dessus⁴⁶.

Le vérificateur met en œuvre les travaux définis dans le présent point 8, afin de conclure qu'il n'a pas détecté d'erreurs, omissions ou incohérences dans les informations en matière de durabilité fournies par l'entité, d'une importance telle qu'elles remettent en cause la conformité de ces informations avec les prescriptions du code de commerce, y compris avec les ESRS. Si ses contrôles venaient à révéler de telles erreurs, omissions ou incohérences, le vérificateur devra en tirer les conséquences dans son rapport, (voir point 17 des lignes directrices).

⁴² ESRS 1, 18

⁴³ ESRS 1, 114

⁴⁴ ESRS 1, 19 et 20, et appendice B

⁴⁵ ESRS 1, *Catégories d'ESRS, domaines d'information et conventions de rédaction*, 11.

⁴⁶ ESRS 1, Annexe A *Exigences d'application*, en particulier AR 2. (a)

8.1. MODALITES D'ETABLISSEMENT DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE⁴⁷

Le vérificateur vérifie que l'entité a indiqué, dans la section dédiée du rapport de gestion, la démarche générale d'établissement des informations en matière de durabilité de façon à permettre la compréhension des modalités de leur préparation (base de préparation), y compris le périmètre de consolidation ou de combinaison, les informations sur la chaîne de valeur en amont et en aval et, le cas échéant, les exemptions de divulgation retenues.

Pour ce qui concerne le périmètre retenu par l'entité pour établir les informations en matière de durabilité, le vérificateur vérifie sa conformité avec les dispositions du code de commerce et les 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.

8.2. PRESENTATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE

La présentation des informations en matière de durabilité est un point essentiel pour garantir la lisibilité et la compréhension des enjeux de durabilité.

Le vérificateur vérifie notamment que⁴⁸ :

- 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, dans l'ordre suivant : informations générales, informations environnementales (y compris les informations prévues par le référentiel taxonomie), informations sociales et informations en matière de gouvernance ;
- lorsque des informations sont incorporées au moyen de renvois 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.

8.3. INFORMATIONS VERIFIEES SPECIFIQUEMENT

8.3.1. Identification et sélection des informations à vérifier spécifiquement

Compte tenu du volume d'informations en matière de durabilité et du niveau d'assurance attendu (assurance limitée), le vérificateur ne vérifie spécifiquement que certaines de ces informations dans le but d'identifier l'existence, ou non, d'erreurs, omissions ou incohérences importantes, y compris en raison de fraudes ou de pratiques d'écoblanchiment, susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des informations en matière de durabilité.

Aussi, sur la base des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entité et lors des vérifications mentionnées aux points 7 à 8.2 supra, le vérificateur identifie et sélectionne celles des informations :

- qui, selon lui, présentent un risque important de non-conformité aux dispositions du code de commerce, et, le cas échéant, du code monétaire et financier, relatives aux informations en matière de durabilité y compris aux ESRS et aux caractéristiques auxquelles elles

⁴⁷ ESRS 2, et en particulier *Base de préparation* 3 à 17

⁴⁸ ESRS 1, *Structure de l'état de durabilité*, 110 à 117

doivent répondre, à savoir : la pertinence, la représentation fidèle, la comparabilité, la vérifiabilité et la compréhensibilité ; et/ou

- pour lesquelles, selon lui, il existe des attentes fortes des utilisateurs de tout ou partie des informations en matière 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 de survenance et de l'ampleur d'erreurs, omissions ou incohérences dans les informations publiées, au regard de multiples facteurs tels que notamment :

- la complexité de l'organisation de l'entité ;
- le nombre d'entités comprises dans le périmètre des informations en matière de durabilité ;
- les engagements forts portés par l'entité, 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'entité 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 matériels ;
- les informations spécifiques que l'entité a estimé nécessaires de publier ;
- les informations complémentaires à celles requises par les ESRS que l'entité 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 liée notamment :
 - aux limites inhérentes à l'état des connaissances scientifiques ;
 - aux choix des méthodes (méthodologies de référence ou méthodologies propres) ;
 - aux hypothèses sur les évolutions futures ;
 - au manque de données disponibles.
- la maturité du dispositif de contrôle interne de l'entité et notamment de ses systèmes destinés à collecter les données sur le(s) sujet(s) considéré(s) ;
- les choix opérés par l'entité 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'entité, 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.

8.3.2. Nature des vérifications opérées sur les informations sélectionnées

Pour vérifier les informations sélectionnées, le vérificateur utilise les techniques de contrôles appropriées aux informations objet de ses vérifications.

Ces techniques peuvent notamment être :

- des procédures analytiques qui consistent à apprécier des informations à partir :
 - de leurs corrélation avec d'autres informations, pertinentes en l'espèce⁴⁹, et
 - de l'analyse de variations ou des tendances inattendues ;
- des observations physiques, sur site ou non, qui consistent à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- des inspections, sur site ou non, qui consistent :
 - à examiner des enregistrements ou des documents, internes ou externes à l'entité, sous forme papier, électronique ou sous tout autre support ; ou
 - à procéder à un contrôle physique d'actifs corporels ;
- le recours à des bases de données, méthodologies ou critères de référence, notamment sectorielles ;
- le recours à des experts et/ou l'utilisation des travaux d'un tiers, conformément aux principes définis aux points 3.2 et 3.4 ;
- des échanges avec les commissaires aux comptes de l'entité et des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison ;
- des demandes d'informations auprès des personnes, internes ou externes à l'entité, ou aux entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison, ou à sa chaîne de valeur.

Pour chacune des informations sélectionnées, le vérificateur utilise les techniques de contrôles appropriées pour vérifier le respect des prescriptions des ESRS transversales (ESRS 1 et 2) et des ESRS thématiques concernées.

Lorsqu'il décide de la nature des vérifications à opérer, y compris, en cas de périmètre consolidé ou combiné, dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité, le vérificateur tient compte du fait que certaines de ces vérifications nécessitent qu'elles soient mises en œuvre sur site.

Focus sur les travaux attendus du vérificateur au titre de la vérification du plan de transition pour l'atténuation climatique (ESRS E1)

L'objectif de publication du plan de transition est de « *permettre une compréhension des efforts d'atténuation passés, actuels et futurs de l'entreprise afin de garantir la compatibilité de sa stratégie et de son modèle économique avec la transition vers une économie durable, avec la limitation du réchauffement de la planète à 1,5 °C conformément à l'accord de Paris, et avec l'objectif de neutralité climatique à l'horizon 2050 et, le cas échéant, de l'exposition de l'entreprise à des activités liées au charbon, au pétrole et au gaz.* »⁵⁰

Au vu des attentes fortes quant à ces plans de transition⁵¹, il apparaît utile de rappeler que le plan de transition n'est publié que pour autant que l'enjeu climat ait été estimé matériel (appréciation effectuée par l'entité à l'issue de la mise en œuvre du processus de double matérialité).

⁴⁹ qui peuvent être des informations :

- relatives à l'exercice concerné ou des exercices antérieurs ou encore des informations prévisionnelles,
- qui concernent et/ou sont produites par l'entité et/ou qui concernent et/ou sont produites par d'autres entités (entités du périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité, entités intervenant dans le même secteur d'activité que l'entité, etc.)

⁵⁰ ESRS E1 Changement climatique, point 15

⁵¹ Sujet critique puisque ces plans sont destinés à refléter la façon dont les entreprises ambitionnent de changer de procédés, voire de modèle d'affaires pour s'adapter au mieux aux objectifs de neutralité carbone et se préparer à l'évolution de la demande de leurs marchés aval, eux aussi bouleversés par la transition

En outre, ESRS E1 impose cette publication, par les entités⁵² qui ont établi un plan de transition mais prévoit également que, si elles n'en disposent pas, ces dernières doivent indiquer si, et, le cas échéant, quand, elles en adopteront un⁵³.

Pour ce qui concerne les informations à publier, ESRS E1 « exige principalement de fournir de la transparence en ce qui concerne la trajectoire de décarbonation de l'entreprise (...), en s'appuyant sur un business plan technique et financier crédible, lorsque l'enjeu climat est matériel »^{54 55}.

La vérification du plan de transition pour l'atténuation climatique⁵⁶ s'inscrit dans le 2^{ème} axe de la mission du vérificateur. Elle n'est donc effectuée que pour autant que le vérificateur l'a estimée nécessaire pour émettre sa conclusion. En effet, compte tenu du volume d'informations en matière de durabilité et du niveau d'assurance attendu (assurance limitée), le vérificateur ne vérifie pas exhaustivement les informations publiées mais seulement certaines d'entre elles, sélectionnées sur la base de son jugement professionnel (voir en particulier le point 8.3.1).

Pour ce qui concerne les travaux de vérification, puisqu'il est attendu des vérificateurs qu'ils se prononcent sur la conformité aux ESRS des informations publiées, il leur revient d'apprécier si les informations publiées au titre du plan de transition répondent aux prescriptions d'ESRS E1 sans avoir à se prononcer sur le caractère approprié ou le niveau d'ambition des objectifs de ce plan de transition.

Si leurs contrôles venaient à révéler des erreurs, omissions ou incohérences d'une importance telle qu'elles remettent en cause la conformité aux ESRS des informations produites au titre du plan de transition, les vérificateurs devront en tirer les conséquences dans leur rapport (voir point 17).

9. CONTROLE DU RESPECT DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES PAR LE REFERENTIEL TAXONOMIE

Les informations en matière de durabilité comprennent 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 entité tenue de publier des informations en matière 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'entité 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 les actes délégués adoptés 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 suivantes⁵⁷ :
 - 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

⁵² ESRS E1 Changement climatique, point 14

⁵³ ESRS E1 Changement climatique, point 17

⁵⁴ *Déployer les ESRS : Un outil de pilotage au service de la transition*, ANC, décembre 2023

⁵⁵ L'application de cette norme sera accompagnée d'un guide pratique que l'EFRAG prévoit de publier prochainement : [Actualités - EFRAG](#)

⁵⁶ Terminologie européenne issue des ESRS. Il est également fait usage d'autres terminologies qui entendent couvrir cette même notion telles que : plan de transition d'entreprise, plan de transition net zéro ou encore plan de transition bas carbone

⁵⁷ Article 3 du règlement (UE) 2020/852

- 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'entité est une entreprise financière ou non⁵⁸.

Le vérificateur met en œuvre les travaux définis dans la présente partie 9 afin de conclure qu'il n'a pas détecté d'erreurs, omissions ou incohérences dans les informations définies à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et fournies par l'entité, d'une importance telle qu'elles remettent en cause le respect des exigences de publication de ces informations. Si ses contrôles venaient à révéler de telles erreurs, omissions ou incohérences, le vérificateur devra en tirer les conséquences dans son rapport, (voir point 17 des lignes directrices).

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 hydriques 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. 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'entité et en particulier ceux relatifs aux procédures mises en œuvre par l'entité pour :

- identifier, parmi les différentes activités de l'entité et, le cas échéant, des entités incluses dans le périmètre consolidé ou combiné des informations en matière de durabilité, celles qui sont couvertes par les actes délégués (activités éligibles) ;
- déterminer le caractère éligible et, le cas échéant, le caractère aligné de ces activités économiques ;
- collecter les informations relatives aux éléments *sus* mentionnés et produire les informations requises,

le vérificateur :

- vérifie si les procédures mises en œuvre par l'entité couvrent l'ensemble des activités économiques de l'entité, et, le cas échéant, des entités incluses dans le périmètre consolidé⁵⁹ ou combiné des informations en matière de durabilité ;
- 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'entité 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

⁵⁸ 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

⁵⁹ Comptable ou prudentiel selon l'entreprise

- 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. PRESENTATION DES INFORMATIONS PREVUES PAR LE REFERENTIEL TAXONOMIE

Le vérificateur vérifie que les informations publiées sont fournies et présentées conformément aux exigences de l'ESRS 1⁶⁰ 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 partie environnementale de la section du rapport de gestion dédiée aux informations en matière de durabilité ; et
- qu'elles respectent les règles de publication précisées dans le référentiel taxonomie⁶¹.

9.3. INFORMATIONS VERIFIEES SPECIFIQUEMENT

9.3.1. Identification et sélection des informations à vérifier spécifiquement

Sur la base des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et des vérifications mentionnées aux points 9 à 9.2 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'erreurs, omissions ou incohérences dans les informations publiées, au regard de multiples facteurs tels que notamment :

- le secteur, financier ou non, auquel appartient l'entité ;
- la complexité de son organisation ;
- le nombre d'entités comprises dans le périmètre des informations en matière de durabilité ;
- la diversité et la complexité des activités économiques de l'entité et, le cas échéant, des entités incluses dans le périmètre consolidé⁶² ou combiné des informations en matière de durabilité ;
- 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 à l'état des connaissances scientifiques ;
 - des hypothèses retenues ;
 - des données disponibles ;
- la maturité de l'entité notamment de ses systèmes d'information destinés à collecter les données ;
- le recours, par l'entité, à des tiers pour la préparation des informations et/ou pour le contrôle de certaines de ces informations ;

⁶⁰ ESRS 1, 113

⁶¹ Voir en particulier l'article 8 du règlement délégué (UE) 2021/2178

⁶² Comptable ou prudentiel selon l'entreprise

- l'existence de procès, contentieux, litiges ou controverses en matière de durabilité.

9.3.2. Nature des vérifications opérées sur les informations sélectionnées

Pour chacune des informations sélectionnées, le vérificateur utilise les techniques de contrôles appropriées pour vérifier le respect des prescriptions de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 concernées, et en particulier mettre en œuvre les vérifications qui suivent.

Ces techniques peuvent notamment être celles définies au point 8.3.2.

Concernant l'éligibilité des activités économiques

Le vérificateur vérifie :

- concernant les activités économiques que l'entité a déterminées comme éligibles :
 - que ces activités figurent dans la liste des activités économiques éligibles et répondent aux descriptions du référentiel taxonomie. Si dans le cadre de cette vérification le vérificateur s'appuie sur les codes NACE⁶³ qui peuvent être associés à ces activités, il tient compte du fait que ces codes, qui peuvent constituer un support utile⁶⁴ ne sont généralement 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'entité 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 activités⁶⁵.

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'entité 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 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'entité, du respect des garanties minimales couvre l'ensemble des thématiques ;
 - tient compte des éléments collectés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et relatives :
 - ✓ aux éventuelles controverses auxquelles l'entité a été ou est confrontée ;
 - ✓ aux procédures de vigilance raisonnable mises en œuvre par l'entité, y compris celles permettant d'identifier, de prévenir, d'atténuer ou de remédier aux impacts

⁶³ Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne

⁶⁴ Publication AMF « Eclairages sur le premier reporting taxonomie des sociétés cotées » (novembre 2022) et [FAQ de la commission européenne \(octobre 2022\)](#)

⁶⁵ Règlement délégué (UE) 2021/2178 et [FAQ de la Commission européenne \(décembre 2021\)](#)

négatifs réels et potentiels liés à ses opérations et, le cas échéant, aux opérations des entités comprises dans son périmètre de consolidation ou de combinaison et des entités incluses dans la chaîne de valeur ;

- ✓ aux raisons pour lesquelles, le cas échéant, l'entité n'a pas pu identifier, prévenir, atténuer ou remédier aux éventuels impacts négatifs identifiés.
- s'agissant du respect des critères techniques, apprécie les méthodologies utilisées, les hypothèses clés et les estimations retenues par l'entité.

Concernant les indicateurs clés de performance

Le vérificateur vérifie que ces indicateurs ainsi que les informations qui les accompagnent⁶⁶ ont été définis conformément à la réglementation taxonomie.

Dans ce cadre, le vérificateur notamment :

- vérifie les rapprochements réalisés par l'entité 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'entité est une entité 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'entité, le cas échéant consolidé ou combiné ;
 - ✓ 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 *Contrats de location*, le cas échéant) figurant dans l'annexe des états financiers ;
- les dépenses d'exploitation (OpEx) :
 - ✓ le vérificateur vérifie que total des OpEx des activités alignées, éligibles non-alignées et non-éligibles concorde avec les éléments comptabilisés dans les états financiers ;
- lorsque l'entité estime que les dépenses opérationnelles ne revêtent pas une importance significative pour son modèle économique⁶⁷, il vérifie que les conditions posées par le référentiel taxonomie sont respectées.

Lorsque l'entité est une entité financière, le vérificateur exerce la même vigilance et adapte ses travaux en fonction des indicateurs publiés qui dépendent du secteur d'activité auquel l'entité 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...⁶⁸).

⁶⁶ Article 8 du règlement délégué (UE) 2021/2178

⁶⁷ Règlement délégué (UE) 2021/2178, Annexe I, paragraphe 1.1.3.2

⁶⁸ Règlement délégué (UE) 2021/2178

Connectivité avec les états financiers et les autres informations en matière de durabilité publiées dans la section dédiée du rapport de gestion

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 les commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité et des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison.

Connectivité avec les autres informations en matière de durabilité publiées dans la section dédiée du rapport de gestion

Le vérificateur vérifie que les informations objet de ses contrôles sont cohérentes avec les autres informations en matière de durabilité publiées dans la section dédiée du rapport de gestion 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.

10. CONTROLE DE LA CONFORMITE, AVEC L'EXIGENCE DE BALISAGE AU FORMAT D'INFORMATION ELECTRONIQUE UNIQUE, DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE ET DES INFORMATIONS REQUISES PAR LE REFERENTIEL TAXONOMIE

Il n'existe pas, au jour de la publication des présentes lignes directrices, 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.

11. LECTURE FINALE

A l'issue de ses travaux le vérificateur procède à une lecture attentive des informations qui n'ont pas fait l'objet de vérifications spécifiques afin d'apprécier leur cohérence avec les constats issus de l'ensemble des travaux qu'il a effectués (points 5, 7, 8 et 9). En cas d'identification d'incohérence(s) manifeste(s), le vérificateur s'en entretient avec le responsable de l'établissement des informations en matière de durabilité.

Il procède également à une lecture d'ensemble :

- des informations publiées dans les parties du rapport de gestion autres que la partie dédiée aux informations en matière de durabilité et aux informations requises par le référentiel taxonomie ; et
- des états financiers

afin d'apprécier la cohérence des constats issus de l'ensemble des travaux qu'il a effectués avec ces informations et états financiers. En cas d'identification d'incohérence(s) manifeste(s), le vérificateur s'entretient avec le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes et de la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion. A l'issue de cet échange, si ses constats subsistent, il s'en entretient avec le responsable de l'établissement des informations en matière de durabilité et des informations requises par le référentiel taxonomie.

Compte tenu du champ d'application de sa mission, le vérificateur ne fait pas état de cette démarche dans son rapport, y compris lorsqu'elle l'a conduit à conclure à l'existence d'incohérences dans les états financiers ou dans les parties du rapport de gestion, autres que la partie dédiée aux informations en matière de durabilité et aux informations requises au titre du référentiel taxonomie. Dans ce dernier cas, il revient au commissaire aux comptes en

charge de la certification des comptes d'apprécier, au vu de ses propres travaux et de son échange avec le vérificateur, les diligences éventuelles à mettre en œuvre et/ou les incidences à en tirer dans ses propres conclusions.

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

Tout au long de sa mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie, le vérificateur collecte des éléments de preuves ou des présomptions quant à la conformité de ces informations avec les dispositions du code de commerce relatives à ces informations, y compris des ESRS, et le respect du référentiel taxonomie.

Ces éléments, qui permettent au vérificateur d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son avis, doivent être suffisants et appropriés, conditions qui s'apprécient au regard de la quantité et de la qualité des éléments.

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 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'entité que pour les utilisateurs de ces informations, le vérificateur est particulièrement vigilant quant à ces indices qui peuvent être :

- internes ou externes à l'entité ;
- fournis par l'entité ou par certaines de ses parties prenantes ;
- collectés par le vérificateur pour les besoins de sa mission ou dont il a pu avoir connaissance en dehors de cette mission (engagements publics énoncés par l'entité 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'entité, 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 en matière de durabilité publiées par l'entité.

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'entité en charge de l'élaboration des informations concernées.

Au moment approprié, lorsqu'il identifie des erreurs, omissions ou incohérences, des défaillances d'éléments du contrôle interne ou tout autre élément pertinent pour les informations en matière de durabilité ou les informations requises par le référentiel taxonomie, de même que pour leur préparation, le vérificateur détermine celles qui doivent être portées à l'attention des personnes en charge de l'élaboration des informations concernées et/ou de la direction opérationnelle et/ou des organes d'administration, de direction et de surveillance selon qu'il estime qu'elles sont importantes pour ces personnes ou organes dans le cadre de leurs fonctions.

Lorsque le vérificateur identifie des erreurs, omissions ou incohérences 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.

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.

13. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

Le vérificateur met en œuvre les travaux lui permettant d'identifier les événements qui concernent les informations en matière de durabilité et/ou les informations prévues par le référentiel taxonomie, survenus après la clôture de l'exercice sur lequel porte ces informations.

Pour ce faire, notamment, à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport, il s'enquiert auprès de la direction opérationnelle 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.

Par exemple, si l'événement est survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêt du rapport de gestion (qui inclut les informations en matière de durabilité et les informations prévues par le référentiel taxonomie), il vérifie que cet événement a été correctement pris en compte.

14. COMMUNICATION AVEC LES ORGANES D'ADMINISTRATION, DE DIRECTION ET DE SURVEILLANCE, ET, LORSQUE L'ENTITE EN EST DOTE, AVEC LE COMITE SPECIALISE (ORGANES VISES AUX ARTICLES L. 821-63 ET L. 822-28 DU CODE DE COMMERCE⁶⁹)

Conformément aux dispositions des articles L. 821-63 et L. 822-28 du code de commerce, lors de l'exercice de sa mission, le vérificateur communique avec les organes d'administration, de direction et de surveillance, et le cas échéant lorsque l'entité en est dotée, avec le comité spécialisé chargé notamment d'assurer le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières et des informations en matière de durabilité⁷⁰.

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 et/ou le comité concerné(s).

Elle porte notamment sur :

- la nature (techniques de contrôles) et l'étendue (amplitude) des travaux planifiés, ainsi que le calendrier de mise en œuvre de ces travaux ;
- les difficultés importantes rencontrées lors de sa mission, susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ou qui les ont affectés ;
- les questions importantes ayant fait l'objet d'échanges avec la direction opérationnelle ;
- les constats issus de ses travaux et susceptibles d'impacter son avis sur les informations en matière de durabilité et notamment :
 - les erreurs, omissions ou incohérences, y compris celles résultant de fraudes ou de pratiques d'écoblanchiment, dont il a demandé la correction ou la résolution et qui n'ont pas été corrigées ou résolues ;

⁶⁹ Applicables respectivement aux commissaires aux comptes et aux organismes tiers indépendants

⁷⁰ Comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 du code de commerce

- les défaillances importantes d'éléments du contrôle interne pertinents pour les informations en matière de durabilité et/ou les informations requises par le référentiel taxonomie et/ou pour la préparation des ces informations ;
 - les défaillances importantes dans les méthodes d'évaluations⁷¹ utilisées pour l'établissement des informations en matière de durabilité ;
- les conséquences qu'il serait conduit à tirer, dans la formulation de son avis sur les informations en matière de durabilité et les informations requises par le référentiel taxonomie, si l'entité n'apportait pas les modifications attendues ;
 - tout autre élément apparu au cours de sa mission, qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes et/ou ce comité 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.

15. AUTRES COMMUNICATIONS DU VERIFICATEUR ET REVELATION DES FAITS DELICTUEUX AU PROCUREUR DE LA REPUBLIQUE

Conformément aux dispositions des articles L. 821-10 et L. 822-25 du code de commerce⁷², lorsque la mission 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 les informations en matière de durabilité et/ou les informations requises par le référentiel taxonomie, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entité, au niveau de responsabilité approprié, 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 irrégularités⁷³.

En outre, quelle que soit l'entité concernée, lorsqu'au cours de sa mission, le vérificateur relève des irrégularités ou des inexactitudes, il les signale à la plus prochaine assemblée générale et/ou à l'organe compétent.

Enfin, lorsque les irrégularités ou les inexactitudes relevées procèdent d'une intention frauduleuse, le vérificateur révèle au procureur de la République ces faits délictueux, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

16. DOCUMENTATION DU DOSSIER DU VERIFICATEUR

Le vérificateur constitue un dossier contenant la documentation relative à la mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations requises par le référentiel taxonomie.

Il fait figurer dans ce dossier les documents qui permettent d'étayer son avis sur les informations en matière de durabilité et les informations requises par le référentiel taxonomie, et d'établir que la mission a été réalisée dans le respect de la réglementation applicable et conformément aux recommandations des présentes lignes directrices.

Les éléments de documentation consignés dans le dossier doivent permettre à toute personne ayant une expérience de la pratique de missions destinées à fournir une assurance sur des informations ayant trait à des enjeux de durabilité, et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

⁷¹ Méthodes d'évaluation des impacts réels et potentiels, négatifs comme positifs, des enjeux de durabilité couverts par les ESRS et méthodes d'évaluation des risques et opportunités liés à ces enjeux

⁷² Applicables respectivement aux commissaires aux comptes et aux organismes tiers indépendants

⁷³ Article 7 du règlement (UE) n°537/2014 par renvoi des articles L.821-10 et L. 822-25 du code de commerce

- l'approche générale des travaux retenue et notamment les éléments justifiant la sélection, par le vérificateur, des informations à vérifier spécifiquement c'est-à-dire :
 - les éléments justifiant son appréciation du risque important de non-conformité avec les exigences des articles L. 232-6-3 ou L. 233-28-4 du code de commerce, y compris avec les ESRS, et/ ou des attentes fortes des utilisateurs de tout ou partie des informations en matière de durabilité, et
 - les éléments justifiant son appréciation du risque important de non-respect du référentiel taxonomie ;
- la déclinaison de cette approche en termes de nature (technique de contrôles), d'étendue (amplitude) et de calendrier des travaux planifiés ;
- les travaux effectivement mis en œuvre, y compris les échanges importants intervenus avec :
 - l'entité, y compris les organes d'administration, de direction et de surveillance et, lorsque l'entité en est dotée, le comité spécialisé, les entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison et les entités de sa chaîne de valeur ;
 - les tiers, autres que les commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité et des entités du périmètre de consolidation ou de combinaison, intervenus pour le compte de l'une ou plusieurs de ces entités ;
 - les experts auxquels le vérificateur a décidé de recourir ;
 - les commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité et des entités du périmètre de consolidation ou de combinaison ;
- les constats issus des travaux mis en œuvre et l'incidence de ces constats sur la formulation de son avis.

Le vérificateur peut apporter toute modification de fond et de forme aux éléments de documentation jusqu'à la date de signature de son rapport. 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 autre support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

17. RAPPORT DU VERIFICATEUR⁷⁴

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

Forme et contenu du rapport

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 de certification sur les informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie, et qui précise l'entité et l'exercice (année) concernés ;
- l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

⁷⁴ Articles L.821-54 du code de commerce (CAC) et L.822-24 du code de commerce (OTI) et D.821-182

- les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :
 - une partie introductive qui mentionne :
 - ✓ la qualité du vérificateur, les informations sur lesquelles porte son rapport et la localisation de ces informations au sein du rapport de gestion de l'entité ;
 - ✓ les obligations, incombant, respectivement, à l'entité (informations à publier) et au vérificateur (contrôle de ces informations), y compris les références textuelles relatives à ces obligations ;
 - ✓ la mention selon laquelle l'exercice de la mission du vérificateur est régi par les règles déontologiques, y compris d'indépendance, les règles de qualité prescrites par le code de commerce, et les présentes lignes directrices ;
 - ✓ les éléments utiles à la compréhension de la structuration du rapport et des développements présentés dans chacune de ses parties ; et
 - ✓ les limites de la mission.
 - une partie dédiée au premier axe de la mission relatif au contrôle de la conformité, aux ESRS, du processus destiné à déterminer les informations en matière de durabilité publiées et au contrôle du respect de l'obligation de consultation du comité social et économique. Dans cette partie le vérificateur expose :
 - ✓ la nature des vérifications qu'il a opérées ;
 - ✓ la conclusion de ces vérifications ;
 - ✓ le cas échéant, la(les) observation(s) qu'il estime utile d'émettre ; et
 - ✓ les éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière.
 - une partie dédiée au deuxième axe de la mission relatif au contrôle de la conformité des informations en matière de durabilité avec les exigences de l'article L. 232-6-3 ou L. 233-28-4 du code de commerce, y compris avec les ESRS. Dans cette partie le vérificateur expose :
 - ✓ la nature des vérifications qu'il a opérées ;
 - ✓ la conclusion de ces vérifications ;
 - ✓ le cas échéant, la(les) observation(s) qu'il estime utile d'émettre ; et
 - ✓ les éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière.
 - une partie dédiée au troisième axe de la mission relatif au contrôle du respect des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie. Dans cette partie le vérificateur expose :
 - ✓ la nature des vérifications qu'il a opérées ;
 - ✓ la conclusion de ces vérifications ;
 - ✓ le cas échéant, la(les) observation(s) qu'il estime utile d'émettre ; et
 - ✓ les éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière.
- 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.

Pour mémoire : comme mentionné au point 2, tant que les normes de balisage n'auront pas été publiées, la mission de certification ne s'articule qu'autour de trois axes de vérification.

Précisions relatives au contenu des parties dédiées aux trois axes de la mission

Concernant la nature des vérifications opérées par le vérificateur

Cette sous-partie est destinée à exposer, de façon substantielle, la teneur des vérifications définies aux points 7 (premier axe de la mission), 8 (deuxième axe de la mission) et 9 (troisième axe de la mission).

Concernant la conclusion des vérifications opérées par le vérificateur

Dans cette sous-partie, le vérificateur fait état de la conclusion de ses travaux en formulant un avis, différencié selon l'axe de la mission concerné.

– Concernant le premier axe de la mission

Le vérificateur émet un avis relatif à la conformité, aux normes ESRS, du processus mis en œuvre par l'entité. Cet avis peut-être :

○ *soit un avis de conformité ;*

Cet avis est émis lorsque les vérifications mises en œuvre n'ont pas conduit le vérificateur à identifier d'erreur, d'omission ou d'incohérence d'une importance telle qu'elles remettent en cause la conformité, aux normes ESRS, du processus.

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

Cet avis est émis lorsque le vérificateur :

- a identifié, une ou des erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) qui n'a (ont) pas été corrigée(s) par l'entité, et qu'il estime d'une importance telle qu'elle(s) remet(tent) en cause la conformité, aux normes ESRS, du processus ; mais
- que les incidences de cette(ces) erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) sont clairement circonscrites et que la formulation de la (des) réserve(s), motivée(s), 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 erreur(s), omission(s) ou incohérence(s) qui n'a(ont) pas été corrigée(s) par l'entité et qu'il estime d'une importance telle qu'elle(s) remet(tent) en cause la conformité, aux normes ESRS, du processus, 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(de) réserve(s) motivée(s) 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 des limitations de ses travaux ne peuvent pas être clairement circonscrites ou que la formulation d'une(de) réserve(s) motivée(s) ne lui apparaît pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations en matière de durabilité de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le vérificateur formule également sa conclusion relative à la consultation du comité social et économique prévue au sixième alinéa ou au dernier alinéa de l'article L. 2312-17 du code du travail⁷⁵.

– Concernant le deuxième axe de la mission

Le vérificateur émet un avis relatif à la conformité, avec les exigences de l'article L. 232-6-3 [ou L. 233-28-4]⁷⁶ du code de commerce, y compris avec les normes ESRS, des informations en matière de durabilité incluses dans la section dédiée du rapport de gestion.

Cet avis peut-être, dans les mêmes conditions que celles mentionnées *supra* relativement à l'avis de conformité du processus, soit un *avis de conformité*, soit un *avis de conformité assorti de réserve(s) motivée(s)*, soit un *avis de non-conformité, motivé*, soit une *impossibilité d'émettre un avis, motivée*.

– Concernant le troisième axe de la mission

Le vérificateur émet un avis relatif au respect des exigences du référentiel taxonomie, des informations fournies au titre des obligations posées par ce référentiel.

Cet avis peut-être, dans les mêmes conditions que celles mentionnées *supra* relativement à l'avis de conformité du processus et l'avis de conformité des informations en matière de durabilité, 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*.

Concernant la(les) observation(s) que le vérificateur pourrait estimer utile d'émettre

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 et/ou des informations fournies en application du référentiel taxonomie, sur une(des) information(s) fournie(s) par l'entité dans la section dédiée de son rapport de gestion⁷⁷.

Ces observations, qui consistent en un renvoi aux informations concernées fournies par l'entité dans son rapport de gestion, pourront notamment porter sur :

- les éléments permettant de comprendre comment l'entité a préparé les informations en matière de durabilité et/ou les informations définies par le référentiel taxonomie, dans toutes ses composantes, quantitatives et qualitatives ;
- les limites du contenu des informations en matière de durabilité et/ou des informations définies par le référentiel taxonomie, en raison par exemple de la couverture du périmètre de consolidation ou de combinaison, de la capacité de l'entité à mesurer de façon précise certaines valeurs ou indicateurs en raison notamment des limites des données scientifiques ;
- l'importance des jugements portés par l'entité dans la détermination de certaines informations ;
- les axes d'amélioration, compatibles avec les normes ESRS, et la façon dont l'entité s'engage à les mettre en œuvre.

Les observations sont formulées pour chacun des axes de la mission, dans un paragraphe distinct, inséré après la formulation de la conclusion des vérifications opérées.

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

⁷⁵ Selon que la mission est exercée par un commissaire aux comptes et/ou un organisme tiers indépendant

⁷⁶ Selon l'entité concernée

⁷⁷ Article D. 821-182 du code de commerce

Concernant les éléments qui ont fait l'objet, de la part du vérificateur, d'une attention particulière

Dans cette sous-partie, le vérificateur fait état des éléments, qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière.

Ces éléments sont ceux au titre desquels le vérificateur a prêté la plus grande attention parce qu'ils représentaient, selon lui :

- les risques les plus importants de non-conformité et/ou de non-respect des prescriptions du code de commerce, y compris des normes ESRS et du référentiel taxonomie ; et/ou
- les attentes les plus importantes de tout ou partie des utilisateurs des informations en matière de durabilité et des informations prévues par le référentiel taxonomie, fournies en application de ces prescriptions.

Il s'agit d'une sous-partie importante du rapport en ce qu'elle est destinée à faire connaître aux utilisateurs des informations en matière de durabilité et des informations prévues par le référentiel taxonomie, ce qui a été particulièrement important pour le vérificateur dans l'exercice de sa mission.

Il s'agit donc d'un exercice de transparence et de pédagogie au titre duquel le vérificateur doit consacrer le temps nécessaire pour :

- identifier uniquement les éléments qui ont été considérés les plus importants ;
- exprimer ces éléments de façon concise, claire, compréhensible, mais également adaptée aux spécificités de l'entité et aux informations produites. Ce dernier point implique que les développements ne doivent pas être standardisés mais doivent être circonstanciés.

Pour répondre à l'objectif ainsi assigné à cette sous-partie, cette dernière devra comprendre, pour chaque élément concerné :

- un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément.

Ce renvoi permet aux utilisateurs des informations en matière de durabilité et des informations prévues par le référentiel taxonomie de comprendre l'élément dont il est question et que l'entité a explicité dans son rapport de gestion. Il permet ainsi de viser explicitement les informations publiées et évite une reprise de ces informations, par le vérificateur, dans son rapport, qui conduirait à alourdir ce rapport et/ou présenterait le risque de les retranscrire non fidèlement et/ou non exhaustivement.

- un exposé des principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité et/ou le respect des informations fournies avec les prescriptions textuelles applicables en l'espèce (dispositions spécifiques d'une ESRS ou du référentiel taxonomie)

Compte tenu des informations à publier et des travaux requis au titre de la mission du vérificateur il est attendu que certains éléments fassent systématiquement l'objet d'une attention particulière de la part du vérificateur alors que d'autres ne le seront qu'au vu des circonstances d'espèce. Pour ces raisons, le rapport devra ou pourra comprendre les éléments qui suivent.

Concernant le premier axe de la mission

Le vérificateur devra présenter, dans des points distincts, les éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière au titre de :

- l'identification, par l'entité, des parties prenantes ;
- la détermination, par l'entité, de la matérialité d'impact et de la matérialité financière ;
- la détermination, par l'entité, des impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité, matériels

Concernant le deuxième axe de la mission

Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur appréciera si des éléments ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner au titre :

- des informations fournies en application des normes relatives aux exigences générales et aux informations générales à publier (ESRS 1 et ESRS 2) ;
- des informations fournies en application des normes environnementales (ESRS E1 à E5) ;
- des informations fournies en application des normes sociales (ESRS S1 à S4) ;
- des informations fournies en application de la norme relative à la conduite des affaires (ESRS G1).

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (E, S, ou G), et de la norme concernée.

Concernant le troisième axe de la mission

Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur appréciera si des éléments ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner au titre :

- du caractère éligible des activités ;
- du caractère aligné des activités éligibles ;
- des indicateurs clés de performance et les informations qui les accompagnent.

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (éligibilité, alignement, indicateurs et informations y afférentes).

18. EXERCICE DE LA MISSION PAR PLUSIEURS VERIFICATEURS

Lorsque l'entité décide de confier la mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues par le référentiel taxonomie à plusieurs vérificateurs, ceux-ci exercent la mission conformément aux principes qui suivent.

Une prise de connaissance de l'entité et de son environnement, réalisée individuellement.

Avant d'engager leurs travaux, chaque co-vérificateur, individuellement, prend connaissance de l'entité 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'entité 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.

Une lettre de mission conjointe ou des lettres de missions individuelles établies après concertation

Les co-vérificateurs 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 enjeux de durabilité ou des informations en matière 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 et des informations prévues par le référentiel taxonomie, 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'(les)autre(s) vérificateur(s), appelé la *revue croisée*. Cette revue lui(leur) 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 et les informations prévues par le référentiel taxonomie ;
- 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.

Un rapport établi et signé conjointement

Le rapport est établi conjointement par les co-vérificateurs.

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

Une communication concertée avec la direction opérationnelle de l'entité, ses organes d'administration, de direction et de surveillance, et, lorsque l'entité en est dotée, avec le comité spécialisé

Les co-vérificateurs communiquent ensemble et de manière concertée avec la direction opérationnelle de l'entité, ses organes d'administration, de direction et de surveillance, et, lorsque l'entité en est dotée, avec le comité spécialisé, qu'il s'agisse de la teneur de l'avis qu'ils envisagent de formuler dans leur rapport, ou de tout autre élément important qui concerne la mission.

Une documentation individuelle appropriée

Chaque co-vérificateur constitue un dossier comprenant les documents mentionnés au point 16 *supra*.

Il comprend également :

- les échanges intervenus avec l'(les)autre(s) co-vérificateur(s), et
- pour ce qui concerne les travaux réalisés par le co-vérificateur, les éléments de la revue qui permettent d'étayer l'appréciation du vérificateur sur les travaux effectués par le co-

vérificateur, ainsi que les éventuels travaux complémentaires qu'il a estimé nécessaire de mettre en œuvre

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.

ANNEXE 1. COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL H2A-CSR

- **Mme Florence Peybernès**, Présidente du groupe de travail, Présidente de la Haute autorité de l'audit (H2A)
- **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 Sarah Bagnon**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
- **Mme Marie-Pierre Calmel**, membre du collège de la H2A
- **Mme Géraldine Cavallé**, avocate, représentante du Conseil national des barreaux (CNB)
- **Mme Marion Couffignal**, avocate, représentante du CNB
- **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 de la H2A
- **M. Eric Ferdjallah-Chérel**, expert-comptable, représentant du Conseil national de l'ordre des experts-comptables (CNOEC)
- **M. Kévin Besançon**, membre du collège de la H2A
- **M. Cédric Haaser**, commissaire aux comptes, représentant de la CNCC
- **M. Cédric Jacquet**, commissaire aux comptes, représentant de la FCI
- **M. Gérard Schoun**, directeur APAVE RSE France, représentant de la fédération Filiance qui a succédé à **M. Alain Jounot**, responsable du département RSE du Groupe AFNOR,
- **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
- **M. Hubert Tondeur**, expert-comptable, représentant du CNOEC
- **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 de la H2A

ANNEXE 2. ENTITES AUDITIONNEES PAR LE GROUPE DE TRAVAIL H2A-CSR

- Amundi
- Association française des entreprises privées (Afed)
- Autorité des normes comptables (ANC)
- Bureau Véritas
- Confédération des petites et moyennes entreprises (CPME)
- Confédération Européenne des Syndicats (CES)
- Crédit Agricole
- Deloitte
- 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
- Middlednext
- 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

ANNEXE 3. MODELES DE RAPPORT

Points d'attention :

1. Les présents modèles de rapport sont applicables aux missions relatives aux exercices 2024 et qui concernent donc :

- les grandes entreprises, les grands établissements de crédit, les grandes sociétés d'assurance, les grandes mutuelles, les grands fonds de retraite, selon l'applicabilité des critères de seuils (article L. 232-6-3 du code de commerce), et
- la Caisse des dépôts, les grands groupes d'entreprises, les grands groupes d'établissements de crédit, les grands groupes de sociétés d'assurance, les grands groupes de mutuelles, les grands groupes de fonds de retraite (L. 233-28-4 du code de commerce)

2. Les présents modèles de rapports sont établis dans le cas d'un vérificateur unique. Si la mission est exercée par plusieurs vérificateurs, les modèles seront adaptés en conséquence.

MODELE 1 – RAPPORT COMPLET (SANS ANNEXE)

RAPPORT DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE ET DE CONTROLE DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8 DU REGLEMENT (UE) 2020/852 DE [ENTITE], RELATIVES A L'EXERCICE CLOS LE [DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE]

A.... (organe destiné à statuer sur les comptes),

Le présent rapport est émis en notre qualité de [commissaire aux comptes ou d'organisme tiers indépendant] de [entité]. Il porte sur les informations en matière de durabilité et les informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, relatives à l'exercice clos le [...] et incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou dans le rapport de gestion du groupe].

En application de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁷⁸] du code de commerce, [entité ...] est tenue d'inclure les informations précitées au sein d'une section distincte de son rapport de gestion [ou du rapport de gestion du groupe]. Ces informations permettent de comprendre les impacts de l'activité de [entité ou groupe] sur les enjeux de durabilité, ainsi que la manière dont ces enjeux influent sur l'évolution de [ses affaires, de ses résultats et de sa situation - à adapter en cas de périmètre consolidé ou combiné]. Les enjeux de durabilité comprennent les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernement d'entreprise.

En application du II de l'article [L. 821-54 ou L. 822-24⁷⁹] du code précité notre mission consiste à mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'émission d'un avis, exprimant une assurance limitée, portant sur :

- la conformité aux normes d'information en matière de durabilité adoptées en vertu de l'article 29 ter de la directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 (ci-après ESRS pour *European Sustainability Reporting Standards*) du processus mis en œuvre par [entité ...] pour déterminer les informations publiées, et le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au [sixième alinéa ou au dernier alinéa⁸⁰] de l'article L. 2312-17 du code du travail ;

⁷⁸ Selon l'entité concernée

⁷⁹ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

⁸⁰ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

- la conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe] avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4] du code de commerce⁸¹, y compris avec les ESRS ; et
- le respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852.

L'exercice de cette mission est réalisé en conformité avec les règles déontologiques, y compris d'indépendance, et les règles de qualité prescrites par le code de commerce.

Il est également régi par les lignes directrices de la Haute Autorité de l'Audit « *Mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852* ».

Dans les trois parties distinctes du rapport qui suivent, nous présentons, pour chacun des axes de notre mission, la nature des vérifications que nous avons opérées, les conclusions que nous en avons tirées, et, à l'appui de ces conclusions, les éléments qui ont fait l'objet, de notre part, d'une attention particulière et les diligences que nous avons mises en œuvre au titre de ces éléments. Nous attirons votre attention sur le fait que nous n'exprimons pas de conclusion sur ces éléments pris isolément et qu'il convient de considérer que les diligences explicitées s'inscrivent dans le contexte global de la formation des conclusions émises sur chacun des trois axes de notre mission.

Enfin, lorsqu'il nous semble nécessaire d'attirer votre attention sur une ou plusieurs informations en matière de durabilité fournies par [entité] dans son rapport de gestion [ou dans le rapport de gestion du groupe], nous formulons un paragraphe d'observations.

Limites de notre mission

Notre mission ayant pour objectif d'exprimer une assurance limitée, la nature (choix des techniques de contrôle) des travaux, leur étendue (amplitude), et leur durée, sont moindres que ceux nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable.

En outre, cette mission ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de [entité], notamment à porter une appréciation, qui dépasserait la conformité aux prescriptions d'information des ESRS sur la pertinence des choix opérés par [entité] en termes de plans d'action, de cibles, de politiques, d'analyses de scénarios et de plans de transition.

Elle permet cependant d'exprimer des conclusions concernant le processus de détermination des informations en matière de durabilité publiées, les informations elles-mêmes, et les informations publiées en application de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, quant à l'absence d'identification ou, au contraire, l'identification, d'erreurs, omissions ou incohérences d'une importance telle qu'elles seraient susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les lecteurs des informations objet de nos vérifications.

Conformité aux ESRS du processus mis en œuvre par [entité ...] pour déterminer les informations publiées, et respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au [sixième alinéa ou au dernier alinéa⁸²] de l'article L. 2312-17 du code du travail

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier que :

⁸¹ Selon l'entité concernée

⁸² Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

- le processus défini et mis en œuvre par *[entité ...]* lui a permis, conformément aux ESRS, d'identifier et d'évaluer ses impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité, et d'identifier ceux de ces impacts, risques et opportunités matériels qui ont conduit à la publication des informations en matière de durabilité dans la section [...] du rapport de gestion *[ou du rapport sur la gestion du groupe]*, et
- les informations fournies sur ce processus sont également conformes aux ESRS.

En outre, nous avons contrôlé le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions ou incohérences importantes concernant la conformité du processus mis en œuvre par *[entité]* avec les ESRS.

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité du processus mis en œuvre par *[entité]* avec les ESRS

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que le processus mis en œuvre par *[entité]* n'est pas conforme aux ESRS

Exposé et motivation de la non-conformité]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité aux ESRS, du processus mis en œuvre par *[entité]*

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure]

Concernant la consultation du comité social et économique prévue au *[sixième alinéa ou dernier alinéa⁸³]* de l'article L. 2312-17 du code du travail, *[exposer la conclusion relative à cette consultation]*.

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant *[au point/paragraphe ...]* dans le rapport de gestion *[ou dans le rapport sur la gestion du groupe]*

Exposé de l'(des) observation(s)]

Eléments qui ont fait l'objet d'une attention particulière

▪ Concernant l'identification des parties prenantes

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Concernant l'identification des impacts, risques et opportunités

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

⁸³ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

▪ Concernant l'évaluation de la matérialité d'impact et de la matérialité financière

Pour chaque élément concerné, présenter :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

Conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe] avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁸⁴] du code de commerce, y compris avec les ESRS.

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier que, conformément aux prescriptions légales et réglementaires, y compris aux ESRS :

- les renseignements fournis permettent de comprendre les modalités de préparation et de gouvernance des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], y compris les modalités de détermination des informations relatives à la chaîne de valeur et les exemptions de divulgation retenues ;
- la présentation de ces informations en garantit la lisibilité et la compréhensibilité ;
- le périmètre retenu par [entité ...] relativement à ces informations est approprié ; et
- sur la base d'une sélection, fondée sur notre analyse des risques de non-conformité des informations fournies et des attentes de leurs utilisateurs, que ces informations ne présentent pas d'erreurs, omissions, incohérences importantes, c'est-à-dire susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs de ces informations.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁸⁵] du code de commerce, y compris avec les ESRS.

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁸⁶] du code de commerce, y compris avec les ESRS

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que les informations publiées relatives à [mentionner les informations concernées] ne sont pas conformes aux [mentionner les exigences concernées].

Exposé et motivation de la non-conformité]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité de [mentionner les informations concernées] aux [mentionner les exigences concernées]

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure]

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

⁸⁴ Selon l'entité concernée

⁸⁵ Selon l'entité concernée

⁸⁶ Selon l'entité concernée

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant [au point/paragraphe...] dans le rapport de gestion [ou dans le rapport sur la gestion du groupe]

Exposé de l'(des) observation(s)]

Éléments qui ont fait l'objet d'une attention particulière

Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur décidera des éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner.

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (E, S, ou G), et de la norme concernée

■ Informations fournies en application des normes relatives aux exigences générales et aux informations générales à publier (ESRS 1 et ESRS 2)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

■ Informations fournies en application des normes environnementales (ESRS E1 à E5)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

■ Informations fournies en application des normes sociales (ESRS S1 à S4)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

■ Informations fournies en application de la norme relative à la conduite des affaires (ESRS G1)

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS]

Respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier le processus mis en œuvre par [entité] pour déterminer le caractère éligible et aligné de ses activités [ou des activités des entités comprises dans la consolidation⁸⁷].

Ils ont également consisté à vérifier les informations publiées en application de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, ce qui implique la vérification :

- de la conformité aux règles de présentation de ces informations qui en garantissent la lisibilité et la compréhensibilité ;

⁸⁷ Termes utilisés à l'article L.233-26 relatif au rapport sur la gestion du groupe

- sur la base d'une sélection, de l'absence d'erreurs, omissions, incohérences importantes dans les informations fournies, c'est-à-dire susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs de ces informations.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant le respect des exigences de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant le respect des exigences de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que les informations publiées relatives à *[mentionner les informations concernées]* ne respectent pas *[mentionner les exigences concernées]*.

Exposé et motivation de la non-conformité]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur le respect de *[mentionner les informations concernées]* aux *[mentionner les exigences concernées]*

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure]

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant *[au point/paragraphe...]* dans le rapport de gestion *[ou dans le rapport sur la gestion du groupe]*

Exposé de l'(des) observation(s)]

Éléments qui ont fait l'objet d'une attention particulière

[Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur décidera des éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner.

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (éligibilité, alignement, indicateurs de performance et informations y afférentes)

▪ Concernant le caractère éligible des activités

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier le respect des prescriptions de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 concernées

▪ Concernant le caractère aligné des activités éligibles

Pour chaque élément concerné, présenter :

- un descriptif de l'élément, avec un renvoi, lorsque cela est possible, aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément
- un résumé des diligences mises en œuvre pour fonder l'appréciation sur cet élément

■ Concernant les indicateurs clés de performance et les informations qui les accompagnent

Pour chaque élément concerné, présenter :

- un descriptif de l'élément, avec un renvoi, lorsque cela est possible, aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément*
- un résumé des diligences mises en œuvre pour fonder l'appréciation sur cet élément*

[Ville, le ...]

*[commissaire aux comptes ou
organisme tiers indépendant]*

*[signataire désigné pour représenter
le CAC ou l'OTI - commissaire aux
comptes personne physique ou
auditeur des informations en matière
de durabilité]*

MODELE 2 – RAPPORT PRESENTANT EN ANNEXE LES DEVELOPPEMENTS RELATIFS AUX ELEMENTS QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE ATTENTION PARTICULIERE

RAPPORT DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITE ET DE CONTROLE DES EXIGENCES DE PUBLICATION DES INFORMATIONS PREVUES A L'ARTICLE 8 DU REGLEMENT (UE) 2020/852 DE [ENTITE], RELATIVES A L'EXERCICE CLOS LE [DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE]

A.... (organe destiné à statuer sur les comptes),

Le présent rapport est émis en notre qualité de [commissaire aux comptes ou d'organisme tiers indépendant] de [entité]. Il porte sur les informations en matière de durabilité et les informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, relatives à l'exercice clos le [...] et incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou dans le rapport de gestion du groupe].

En application de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁸⁸] du code de commerce, [entité ...] est tenue d'inclure les informations précitées au sein d'une section distincte de son rapport de gestion [ou du rapport de gestion du groupe]. Ces informations permettent de comprendre les impacts de l'activité de [entité ou groupe] sur les enjeux de durabilité, ainsi que la manière dont ces enjeux influent sur l'évolution de [ses affaires, de ses résultats et de sa situation - à adapter en cas de périmètre consolidé ou combiné]. Les enjeux de durabilité comprennent les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernement d'entreprise.

En application du II de l'article [L. 821-54 ou L. 822-24⁸⁹] du code précité notre mission consiste à mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'émission d'un avis, exprimant une assurance limitée, portant sur :

- la conformité aux normes d'information en matière de durabilité adoptées en vertu de l'article 29 ter de la directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 (ci-après ESRS pour *European Sustainability Reporting Standards*) du processus mis en œuvre par [entité ...] pour déterminer les informations publiées, et le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au [sixième alinéa ou au dernier alinéa⁹⁰] de l'article L. 2312-17 du code du travail ;
- la conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe] avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4] du code de commerce⁹¹, y compris avec les ESRS ; et
- le respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852.

L'exercice de cette mission est réalisé en conformité avec les règles déontologiques, y compris d'indépendance, et les règles de qualité prescrites par le code de commerce.

Il est également régi par les lignes directrices de la Haute Autorité de l'Audit « *Mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852* ».

Dans les trois parties distinctes du rapport qui suivent, nous présentons, pour chacun des axes de notre mission, la nature des vérifications que nous avons opérées et les conclusions que nous en avons tirées.

A l'appui de ces conclusions, nous présentons, dans l'annexe jointe au présent rapport, les éléments sur lesquels nous avons porté une attention particulière et les diligences que nous

⁸⁸ Selon l'entité concernée

⁸⁹ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

⁹⁰ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

⁹¹ Selon l'entité concernée

avons mises en œuvre au titre de ces éléments. Nous attirons votre attention sur le fait que nous n'exprimons pas de conclusion sur ces éléments pris isolément et qu'il convient de considérer que les diligences explicitées s'inscrivent dans le contexte global de la formation des conclusions émises sur chacun des trois axes de notre mission.

Enfin, lorsqu'il nous semble nécessaire d'attirer votre attention sur une ou plusieurs informations en matière de durabilité fournies par *[entité]* dans son rapport de gestion *[ou dans le rapport de gestion du groupe]*, nous formulons un paragraphe d'observations.

Limites de notre mission

Notre mission ayant pour objectif d'exprimer une assurance limitée, la nature (choix des techniques de contrôle) des travaux, leur étendue (amplitude), et leur durée, sont moindres que ceux nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable.

En outre, cette mission ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de *[entité]*, notamment à porter une appréciation, qui dépasserait la conformité aux prescriptions d'information des ESRS sur la pertinence des choix opérés par *[entité]* en termes de plans d'action, de cibles, de politiques, d'analyses de scénarios et de plans de transition.

Elle permet cependant d'exprimer des conclusions concernant le processus de détermination des informations en matière de durabilité publiées, les informations elles-mêmes, et les informations publiées en application de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, quant à l'absence d'identification ou, au contraire, l'identification, d'erreurs, omissions ou incohérences d'une importance telle qu'elles seraient susceptibles d'influencer les décisions que pourraient prendre les lecteurs des informations objet de nos vérifications.

Conformité aux ESRS du processus mis en œuvre par *[entité ...]* pour déterminer les informations publiées, et respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au *[sixième alinéa ou au dernier alinéa⁹²]* de l'article L. 2312-17 du code du travail

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier que :

- le processus défini et mis en œuvre par *[entité ...]* lui a permis, conformément aux ESRS, d'identifier et d'évaluer ses impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité, et d'identifier ceux de ces impacts, risques et opportunités matériels qui ont conduit à la publication des informations en matière de durabilité dans la section *[...]* du rapport de gestion *[ou du rapport sur la gestion du groupe]* ; et
- les informations fournies sur ce processus sont également conformes aux ESRS.

En outre, nous avons contrôlé le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions ou incohérences importantes concernant la conformité du processus mis en œuvre par *[entité]* avec les ESRS.

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité du processus mis en œuvre par *[entité]* avec les ESRS

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)

⁹² Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que le processus mis en œuvre par [entité] n'est pas conforme aux ESRS

Exposé et motivation de la non-conformité]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité aux ESRS, du processus mis en œuvre par [entité]

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure]

Concernant la consultation du comité social et économique prévue au [sixième alinéa ou dernier alinéa⁹³] de l'article L. 2312-17 du code du travail, [exposer la conclusion relative à cette consultation].

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant [au point/paragraphe...] dans le rapport de gestion [ou dans le rapport sur la gestion du groupe]

Exposé de l'(des) observation(s)]

Conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe] avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁹⁴] du code de commerce, y compris avec les ESRS.

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier que, conformément aux prescriptions légales et réglementaires, y compris aux ESRS :

- les renseignements fournis permettent de comprendre les modalités de préparation et de gouvernance des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], y compris les modalités de détermination des informations relatives à la chaîne de valeur et les exemptions de divulgation retenues ;
- la présentation de ces informations en garantit la lisibilité et la compréhensibilité ;
- le périmètre retenu par [entité ...] relativement à ces informations est approprié ; et
- sur la base d'une sélection, fondée sur notre analyse des risques de non-conformité des informations fournies et des attentes de leurs utilisateurs, que ces informations ne présentent pas d'erreurs, omissions, incohérences importantes, c'est-à-dire susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs de ces informations.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁹⁵] du code de commerce, y compris avec les ESRS.

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions, incohérences importantes concernant la conformité des informations en

⁹³ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

⁹⁴ Selon l'entité concernée

⁹⁵ Selon l'entité concernée

matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe], avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁹⁶] du code de commerce, y compris avec les ESRS

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que les informations publiées relatives à [mentionner les informations concernées] ne sont pas conformes aux [mentionner les exigences concernées].

Exposé et motivation de la non-conformité

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité de [mentionner les informations concernées] aux [mentionner les exigences concernées]

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant [au point/paragraphe...] dans le rapport de gestion [ou dans le rapport sur la gestion du groupe]

Exposé de l'(des) observation(s)]

Respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

Nature des vérifications opérées

Nos travaux ont consisté à vérifier le processus mis en œuvre par [entité] pour déterminer le caractère éligible et aligné de ses activités [ou des activités des entités comprises dans la consolidation⁹⁷].

Ils ont également consisté à vérifier les informations publiées en application de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, ce qui implique la vérification :

- de la conformité aux règles de présentation de ces informations qui en garantissent la lisibilité et la compréhensibilité ;
- sur la base d'une sélection, de l'absence d'erreurs, omissions, incohérences importantes dans les informations fournies, c'est-à-dire susceptibles d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs de ces informations.

Conclusion des vérifications opérées

Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions ou incohérences importantes concernant le respect des exigences de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées et sous la (les) réserve(s) décrite(s) ci-après nous n'avons pas relevé d'erreurs, omissions ou incohérences) importantes concernant le respect des exigences de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

Exposé et motivation de la (ou des) réserve(s)]

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous estimons que les informations publiées relatives à [mentionner les informations concernées] ne respectent pas [mentionner les exigences concernées].

Exposé et motivation de la non-conformité

[Ou : Sur la base des vérifications que nous avons opérées, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur le respect de [mentionner les informations concernées] aux [mentionner les exigences concernées]

Exposé et motivation de l'impossibilité de conclure

⁹⁶ Selon l'entité concernée

⁹⁷ Termes utilisés à l'article L.233-26 relatif au rapport sur la gestion du groupe

[Observation(s)]

Le cas échéant, si le CAC ou l'OTI estime nécessaire d'émettre une (des) observation(s) destinées à attirer l'attention du lecteur du rapport sur une information fournie par l'entité :

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les informations figurant *[au point/paragraphe...]* dans le rapport de gestion *[ou dans le rapport sur la gestion du groupe]*

Exposé de l'(des) observation(s)]

[Ville, le ...]

*[commissaire aux comptes ou
organisme tiers indépendant]*

*[signataire désigné pour représenter
le CAC ou l'OTI - commissaire aux
comptes personne physique ou
auditeur des informations en matière
de durabilité]*

ANNEXE – ELEMENTS QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE ATTENTION PARTICULIERE

Conformité aux normes ESRS du processus mis en œuvre par *[entité ...]* pour déterminer les informations publiées, et respect de l'obligation de consultation du comité social et économique prévue au *[sixième alinéa ou au dernier alinéa⁹⁸]* de l'article L. 2312-17 du code du travail

Eléments qui ont fait l'objet d'une attention particulière

▪ Concernant l'identification des parties prenantes

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Concernant l'identification des impacts, risques et opportunités

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Concernant l'évaluation de la matérialité d'impact et de la matérialité financière

Pour chaque élément concerné, présenter :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

⁹⁸ Selon que le vérificateur est un commissaire aux comptes ou un organisme tiers indépendant

Conformité des informations en matière de durabilité incluses dans la section [...] du rapport de gestion [ou du rapport sur la gestion du groupe] avec les exigences de l'article [L. 232-6-3 ou L. 233-28-4⁹⁹] du code de commerce, y compris avec les normes ESRS.

Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur décidera des éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner.

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (E, S, ou G), et de la norme concernée

▪ Informations fournies en application des normes relatives aux exigences générales et aux informations générales à publier (ESRS 1 et ESRS 2)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Informations fournies en application des normes environnementales (ESRS E1 à E5)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Informations fournies en application des normes sociales (ESRS S1 à S4)

Présenter les éléments selon la norme à laquelle ils se rattachent, et, pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS

▪ Informations fournies en application de la norme relative à la conduite des affaires (ESRS G1)

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier la conformité des informations fournies avec les prescriptions des ESRS]

Respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852

Selon les circonstances d'espèce, le vérificateur décidera des éléments qui ont fait l'objet, de sa part, d'une attention particulière qu'il serait pertinent de mentionner.

Par souci de clarté, les éléments mentionnés par le vérificateur sont présentés distinctement au regard de la thématique à laquelle ils se rattachent (éligibilité, alignement, indicateurs de performance et informations y afférentes)

▪ Concernant le caractère éligible des activités

Pour chaque élément concerné :

- effectuer un renvoi aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément pour permettre au lecteur de comprendre ce dont il est question
- exposer les principales diligences mises en œuvre pour vérifier le respect des prescriptions de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 concernées

⁹⁹ Selon l'entité concernée

▪ Concernant le caractère aligné des activités éligibles

Pour chaque élément concerné, présenter :

- un descriptif de l'élément, avec un renvoi, lorsque cela est possible, aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément

- un résumé des diligences mises en œuvre pour fonder l'appréciation sur cet élément

▪ Concernant les indicateurs clés de performance et les informations qui les accompagnent

Pour chaque élément concerné, présenter :

- un descriptif de l'élément, avec un renvoi, lorsque cela est possible, aux informations fournies dans le rapport de gestion relativement à cet élément

- un résumé des diligences mises en œuvre pour fonder l'appréciation sur cet élément