

CSRD : les clés du contrôle interne pour sécuriser votre reporting de durabilité

Comment tirer parti des guides du COSO pour le reporting de durabilité ?

Les ambitions de la nouvelle directive européenne en matière de reporting de durabilité sont maintenant connues de tous, et à quelques mois de l'entrée en vigueur des textes et des standards, chacun sait combien la marche est haute en matière de transparence sur les enjeux de durabilité.

Afin d'accompagner les entreprises à relever le défi de la confiance envers l'information produite, cette publication partage quelques clés et recommandations pratiques pour structurer le dispositif de contrôle interne attendu.

Novembre 2023



L'essentiel

Prioriser

La détermination de la matérialité des enjeux de durabilité constitue la clé de voûte du reporting exigé par la CSRD. Il est donc essentiel que le processus soit robuste et conforme aux exigences réglementaires. Pour contribuer à la réussite de l'exercice de double matérialité, le contrôle interne doit pouvoir challenger les pratiques, mettre en place des contrôles sur les étapes clés du projet, et veiller à la qualité des résultats qui en découlent afin de préparer à la future auditabilité de l'analyse de double matérialité des entreprises.

Au regard du large périmètre à couvrir, il est indispensable de sécuriser les informations qui sont le plus exposées ou les plus critiques. En fonction de leur vulnérabilité, en termes de production ou en lien avec l'importance que les tiers peuvent leur donner, les sujets les plus porteurs de risques devront être priorisés.

Appréhender

Les données de durabilité sont extrêmement diverses et les étapes de leur production sont aussi hétérogènes qu'il existe d'acteurs impliqués. Aussi pour identifier les risques à mettre sous contrôle, comprendre les flux de données aboutissant au reporting de durabilité constitue une étape clé pour stabiliser le processus, alors que l'environnement est encore très mouvant.

Pour chacun de ces flux, et sur l'ensemble du processus de reporting, il convient d'identifier les risques clés et définir les contrôles pour maîtriser autant que possible leurs conséquences ou réduire leur probabilité d'occurrence.

Pour gagner en efficacité, les acteurs du contrôle interne peuvent se rapprocher des auditeurs externes du reporting de durabilité (Organisme Tiers Indépendant) : participer aux travaux, assister aux restitutions, etc. Toutes ces actions sont des leviers disponibles pour une rapide montée en compétence sur ces sujets.

Formaliser

Pour structurer le dispositif de contrôle interne du reporting de durabilité, il convient de capitaliser sur l'existant en y intégrant les nouvelles exigences et les nouveaux périmètres. Sur la base des outils et référentiels existants, les fonctions de contrôle interne gagneront à identifier les lacunes et à veiller à leur traitement progressif, en lien avec les acteurs métiers en première ligne pour assurer la qualité de l'information produite.

La structuration d'un dispositif passe par de la formalisation : identification des acteurs clés, définition des rôles et responsabilités, établissement des process et documentation des contrôles... Toutes ces étapes sont autant de conditions de succès d'un dispositif robuste et maîtrisé.

Engager

Afin que le dispositif puisse reposer sur les expertises et les compétences nécessaires, la gouvernance de l'entreprise doit se saisir de ses futures responsabilités et mettre en place, au plus tôt, les conditions pour assurer la qualité et la performance du processus de reporting. La gouvernance doit être mobilisée pour garantir la réussite de ce projet d'entreprise.

Enfin, pour que le dispositif soit pertinent, il doit être en permanence aligné sur les changements de l'organisation. Les pratiques de reporting s'installent et le dispositif de contrôle interne doit savoir évoluer avec elles. L'animation donc de ce dernier est clé, et pour se faire, il est nécessaire de s'appuyer sur les compétences existantes et préparer celles de demain.

CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive : marqueur du contexte européen

En posant cette obligation de transparence quant à la prise en compte, par les entreprises, des enjeux de durabilité, la directive européenne vient changer profondément la communication des entreprises avec leurs parties prenantes. La directive vise non seulement une transparence plus étendue sur les divers sujets environnementaux, sociaux/sociétaux et de gouvernance qui s'imposent aux acteurs économiques, mais elle exige de plus un degré de comparabilité et de qualité de l'information produite sans commune mesure avec ce qui pouvait exister jusqu'ici. Le parallèle entre information de durabilité et information financière est évident.

Toutes les entreprises concernées se penchent aujourd'hui sur les exigences du régulateur, dans un calendrier des plus contraignants. Les premières à se préparer identifient les sujets les plus matériels pour leurs activités et leur chaîne de valeur. Elles analysent les écarts entre l'information produite aujourd'hui et les données quantitatives et qualitatives qui sont attendues dans le cadre de la CSRD. Les administrateurs se préparent également à prendre leurs nouvelles responsabilités. Dans ce contexte, les fonctions de contrôle interne doivent s'attacher à se structurer pour mettre en place un dispositif robuste de maîtrise des risques du processus de reporting de durabilité.

Contrôle interne du reporting CSRD : le COSO comme cadre de référence

Le COSO, référentiel de portée internationale en matière de contrôle interne, a publié en Mars 2023 des directives spécifiques à la mise en place de contrôle interne à l'égard de l'information de durabilité (ou Développement Durable).

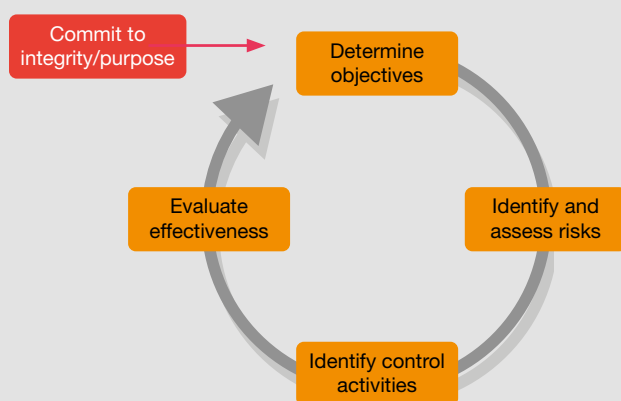
Le COSO ICSR - *Internal Control over Sustainability Reporting*, partage des méthodes, points de focus et illustrations dédiés au contrôle de ce nouveau reporting.

Le COSO - *Internal Control over external Financial Reporting* propose lui une application très pratique des 17 principes du COSO au reporting financier.

Si les méthodes et illustrations diffèrent, les enseignements sont principalement les mêmes. Le COSO ICSR est pertinent pour la profession, en particulier dans ces temps de construction où la maturité du dispositif du reporting de durabilité est encore à démontrer.

.....

Flow of internal control framework



Based on *Leveraging the COSO Internal Control—Integrated Framework to Improve Confidence in Sustainability Performance Data*

Point d'attention

Alors que le COSO ICSR aborde le contrôle interne tant pour le reporting de durabilité que les enjeux de durabilité, nous avons pris le parti de focaliser nos travaux sur le processus de reporting. En effet, cet angle, porté en Europe par la CSRD, implique à lui seul de nombreux défis. Bien entendu, la mise sous contrôle des risques identifiés dans le cadre de l'analyse de matérialité des enjeux de durabilité est clef pour les entreprises, et constitue un sujet d'importance pour la sécurisation des activités de ces dernières.

COSO et CSRD, comment avancer ?

Pour tirer parti de ces publications COSO, nous avons rassemblé une vingtaine d'entreprises afin d'identifier collectivement les bonnes pratiques à mettre en place et proposer des solutions opérationnelles, accessibles à tout type de structure.

Dans les pages suivantes, vous retrouverez pour chacune des 5 composantes du référentiel COSO présentées ci-contre, les principes la composant, les priorités pour appliquer ceux-ci, des recommandations pour y répondre, ainsi que des illustrations ou des points de focus pour mieux s'approprier les sujets.

Les enseignements qui ressortent de cette consultation se veulent pragmatiques et réalistes dans la période actuelle. Il convient de noter qu'il reviendra à chaque entreprise et à chaque fonction de contrôle interne de choisir les modalités qui lui conviennent le mieux, au regard notamment des exigences que sa gouvernance lui fixe et en tenant compte de la maturité du dispositif de contrôle interne existant.





CSRD et contrôle interne : quel est le lien ?

1. De nouvelles responsabilités quant au reporting de durabilité sont attribuées au Comité d'Audit (ou un autre comité sous réserve de transposition nationale), en tous points identiques à celles sur le reporting financier.
2. Un audit externe sera obligatoire, qui à partir de 2028 (au plus tôt), sera au même niveau que celui des états financiers.

3. Une exigence de publication du dispositif de contrôle interne mis en œuvre sur le reporting de durabilité est introduite.

Les standards ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) de la CSRD prévoient l'obligation pour toute entreprise soumise à la CSRD de publier une description très précise du dispositif de contrôle interne mis en place sur son reporting de durabilité.

L'exigence de publication correspondante est le **GOV-5 « Gestion des risques et contrôles internes de l'information en matière de durabilité »** de l'ESRS 2. Elle prévoit notamment de décrire les caractéristiques de ce dispositif de contrôle, la méthode d'évaluation des risques appliquée, les contrôles associés, la façon de piloter le dispositif et de reporter sur son efficacité.



FOCUS

Parmi les changements majeurs introduits par la CSRD, il y a l'obligation au niveau de la directive de faire auditer son rapport de durabilité. Dans un premier temps, il s'agit d'un audit dit en « assurance limitée », puis à partir de 2028 au plus tôt, un audit dit en « assurance raisonnable ».

La France, dans la transposition de la directive précédente (la NFRD - Non-Financial Disclosure Directive), applicable encore aujourd'hui, avait déjà introduit cette obligation d'audit externe de la DPEF. Pour autant, il est important de noter que les attentes en termes d'audit avec la mise en œuvre de la CSRD vont changer dès son entrée en vigueur. En effet, les standards d'audit ainsi que la régulation de ses activités sont profondément transformés avec la CSRD. La mission de vérification du reporting CSRD ne sera pas comparable à l'actuelle mission des OTI sur la DPEF, ni en termes de profondeur de travaux, ni en termes d'attentes de la part des parties prenantes.

Les standards ESRS applicables dans le cadre de la CSRD

Normes transversales		Environnement		Social		Gouvernance	
ESRS 1	Exigences générales	ESRS E1	Changement climatique	ESRS S1	Effectifs de l'entreprise	ESRS G1	Conduite des affaires
ESRS 2	Informations générales à publier	ESRS E2	Pollution	ESRS S2	Travailleurs de la chaîne de valeur		
		ESRS E3	Ressources aquatiques & marines	ESRS S3	Communautés touchées		
		ESRS E4	Biodiversité & écosystème	ESRS S4	Consommateurs & utilisateurs finaux		
		ESRS E5	Utilisation des ressources & économie circulaire				



Composante 1

Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est le socle sur lequel va reposer le déploiement effectif d'un dispositif de contrôle interne.

Cinq principes sous-tendent l'environnement de contrôle :

1 L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.

2 Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.

3 Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.

4 L'organisation démontre son engagement à attirer, à former et à fidéliser des personnes compétentes conformément aux objectifs.

5 L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs.

Les grands principes sont communs à la plupart des catégories d'objectifs couverts par le contrôle interne (opérations, reporting financier et lois et réglementations), et pour la grande majorité des entreprises, les fondamentaux sont en place. Il s'agira le plus souvent de compléter l'existant afin de couvrir les exigences du reporting de durabilité.





Principe 1

Engagement en faveur des valeurs éthiques

En France, la plupart des entreprises ont déjà des codes de conduite, obligation qui a été renforcée par la loi Sapin 2. Ces codes, souvent accessibles sur les sites institutionnels, couvrent évidemment bien plus que l'éthique des affaires et peuvent mentionner explicitement les comportements attendus vis-à-vis des actionnaires, en termes de transparence et de qualité des informations financières. Ces dispositifs sont généralement accompagnés de formations, de dispositifs d'alertes,...

En résumé, ce socle est le plus souvent présent, pour les sociétés cotées et non cotées mais entrant dans le champ d'application de Sapin 2. Qu'en est-il du sujet de reporting de durabilité et des autres sociétés ?

En pratique, comment faire ?

- Revoir le code de conduite et y intégrer si ce n'est déjà fait les engagements sur l'intégrité du reporting de durabilité.
- Compléter les illustrations et / ou les supports de formation pour la diffusion du code de conduite avec des cas pratiques relatifs au reporting de durabilité (cas pratique sur les conséquences pour l'entreprise de la diffusion erronée de données ESG, tel qu'un calcul erroné des émissions de CO₂).
- Vérifier que les communications/supports atteignent bien les collaborateurs et prestataires qui contribuent à ce reporting, en production ou contrôle des données.

Les priorités

- Formaliser les engagements de qualité du reporting de durabilité (fiabilité, intégrité, etc.) et les attendus de comportement, notamment en termes de remontée d'alerte.
- Communiquer ces engagements dans les vecteurs de communication appropriés.
- Démontrer la réalité de ces engagements en traitant les remontées d'alerte ou les comportements inappropriés, mais aussi en analysant les « corrections » qui peuvent être identifiées par les OTI ou par l'entreprise.



Le COSO ICSR insiste également sur les engagements plus larges en matière de RSE. Citons par exemple la formalisation d'une raison d'être, le statut d'entreprise à mission, les diverses certifications du type BCorp ou encore la participation à diverses coalitions. Ce sont évidemment des piliers sur lesquels reposent les valeurs et la crédibilité de l'entreprise. Le cas échéant, il sera d'autant plus important d'insister sur le processus de reporting et sa correcte mise en œuvre.



Principe 2

1/2

Rôle du conseil

L’Institut Français des Administrateurs (IFA), dans sa dernière publication avec Ethics & Boards annonce qu’en 2023, 80% des conseils d’administration ont un comité en charge de la RSE. Il est intéressant de noter l’évolution de la responsabilité de la gouvernance sur ces sujets au cours des cinq dernières années.

En matière de contrôle interne du reporting RSE, le sujet n’est pas tant, en général, l’existence d’un comité, mais plutôt de s’assurer :

- que les rôles respectifs des différents comités sont bien établis,
- que le comité en charge de la surveillance du contrôle interne du reporting de durabilité dispose d’une bonne vision des processus, compétences et informations pour mener à bien sa mission.

Les entreprises qui ne disposent pas encore d’un comité d’audit devront sans doute profiter de ces nouvelles attributions pour revoir plus généralement leur gouvernance quant à la gestion des risques.

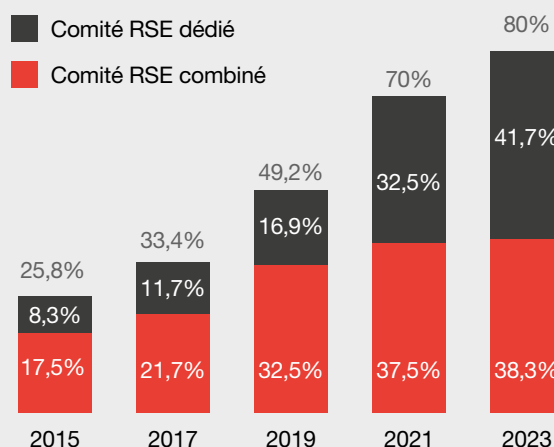
Enfin, il est important que le Conseil puisse pleinement prendre conscience des enjeux en matière d’informations à publier (informations matérielles et enjeux matériels) ainsi que des risques sous-jacents à l’élaboration même de ces informations (données et calculs d’indicateurs) les exigences du reporting étant nouvelles et nombreuses.



SBF 120

En 2023, 80% des conseils ont un comité en charge de la RSE (majoritairement dédié) contre 25% en 2015.¹

Une généralisation qui reflète les fortes attentes des actionnaires dans ce domaine.



Que retenir ici des attentes de la CSRD ?

La CSRD a élargi les responsabilités du Comité d’Audit du reporting financier au reporting de durabilité quant à la supervision du processus de reporting, l’efficacité du dispositif de gestion des risques et de contrôle interne de ces processus, la supervision des activités d’audit externe relatives à ceux-ci.

La Directive Européenne, sous réserve de transposition nationale, prévoit que le Conseil puisse conserver ces nouvelles responsabilités ou les confier à un autre comité du Conseil. Il sera alors nécessaire d’aborder au niveau du Conseil l’organisation pour répondre à ses nouvelles attributions.

1. Source IFA Ethics & Boards, Analyse IFA Post AG 2023



Principe 2

2/2

Rôle du conseil

Les priorités

- Établir les responsabilités du ou des comités, au travers des chartes et règlements intérieurs, en intégrant les nouvelles responsabilités, et en garantissant l'indépendance attendue.
- Intégrer un regard expert au sein du comité afin d'être en capacité de superviser les domaines couverts par le développement durable.
- Organiser la surveillance du système de contrôle interne, en planifiant les travaux et les échanges avec les différents acteurs impliqués, notamment ceux en charge du reporting, les fonctions de contrôle et d'audit, et les auditeurs externes.



En pratique, comment faire ?

- Intégrer dans la prochaine évaluation des travaux du Conseil² un état des lieux sur l'existant en relation avec les obligations actuelles et futures sur le reporting de durabilité.
- Proposer des grilles de planification des travaux du comité, sur la base de ce qui est proposé par exemple dans le COSO ICFR.
- Organiser une session de formation du comité nommé sur les enjeux spécifiques du contrôle interne du processus de durabilité, en faisant si besoin intervenir des experts externes, et en capitalisant le cas échéant sur les conclusions de l'OTI pour les entreprises dans le champ de la DPEF.

2. L'évaluation régulière (auto-évaluation ou évaluation indépendante externe) des travaux du Conseil est une bonne pratique recommandée par le code de gouvernance des sociétés cotées de l'AFEP MEDEF ainsi que le code de gouvernance Middlednext.



Principe 3

1/2

Structure, rattachements, pouvoirs et responsabilités

Le COSO, de même que le cadre de référence AMF, met en avant l'importance de bien définir les rôles et responsabilités en matière de reporting financier et de contrôle interne de ce dernier.

Ce point particulier représente des enjeux importants car les entreprises structurent actuellement l'organisation du reporting de durabilité et le rôle de chaque fonction. Or, le contrôle interne n'est pas encore systématiquement embarqué dans ces réflexions.

La définition des responsabilités des différents acteurs impliqués sera d'autant plus importante que les informations à publier couvrent des domaines très différents, touchant la plupart des fonctions, et ceci à tous les niveaux organisationnels.

Les priorités

- ➔ Clarifier les responsabilités et les lignes de reporting en matière de production de l'information de durabilité, au niveau central et local, ainsi qu'entre fonctions métier, support et RSE / développement durable.
- ➔ Clarifier le rôle des fonctions de contrôle, en particulier le contrôle interne et l'audit interne, mais aussi la gestion des risques et la conformité et plus généralement les fonctions dites de la seconde ligne de défense.

Illustration : Etablir un RACI (Responsible, Accountable, Consulted, Informed) pour le processus de reporting de durabilité

Processus	Tâches	Acteurs				
		Conseil d'administration (ou comité)	Responsable du reporting	« Lignes Métiers »	Experts techniques RSE	Risques & Contrôle interne
Définition de la matérialité des sujets et informations de durabilité	Identification des impacts, risques et opportunités	Informé	Réalisateur	Consulté	Consulté	Informé
	...					
	Évaluation de la double matérialité	Approbateur responsable	Réalisateur	Consulté	Consulté	Consulté
Production des indicateurs	Définition de la règle de calcul	Informé	Consulté	Approbateur responsable	Réalisateur	Consulté
	...					
	Consolidation	Informé	Consulté	Approbateur responsable	Réalisateur	Informé
	Contrôle de consolidation	Informé	Informé	Approbateur responsable	Consulté	Réalisateur
Production du rapport	Préparation des informations qualitatives	Approbateur responsable	Informé	Réalisateur	Consulté	Informé
	Rédaction du rapport	Approbateur responsable	Responsable	Informé	Consulté	Informé
	...					



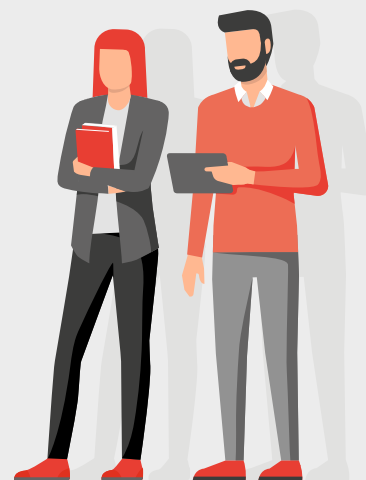
Principe 3

2/2

Structure, rattachements, pouvoirs et responsabilités

En pratique, comment faire ?

- Formaliser les rôles et responsabilités dans une politique de contrôle interne du reporting de durabilité, incluant une comitologie adaptée et impliquant les différentes équipes contributrices pour assurer la transversalité.
- Établir un RACI du processus de reporting de durabilité, comprenant également l'évaluation de la double matérialité exigée par la CSRD.
- Élaborer des fiches d'identité pour les KPI RSE afin de rassembler toutes les informations nécessaires pour leur correct calcul.



Exemple
Pourcentage de femmes
parmi les cadres dirigeants

RÈGLE DE CALCUL

$$\frac{\text{Nbre de femmes aux instances de Direction}}{\text{Nbre de participants aux instances de direction}} \times 100$$

(Comités de Direction - Groupe et Entités ou filiales)

Attention exclusion :
 Ne sont pas considéré les participants aux instances de direction sans pouvoir ou autorité engageante pour le groupe ou l'entité concernée



FOCUS

Création d'un poste ESG Controller

Pour répondre aux exigences des parties prenantes et fournir un reporting de qualité, la création d'un poste de contrôleur ESG peut être pertinente. Ce dernier pourra être en charge des actions suivantes :

- Élaborer des politiques de mesure et de communication des données ESG.
- Effectuer l'évaluation des risques sur le reporting de durabilité et concevoir les contrôles associés.
- Faire le lien entre les acteurs en charge de la production du reporting de durabilité et les acteurs en charge de la production des indicateurs.
- Être l'interlocuteur privilégié de l'OTI et suivre les recommandations émises.



Principe 4

Compétences

Les points mis en avant dans les référentiels ICFR et ICSR se rejoignent globalement, avec un enjeu spécifique au reporting de durabilité. Ce dernier est lié à la complexité des normes, à la multitude des acteurs impliqués, ainsi qu'à la guerre des talents inévitable pour satisfaire les besoins de recrutement des entreprises.

Ces spécificités rappellent ce qui a pu être observé lors de la mise en place des normes comptables IFRS, avec une matière aujourd'hui d'autant plus large et diverse.

En pratique, comment faire ?

- Cartographier les compétences des équipes projet et identifier les besoins complémentaires à court terme.
- Identifier les compétences externes mobilisées en phase projet, par exemple sur la double matérialité, et déterminer une stratégie d'internalisation pour la phase de production.
- Préparer des plans de succession pour les compétences spécifiques et rares.
- Déployer ou mettre à jour des formations pour former les acteurs impliqués dans le processus de reporting : à la RSE pour les populations contrôle interne notamment, au contrôle interne pour les différents contributeurs du reporting de durabilité.
- Établir un manuel de reporting de durabilité - sur le modèle de ce qui existe pour les normes comptables - se basant sur le protocole de reporting de la DPEF si existant, afin de fournir un socle au maintien et à la diffusion des compétences nécessaires au reporting de l'entreprise.

Les enjeux essentiels sont :

- La capacité à attirer les compétences nécessaires pour l'ensemble du processus, de la double matérialité au contrôle des données produites. Ce point sera particulièrement important en phase de production, lorsque ces informations seront générées de façon stable et intégrée, pour prendre la suite des prestataires externes souvent mobilisés en phase de développement,
- Le besoin de former les acteurs à tous les niveaux de l'entreprise : ceux qui produisent la donnée à la source, ceux qui la consolident et l'agrègent et ceux qui la contrôlent,
- L'importance de la sécurisation des postes clés et l'anticipation des successions.

Les priorités

- Formaliser les attendus en matière de compétences pour les postes clés de reporting, et la mise en place de processus adaptés pour attirer les meilleurs talents.
- Penser aux dispositifs de formation et d'entretien des compétences pour les acteurs impliqués dans le reporting de durabilité : pendant la phase projet, tant pour les équipes dédiées que les décisionnaires aux différents niveaux de l'organisation, mais aussi pour les contributeurs impliqués à terme dans le processus courant.
- Construire un socle documentaire solide pour pouvoir transférer aisément le savoir et assurer une compréhension commune des règles à tous les niveaux.
- S'assurer de la continuité sur les postes critiques.



Principe 5

Devoir de rendre compte

Le devoir de rendre compte est une dimension importante de l'environnement de contrôle. Il s'appuie sur une communication effective des responsabilités individuelles en matière de contrôle interne et des mécanismes pour suivre la réalité des actions menées et l'engagement demandé.

Il nécessite également un bon équilibre des mécanismes de rémunération pour bien prendre en compte ces responsabilités et ne pas les faire passer au second plan par rapport à la performance opérationnelle. Ceci est d'autant plus important que les entreprises fixent des objectifs en matière de durabilité qui prennent de plus en plus d'importance.

Il est important de souligner que l'engagement - comme c'est le cas pour le reporting financier, avec des lettres d'affirmation souvent signées par les DG et DAF - ne doit pas concerner que les acteurs du processus. Le management des entités et fonctions concernées pourront avoir à formaliser leur responsabilités, en lien avec ce qui est décrit dans la politique de contrôle interne (cf Principe 3).

En pratique, comment faire ?

- Intégrer les responsabilités définies par les RACI dans les fiches de poste et/ou les objectifs individuels des acteurs concernés.
- Avec les équipes Ressources Humaines, définir un équilibre entre les objectifs de résultat, financiers ou de durabilité, et les objectifs de qualité de l'information publiée - et s'assurer de leur correcte diffusion.
- Compléter les lettres d'affirmation si elles existent, à la fois en termes de contenu et de signataire, en fonction des rôles et responsabilités définies dans la politique, pour intégrer l'engagement sur la qualité du reporting de durabilité et le contrôle interne.

Les priorités

- ➔ Inclure dans les attendus des postes concernés les responsabilités en matière de contrôle interne.
- ➔ Faire le lien avec les mécanismes de reconnaissance de la performance individuelle en prévoyant des objectifs spécifiques à la qualité du reporting de durabilité et au contrôle interne y afférant.
- ➔ Instaurer un mécanisme formalisant l'engagement sur les objectifs de qualité et de contrôle interne en lien avec les responsabilités définies dans la politique de contrôle interne.



Que retenir ici des attentes de la CSRD ?

Les standards ESRS imposent à toutes les entreprises soumises à la CSRD de publier des informations relatives à l'implication de la gouvernance des entreprises quant aux enjeux de durabilité.

Ceux-ci sont inclus dans le standard **ESRS 2**, où l'on retrouve en particulier les Exigences de Publication **GOV-1 «Le rôle des organes d'administration, de direction et de surveillance»**, **GOV-2 «Informations transmises aux organes d'administration, de direction et de surveillance de l'entreprise et questions de durabilité traitées par ces organes»** et **GOV-3 «Intégration des résultats en matière de durabilité dans les systèmes d'incitation»**.

En résumé, les standards prévoient l'obligation de publier la composition, les responsabilités, les expertises, les procédures et contrôles en place au niveau de la gouvernance, notamment pour ce qui concerne les impacts, risques et opportunités en lien avec le développement durable.

Le niveau d'exigence est très fin, et, pour illustration, prévoit jusqu'au devoir de lister les enjeux de durabilité traités au cours de l'année par les organes d'administration, de direction et de surveillance. Un autre point important à souligner est l'obligation de décrire la façon dont les enjeux de durabilité sont intégrés dans les mécanismes d'incitation et les politiques de rémunération.



Composante 2

1/2

Évaluation des risques

L'approche par les risques est le fondement de la conception d'un dispositif de contrôle interne. Elle s'appuie sur une démarche structurée, avec comme point de départ la compréhension des objectifs principaux à sécuriser, puis l'analyse des risques pouvant affecter la réalisation de ces objectifs. La démarche doit s'adapter aux évolutions du contexte externe et interne et doit pouvoir prendre en compte spécifiquement les risques de fraude.

Elle s'appuie sur quatre principes clés :

6 L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.

7 L'organisation identifie les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés.

En matière d'information financière, les sociétés cotées aux États-Unis ont développé, pour répondre à la réglementation Sarbanes Oxley, des approches de « scoping » permettant d'identifier les postes des états financiers à cibler, les critères de qualité attendus et les risques associés. Même s'il n'est pas question ici de répliquer les pratiques Sarbanes Oxley, les grandes lignes de la méthode utilisée pour cibler ce qui doit être mis sous contrôle en priorité peuvent être appliquées, en particulier au regard du calendrier très ambitieux.



8 L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

9 L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.



Composante 2

2/2

Évaluation des risques



Que retenir ici des attentes de la CSRD ?

Il est essentiel de comprendre que le reporting de durabilité selon la CSRD repose sur une **évaluation de double matérialité, déterminant** les enjeux de durabilité matériels pour l'entreprise. Ces derniers seront l'objet du rapport de durabilité.

L'évaluation de la double matérialité repose, d'une part, sur l'analyse des impacts des activités de l'entreprise sur l'environnement et sur ses parties prenantes et, d'autre part, sur une analyse des risques et des opportunités que les enjeux de durabilité représentent pour l'entreprise.

Les standards ESRS, en l'occurrence **ESRS 2** Exigence de Publication **SBM-3 « Impacts, risques et opportunités importants et leur lien avec la stratégie et le modèle économique »** et **IRO-1 « Description des procédures d'identification et d'évaluation des impacts, risques et opportunités importants »** sont très exigeants quant au niveau de transparence sur ces enjeux, leurs impacts, risques et opportunités, mais aussi sur le processus mis en place pour les identifier et les évaluer. Ils prévoient notamment une description des méthodes, hypothèses et processus de décision pour identifier et

évaluer les enjeux et l'intégration de cet exercice au processus global de gestion des risques de l'entreprise.

D'autre part, il faut noter que les standards stipulent dans les Exigences d'Application, en l'occurrence l'AR 11 de l'ESRS 2 que les risques à prendre en compte pour le dispositif de contrôle interne sur le reporting de durabilité sont notamment **« l'exhaustivité et l'intégrité des données, l'exactitude des résultats des estimations, la disponibilité de données sur la chaîne de valeur en amont et/ou en aval et le délai de mise à disposition des informations »**.



Principe 6

1/2

Définir les informations à mettre sous contrôle, les critères de qualité principaux et les principales entités contributrices

Pour structurer une approche par les risques, il faut commencer par identifier les informations à mettre sous contrôle et comprendre les enjeux de qualité.

Le périmètre des informations à mettre sous contrôle est encadré par la réglementation et l'exercice de double matérialité. C'est également l'occasion de s'interroger sur les autres informations qui peuvent être communiquées aux parties prenantes intéressées par la performance en matière de développement durable.

Il est aussi question dans ce cadrage de déterminer les entités contribuant à l'élaboration de ces informations, pour concentrer la démarche de contrôle interne sur les plus significatives. La démarche de « scoping » issue de l'application de Sarbanes Oxley suggère des approches de vérification de la couverture en pourcentage qui pourront être répliquées.

Quant aux enjeux de qualité, on parle ici de l'équivalent des assertions d'audit associées aux postes des états financiers, bien

connues des auditeurs ! Le principe de ces assertions est pertinent pour comprendre les enjeux de qualité associés à chaque information à publier : « réalité », par exemple lorsque l'on communique sur des résultats positifs, « complétude » lorsque l'on parle d'impacts négatifs, ou encore « précision attendue » lorsque l'on parle d'estimations...

Les priorités

- S'assurer de la robustesse du processus d'évaluation de la double matérialité qui vise à définir les enjeux de durabilité matériels pour l'entité et pour lesquels il existe des obligations de reporting spécifiques.
- Vérifier que la sélection des informations à publier prend en compte les résultats de l'analyse de double matérialité mais également, le cas échéant, les attentes des utilisateurs du reporting et challenger ainsi le processus d'analyse de la matérialité des informations.
- Comprendre les objectifs de qualité associés à chaque nature d'information.
- Déterminer les contributions des différentes entités dans l'information publiée, et sélectionner les entités à prioriser en respectant une couverture cible.



Que retenir ici des attentes de la CSRD ?

Attention deux niveaux de matérialité sont définis dans les ESRS : la matérialité des enjeux de durabilité et la matérialité de l'information

- 1) **la matérialité des enjeux** évoquée précédemment qui consiste à identifier les sujets de durabilité qui doivent faire l'objet du rapport, grâce à un exercice d'évaluation des impacts, risques et opportunités prescrits par les standards.
- 2) **la matérialité de l'information** où l'entreprise juge si les informations requises par les standards sont pertinentes :
 - au regard des enjeux qui doivent être décrits ou expliqués,
 - au regard des besoins des utilisateurs du reporting pour leur prise de décision.



Principe 6

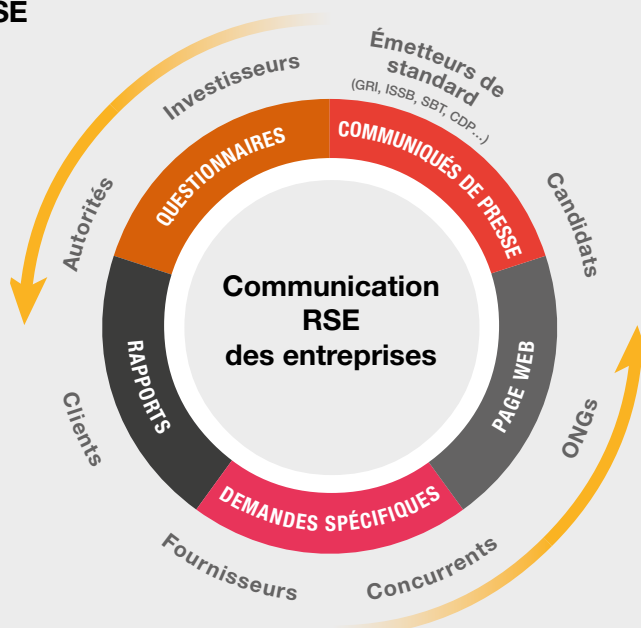
2/2

Définir les informations à mettre sous contrôle, les critères de qualité principaux et les principales entités contributrices

En pratique, comment faire ?

- Impliquer les fonctions contrôle interne/risques pour garantir la traçabilité du processus d'évaluation de double matérialité, y compris durant les phases transitoires (mode projet) puis lors de la détermination des informations à inclure dans le rapport (matérialité de l'information).
- Présenter au comité d'audit (ou autre comité responsable) le processus de double matérialité, y compris les mécanismes de prise de décision y afférant ainsi que les résultats de l'analyse.
- Définir les critères de qualité attendus, en tenant compte des exigences des ESRS et des assertions retenues sur le modèle de l'approche sur le reporting financier.
- Initier un fichier de «scoping», reprenant les indicateurs à reporter, les critères de qualité recherchés, les entités contributrices avec leur poids et la couverture cible.

Les autres attentes en termes de communication RSE





Principe 7

1/2

Identifier les risques des processus de production de l'information

En matière de reporting de durabilité, identifier les risques consiste à s'intéresser à ce qui peut affecter la qualité de l'information publiée.

Les risques sont évidemment différents en fonction de la nature de l'information et de son processus de collecte (mesure versus estimation, donnée interne versus provenant de la chaîne de valeur, degré de centralisation, etc.).

Pour les données quantitatives, il faudra obtenir une vision du flux d'information et de données pour apprécier la complexité et les risques associés. Nous donnons dans la section « Information et Communication » un exemple de description de flux de données qui pourra être utilisé.

Au démarrage, mettre sous contrôle toute l'information publiée sera sans doute impossible : des choix devront être faits. La priorisation pourra se faire en fonction par exemple de la sensibilité à l'erreur ou de l'impact potentiel d'une erreur vis-à-vis des parties prenantes ou de la réglementation.

En pratique, comment faire ?

- Mener des entretiens avec les équipes projet et/ou les responsables de la production des informations (cf. RACI) pour comprendre les processus et flux de données, tant pour les informations quantitatives (telles que les émissions de CO₂, les consommations diverses, les KPI sociaux, etc.), que les informations qualitatives (notamment les stratégies de réponse aux enjeux matériels et les ambitions de l'entreprise sur ces enjeux).
- Conduire des ateliers de travail avec les équipes centrales en charge des données reportées pour qualifier les niveaux de risque pour les indicateurs à publier.
- Compléter le fichier de « scoping » (initié dans le principe précédent) par l'analyse de la criticité des indicateurs, l'analyse des risques qui leur sont spécifiques ainsi que par la détermination du périmètre prioritaire à mettre sous contrôle.

Les priorités

- Établir une grille d'analyse des risques qui soit spécifique au reporting de durabilité, prévoyant l'ensemble des informations à reporter (indicateurs quantitatifs et données qualitatives, notamment sur les réponses de l'entreprise aux enjeux matériels).
- Appliquer la grille d'analyse sur les informations à mettre sous contrôle prioritairement.





Principe 7

2/2

Identifier les risques des processus de production de l'information

Illustration de structure d'un fichier de «scoping»

	Critères de qualité					Analyse des facteurs de risque spécifiques					Degré de risque global
	Existence	Exhaustivité	Valorisation ou allocation	Droits et obligations	Informations présentées et publiées	Niveau de jugement et estimation	Complexité du calcul	Caractère manuel de la collecte	Impact élevé dans le processus de rémunération	Dépendance sur des tiers	
DR 1	X	X			X	F	Complexité du calcul	F			Faible
DR2						I	M	F	F		
DR3		X	X								
...						I				I	Important
DRX	X	X	X				I				Moyen

	Degré de risque global	Valeur globale reportée	Taux de couverture obtenu	Entité 1	Entité 2	Entité 3	...	Entité N
DR 1	Faible	200	60%	Non scopée	30	40	...	60
DR2	Important	300	80%	40	20	Non scopée		50
DR3		X	85%					
...	Important							
DRX	Moyen	X	70%					



Principe 8

Focus Risque de Fraude

Dans le COSO ICFR, la fraude recouvre la production volontaire d'information erronée, mais aussi tout acte de fraude qui peut avoir un impact négatif sur les actifs de l'entreprise, y compris la corruption.

Nous prenons le parti de nous concentrer sur la production volontaire d'information de durabilité erronée, l'objectif principal des ESRS étant de fiabiliser l'information publiée.

L'enjeu est alors de comprendre les scénarios qui pourraient pousser les contributeurs ou managers impliqués dans le reporting des informations à manipuler les informations pour en obtenir un avantage indu. La fraude peut ainsi se positionner à deux niveaux. D'une part, ce que l'on peut appeler « greenwashing » serait plutôt au niveau du management ou de l'organisation et d'autre part, les fraudes individuelles,

qui sont elles liées par exemple à un système de rémunération qui comporterait des objectifs trop ambitieux. Tous les scénarios spécifiques au reporting de durabilité devraient en fine alimenter l'analyse des risques du reporting dans son ensemble.

Certaines entreprises ont formalisé des cartographies des risques de fraude, sur lesquelles il sera intéressant de capitaliser.

En pratique, comment faire ?

- Identifier les données les plus exposées au risque de greenwashing, notamment par le biais de veille ou consultation des parties prenantes.
- Développer un questionnaire d'auto-évaluation du risque de fraude, sur la base d'éléments clés de facteur de risque (ex: sensibilité de l'information, pression externe et/ou interne, existence de covenants bancaires, exigence réglementaire, intégration dans la rémunération des parties prenantes) et de maturité du dispositif de contrôle interne (activités de contrôle, outils, séparation des tâches, etc.).
- Intégrer, dans les actions de sensibilisation ou de formation au risque de fraude, des éléments concrets, relatifs au reporting de durabilité.



Les priorités

- ➔ Analyser l'exposition au risque de fraude en matière du reporting de durabilité, au regard des facteurs de risque spécifiques, selon les rôles et responsabilités, attentes des parties prenantes, et implantations géographiques par exemple.
- ➔ Déployer des actions de prévention et mitigation en fonction des risques identifiés, adaptées aux différents publics concernés ou exposés.



Principe 9

Prendre en compte les changements qui peuvent affecter le dispositif construit

L'objectif visé par ce principe est l'agilité du dispositif de contrôle interne pour s'adapter aux changements qui peuvent remettre en cause le périmètre, l'analyse des risques et les activités de contrôle définies. Les changements sont de trois natures : évolution de l'environnement externe, évolution du périmètre de l'entreprise ou du modèle économique et changements clés dans le management qui peuvent affecter le « tone at the top ».

Les priorités

- Prendre en compte, au plus tôt, les changements majeurs ou significatifs en matière d'organisation ou relatifs à la chaîne de valeur (nouvelles acquisitions, nouveaux marchés, changement de fournisseur stratégique, diversification des canaux de distribution, etc.).
- Réaliser une veille réglementaire et scientifique en matière d'exigence des parties prenantes sur le ou les reportings de durabilité (lois et règlements, notations financières, standards techniques et scientifiques, etc.) afin d'adapter l'analyse des risques à l'évolution des exigences et pratiques.
- Évaluer les impacts des changements ou rotation des acteurs clés intervenant dans le reporting de durabilité, notamment pour prendre en compte les évolutions culturelles significatives (par exemple, intérêt ou expertise de la présidence du comité d'audit, sensibilité des membres du Comité de Direction, etc.).

En pratique, comment faire ?

- S'assurer que les équipes en charge de la production du reporting sont connectées à la bonne comitologie pour capter les changements majeurs qui pourraient impacter les informations à reporter et leur périmètre, en particulier les décisions stratégiques qui vont affecter le modèle d'affaires et la matérialité des informations de durabilité.
- Compléter les approches M&A en proposant a minima d'intégrer une analyse d'impact sur le reporting de durabilité dans le processus de due diligence (nouvelles informations à publier, de la cible et/ou des entités existantes, disponibilité de l'information et degré de mise à niveau requis,...).
- Réviser régulièrement l'exercice de double matérialité pour intégrer les principaux changements de l'organisation et de sa chaîne de valeur et / ou à chaque changement majeur (implantation dans un nouveau pays, acquisition significative, développement d'un nouveau business) qui pourraient faire évoluer la définition initiale des sujets dits matériels à reporter.
- Prévoir des sessions de sensibilisation ad hoc pour les nouveaux managers clés, notamment ceux qui auront à rendre compte du contrôle interne dans la chaîne managériale (cf principe 5 - Devoir de rendre compte).



Composante 3

Activités de contrôle

Les activités de contrôle du reporting de durabilité sont au cœur du déploiement du dispositif à tous les niveaux de l'entreprise. Il s'agit de s'assurer que chaque contributeur au processus de reporting, depuis le fait générateur de l'information jusqu'à la préparation du reporting final, en passant par les équipes administrant les systèmes d'information correspondants, dispose des instructions claires pour réaliser les contrôles pertinents.

Cette composante s'appuie sur trois principes clés :

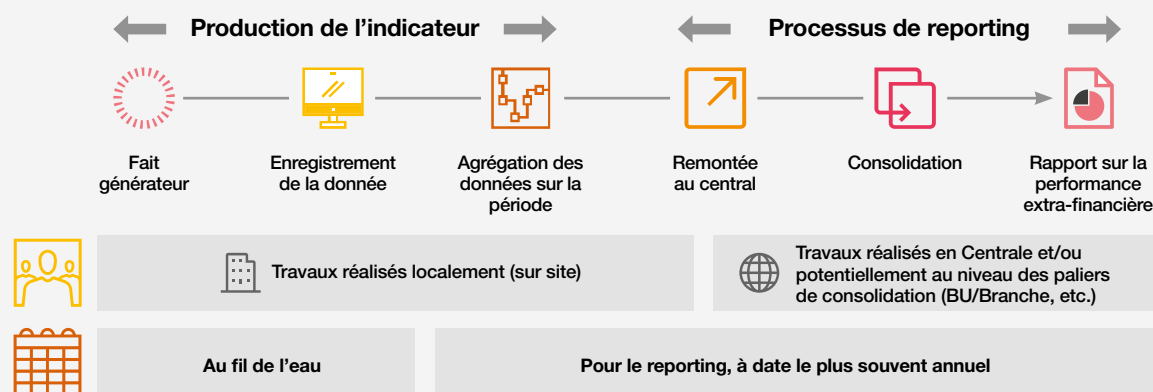
10 L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

12 L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.

11 L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.



Les activités de contrôle devront être positionnées tout au long du processus de reporting de durabilité, du fait générateur au rapport final.





Principe 10

1/2

Développer les activités de contrôle

L'enjeu ici consiste à définir les activités de contrôle adaptées pour répondre aux risques identifiés précédemment, selon une approche priorisée grâce au «scoping».

Pour ce faire, il est important d'éviter de créer une surcouche de contrôle qui ne serait pas intégrée aux procédures et référentiels de contrôle interne actuellement en vigueur. Chaque nouvelle réglementation (Sapin 2, RGPD, Sanctions internationale, LAB,..) apporte des exigences de contrôle, pouvant aboutir à des référentiels divers et peu coordonnés. L'intégration de ces nouvelles exigences doit viser à éviter la duplication inutile des efforts et la cohérence des approches.

Les priorités

- Capitaliser sur l'existant pour plus d'efficacité mais aussi d'intégration et d'assimilation par les équipes concernées.
- S'assurer de la mobilisation des bonnes expertises pour définir des activités de contrôle pertinentes.
- Définir les contrôles pertinents sur la base de l'évaluation des risques (composante «Évaluation des risques») et prendre en compte l'ensemble du processus de production, du fait générateur de l'information (par exemple la mesure et sa saisie) à la production de l'information consolidée dans le rapport annuel.
- Porter une attention particulière au contrôle des informations qualitatives incluses dans le rapport, en particulier sur les informations relatives à la stratégie de prise en compte des enjeux de durabilité matériels et les ambitions de l'entreprise sur ceux-ci.



FOCUS

Points d'attention lors de la définition des contrôles

- Préserver un équilibre entre contrôles préventifs et détectifs.
- Cibler les processus clés de l'entreprise.
- Définir à quel niveau de l'organisation les contrôles seront réalisés (Siège, Branche / BU, entité locale).
- S'assurer de la séparation des tâches.
- Veiller à définir la fréquence optimale du contrôle pour résoudre les déficiences dans un délai raisonnable.
- Avoir une attention particulière sur les activités de contrôle réalisées par des tiers.





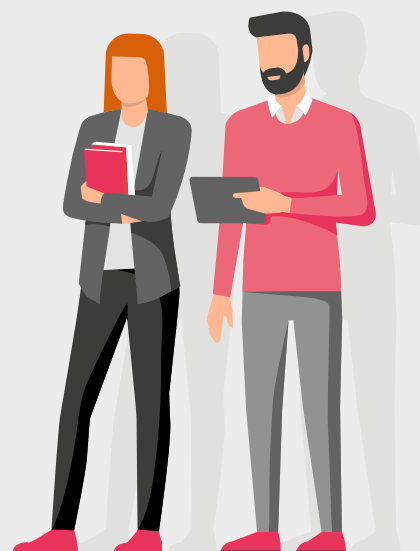
Principe 10

2/2

Développer les activités de contrôle

En pratique, comment faire ?

- Réaliser une analyse d'écart : effectuer des revues de processus afin d'évaluer les risques d'ores et déjà couverts par des pratiques en place ou les référentiels existants, et les pratiques à mettre en œuvre.
- Formaliser les flux, par exemple sur le modèle de l'illustration partagée dans la composante « Information et Communication ».
- Privilégier l'ajout de contrôles dans les référentiels des processus existants, lorsque c'est possible. Le cas échéant, élaborer un référentiel de contrôle dédié au processus de reporting de durabilité selon les formats existants, jusqu'à la rédaction du rapport annuel et la validation des informations qualitatives, en particulier les éléments relatifs à la stratégie de l'entreprise et à ses ambitions.
- Privilégier les contrôles centraux basés sur les outils technologiques (analyse de données notamment). Pour les contrôles décentralisés, prévoir des descriptions types (modèles de descriptions, fiches) qui pourront faciliter la définition des contrôles locaux en prenant en compte les spécificités.
- Rassembler les compétences métiers - pour l'apport d'expertise (climat, consommations, social, etc.) et les fonctions centrales - pour garantir le niveau d'exigence et d'indépendance requis lors de la définition des contrôles.
- S'assurer que le contrôle interne est intégré dans les projets de définition des processus de collecte des nouvelles données afin d'intégrer les contrôles « by design ».





Principe 11

Sécuriser les systèmes d'information sous-jacents

De la même façon que pour le reporting financier et afin d'anticiper les travaux d'audit externe, le déploiement de contrôles généraux informatiques devient crucial.

Pour le reporting de durabilité, les enjeux sont :

- la sécurisation de systèmes métier, souvent en dehors du champ d'intervention des auditeurs externes,
- la gestion de systèmes diversifiés, avec des responsables (ou co responsabilités) multiples,
- le développement accéléré de systèmes, en particulier ceux liés à la collecte et à la visualisation des données.

Les priorités

- ➔ Identifier les outils sur lesquels reposent la production et/ou le reporting des données de durabilité.
- ➔ Définir des contrôles permettant de couvrir la sécurité des accès, les infrastructures et les activités de développement informatique.



En pratique, comment faire ?

- Réaliser une cartographie des outils utilisés et des contrôles associés : pour chaque groupe de données, recenser les outils utilisés et leurs principales caractéristiques (Utilisation pour le reporting financier ? Gestion interne / externe ? Saas ? etc.).
- Prioriser l'attention sur les outils significatifs et non liés au reporting financier, qui peuvent être gérés par des équipes IT spécifiques, en capitalisant sur les expériences des équipes IT Finance.
- Analyser les rapports clés utilisés dans le cadre du reporting et le niveau de fiabilité (rapport standard, custom, macro Excel etc.).
- En lien avec l'approche pour les activités de contrôle, identifier les contrôles généraux existants et définir les adaptations nécessaires au reporting de durabilité : revue des accès, revue des configurations des contrôles bloquants/ automatiques (réconciliations automatiques, analyses comparatives, workflow de validation, etc.).



Principe 12

Diffuser les attendus du contrôle interne via des instructions ou référentiels accessibles

Le déploiement des activités de contrôle est un enjeu que la plupart des entreprises connaissent déjà. Il s'agit de trouver les outils pour documenter et faire connaître les attendus de contrôle.

En pratique, comment faire ?

- Capitaliser sur les pratiques existantes et développer de nouvelles documentations de référence (matrices de contrôle interne, manuel de reporting de durabilité, politiques et procédures) pour insérer les attendus et les rendre facilement accessibles.
- Prévoir des dispositifs de formation des responsables de contrôles aux attendus du contrôle interne (rigueur dans l'exécution, documentation des travaux, sincérité etc.), en lien avec le principe 4. Ce travail de pédagogie doit être intégré lors de la définition des activités de contrôle (principe 10), en précisant le cas échéant les types de preuve attendues, les transactions à utiliser pour extraire les données sources, un découpage du contrôle en activités plus fines, etc.
- Réfléchir à la notion de «champions», accessibles aux contributeurs pour simplifier l'accès à l'information et les aider à naviguer dans l'exercice de leurs responsabilités.
- Organiser l'appui au déploiement de ces contrôles en mobilisant les relais appropriés, mobiliser s'ils existent les relais contrôle interne et anticiper plus globalement le plan de charge de la filière contrôle interne pour permettre une conduite du changement optimale et éviter de «noyer» les équipes sous les sollicitations.

Les priorités

- Définir un cadre documentaire standardisé pour partager l'information sur les activités de contrôle attendues aux différents niveaux.
- Mettre en place les outils de partage de ces cadres documentaires.
- Prévoir le support à la compréhension des attendus.



FOCUS

Outils GRC

L'intégration de la démarche de contrôle interne du reporting de durabilité dans les outils «GRC» existants est l'un des points à anticiper, à un moment où plusieurs entreprises se posent la question d'outils plus agiles et intégrés pour piloter leurs risques. Quelle stratégie adopter dès lors ? Il ne s'agit pas uniquement d'ajouter un référentiel et une autoévaluation sur les contrôles du reporting de durabilité. Pour éviter de tomber dans une approche trop «administrative», il faudra donner du sens en connectant la gestion des risques et des opportunités ESG aux dispositifs de maîtrise, aux informations à reporter, au contrôle interne de ces indicateurs, ainsi qu'aux résultats des audits internes sur les risques ESG et au reporting de ces risques, grâce à une même plateforme. Certaines plateformes du marché permettent d'aller plus loin en articulant également la collecte de données ainsi que la préparation et la mise sous contrôle du processus de rédaction du rapport publié.



Composante 4

Information & communication

Cette composante est essentielle pour assurer le fonctionnement de l'ensemble. Elle regroupe les trois principes suivants :

13 L'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne.

14 L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne.

Ces dimensions recoupent les éléments évoqués dans les composantes précédentes, avec des enjeux peut-être plus spécifiques au reporting de durabilité, notamment :

- La nécessité de rester en permanence informé des évolutions réglementaires, la veille sur les attentes des parties prenantes et les pratiques des concurrents pour adapter le reporting et le dispositif de contrôle associé,
- La complexité de la collecte de l'information à reporter, avec des flux de données en pleine construction,
- L'importance de couvrir la chaîne de valeur et de responsabiliser les éventuels fournisseurs de données sur le niveau d'exigence en matière de contrôle interne des informations qu'ils fournissent à l'entreprise.

15 L'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne.





Principe 13

1/2

Accès aux informations pertinentes pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne

Le référentiel ICFR donne plusieurs illustrations intéressantes pour mettre en avant quelques points clés, dont certains ont été déjà abordés dans les sections précédentes :

- Quelles sont les approches mises en place pour que les acteurs se tiennent informés des pratiques ou actualités dans le domaine du reporting de durabilité ?
- Comment les acteurs se tiennent informés des évolutions au sein de l'entreprise qui peuvent affecter les informations à publier, les processus de production ou les contrôles ?



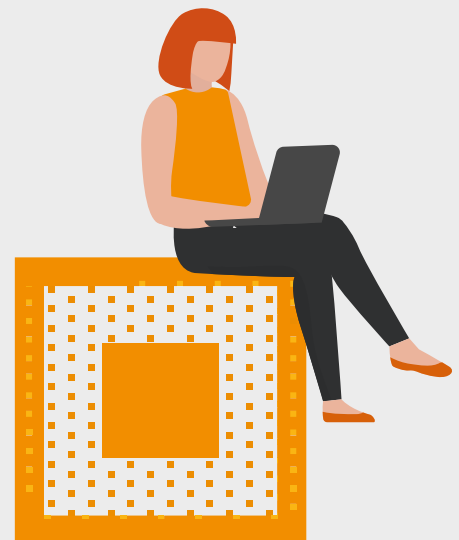
FOCUS

Points d'attention lors de l'analyse des flux de données

- Disponibilités des données nécessaires, et en temps opportun
- Exhaustivité des données collectées
- Source fiable des données
- Traçabilité des données
- Documentation et réalité des éléments de données
- Traitement / transformation des données

Les priorités

- Organiser l'accès permanent à l'information sur les évolutions des pratiques de reporting de durabilité.
- Être impliqué dans les comités ou instances de l'entreprise permettant de capturer les changements affectant le reporting de durabilité.
- Mettre en place une approche de maintien de la documentation des flux de données structurées pour pouvoir supporter l'analyse des processus de reporting et d'identification des contrôles attendus.



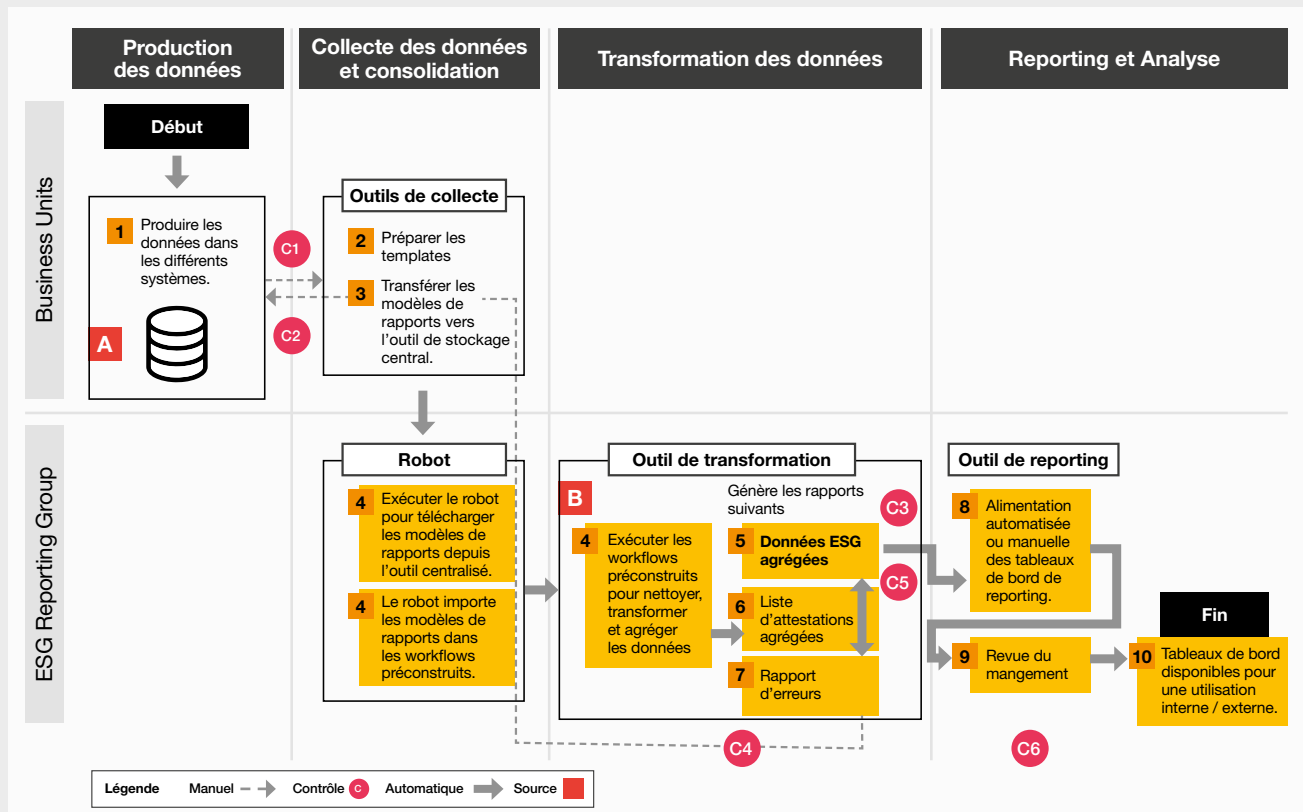


Principe 13

2/2

Accès aux informations pertinentes pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne

Illustration d'un diagramme de flux



En pratique, comment faire ?

- Organiser et piloter l'accès à des conférences, revues, abonnements, cercles professionnels permettant de partager les pratiques du marché et de capturer leurs évolutions.
- Traiter les incidences des changements d'organisation, de processus ou d'outils, dans le Comité Contrôle Interne ou Risques existants, rassemblant pour ce faire à la séance concernée la Direction Financière, la Direction RSE, la Direction informatique et les fonctions de gestion des risques et conformité. Créer une telle instance le cas échéant. Faire le lien avec la recommandation donnée précédemment sur la participation à la comitologie permettant d'identifier les changements structurants de l'entreprise.
- Documenter les flux de données relatifs aux principaux dispositifs de remontée et d'agrégation des données structurées.



Principe 14

Communication interne sur le dispositif et les responsabilités

La communication est essentielle au bon fonctionnement de l'ensemble du dispositif de contrôle interne du reporting de durabilité. On peut noter comme enjeu :

- La mise en place d'outils et canaux de communication qui permettent à chacun de comprendre et d'exercer ses responsabilités, notamment en recevant l'information appropriée sur le fonctionnement du dispositif.
- La connaissance des canaux permettant de remonter des alertes au-delà des canaux classiques, si ceux-ci ne fonctionnent pas.
- La multiplicité des acteurs et le temps limité pour mettre en place tous ces canaux.

Les priorités

- ➔ Identifier les contributeurs clés en matière de contrôle interne et développer une stratégie de communication adaptée en matière de contrôle interne de durabilité (contenu et calendrier associé).
- ➔ Développer des outils et moyens de communication dédiés adaptés aux rôles et responsabilités en matière de contrôle interne du reporting de durabilité, en capitalisant sur les canaux existants.

En pratique, comment faire ?

- Travailler avec la communication interne sur les vecteurs de communication utilisables (intranet, newsletters, événements,...), en utilisant en priorité les outils de diffusion existants, ou le cas échéant, s'appuyer sur les canaux de diffusion propres à la fonction en charge du reporting, en s'assurant que l'ensemble des acteurs concernés y auront accès.
- Réfléchir à la mise en place d'une animation des contributeurs, pour partager les pratiques et contribuer à diffuser les nouveautés.
- Intégrer le management intermédiaire (ou de proximité) dans le plan de communication. Celui-ci sera clé pour porter les messages du contrôle interne au sein des entités et maintenir la dynamique autour du projet.
- Utiliser le cas échéant le système et les routines de suivi du contrôle interne déjà en place pour faciliter l'accès à l'information sur le contrôle interne de durabilité (auto évaluations, suivi des plans d'action, tableaux de bord,...).



Principe 15

Communiquer aux tiers

Cette dimension regroupe l'ensemble des communications à destination et en provenance des tiers. Au-delà des illustrations que l'on peut trouver dans les référentiels COSO sur la communication, il nous semble intéressant de porter une attention particulière aux tiers intervenant dans le processus de reporting, soit en tant que prestataire de services de reporting soit en tant qu'acteur de la chaîne de valeur devant fournir des données.

Ici, il s'agit de communiquer à ces tiers les attendus en matière de contrôle interne, auxquels ils ne sont pas forcément sensibilisés, avec par exemple de nombreuses startups qui se positionnent sur la collecte de données, et des acteurs de la chaîne de valeur qui peuvent être sur des niveaux de maturité de contrôle interne faibles.

En pratique, comment faire ?

- Cartographier les prestataires intervenant dans le processus de reporting et déterminer le niveau de contrôle attendu : rapports réguliers exigés, réalisation d'audit, certifications externes, etc.
- Revoir les chartes annexées aux contrats avec les prestataires pour s'assurer qu'elles intègrent bien les exigences sur le contrôle des informations produites.
- Inclure les prestataires et sous-traitants critiques dans les programmes de sensibilisation.

Les priorités

- Communiquer les ambitions en matière de qualité de l'information aux acteurs de la chaîne de valeur.
- Identifier et responsabiliser les prestataires ou sous-traitants du processus de reporting sur les exigences de contrôle interne.
- Mettre en place les canaux de communication spécifiques pour remonter les dysfonctionnements éventuels que les acteurs externes auraient pu identifier.





Composante 5

Pilotage

Cette composante apporte la dimension finale à l'ensemble des autres principes présentés dans le COSO. On vise principalement à disposer, de manière appropriée, d'un pilotage de la mise en place effective des autres composantes décrites précédemment.

Derrière cette notion de pilotage figurent les évaluations continues, mises en œuvre au sein même des processus, ainsi que les évaluations ponctuelles réalisées par des auditeurs internes ou externes. Le résultat de ces évaluations doit pouvoir être synthétisé, mis en perspective avec les risques, et communiqué aux bons acteurs de l'entreprise et de la gouvernance pour adapter si nécessaire les dispositifs.

Deux grands principes soutiennent cette composante :

La plupart des entreprises ont établi des systèmes d'évaluation du contrôle interne, intégrant à la fois l'auto-évaluation et l'intervention de l'audit interne. Cependant, un nombre limité d'entreprises soumises jusqu'ici aux obligations de publication d'une Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF) a intégré le contrôle interne relatif au reporting de l'information extra-financière dans ces processus d'évaluation.

La montée en compétence des équipes contrôle interne, déjà évoquée, sera essentielle pour être en mesure de comprendre les impacts d'éventuelles faiblesses de contrôle interne sur le reporting de durabilité.

16 L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles pour s'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent.

17 L'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil.





Principe 16

1/2

Organisation de la surveillance du dispositif

La plupart des entreprises sont encore en démarche projet, avec une phase essentielle d'identification des données à publier. Pour celles qui sont déjà soumises à la DPEF, le contrôle interne est souvent peu décrit dans les rapports annuels. Enfin, l'audit interne n'a pas encore intégré dans ses missions le contrôle du reporting extra-financier, par manque de référentiel partagé ou d'attendus explicites.

L'important est donc d'avancer par étape dans la mise en place des mesures de pilotage.

Les priorités

- Définir des modalités de pilotage et surveillance du dispositif avec une montée en charge progressive des acteurs clés du processus de reporting (des entités aux instances de surveillance).
- Accompagner le renforcement du contrôle de troisième niveau (audit interne) et enrichir les enseignements de l'audit externe en lien avec le Comité responsable du sujet.



En pratique, comment faire ?

- Intégrer dans les auto-évaluations des entités, si elles existent, des questions spécifiques au reporting de durabilité. Cela peut se faire dès à présent avec un ou deux contrôles transverses, qui seront complétés au fur et à mesure du renforcement de la définition et du déploiement des activités de contrôle; veiller à intégrer progressivement un processus de vérification de ces auto-évaluations, par exemple en mettant en place des revues croisées entre entités pour partager les bonnes pratiques.
- Inclure dans le plan annuel d'audit interne le contrôle interne du reporting de durabilité: audit du processus de manière générale, intégration d'un volet dédié dans les audits d'entité, intégration de cette dimension dans les audits de processus pertinents, testing de contrôle interne une fois le niveau de maturité atteint.
- Organiser des échanges réguliers avec l'OTI, le cas échéant, pour comprendre les éléments testés, les conclusions et recommandations. L'objectif est de tirer le meilleur parti des travaux réalisés par ce dernier et d'éviter de dupliquer le travail en interne. Une action rapide et efficace est la participation des équipes contrôle interne à un audit terrain de l'OTI dès cette année.
- Inclure spécifiquement dans le champ des évaluations ponctuelles les prestataires et sous-traitants externes.



Principe 16

2/2

Organisation de la surveillance du dispositif



FOCUS

Confort sur la fiabilité des prestataires et sous-traitants externes

Il convient de distinguer 2 types de fournisseurs :

- 1) Les fournisseurs qui traitent de la donnée pour le compte de l'entreprise (fournisseurs de solutions technologiques ou sous-traitant principalement). En matière de reporting financier, des approches sont mises en œuvre par les prestataires pour éviter les sollicitations d'audit multiples et pouvoir répondre aux attentes des auditeurs externes, notamment par exemple les rapports *ISAE3402* ou de type *SOC*, qui visent à fournir aux clients des rapports indépendants sur le contrôle interne.
- 2) Les tiers de la chaîne de valeur qui communiqueront des informations qui entreront dans les bases de calcul plus larges de l'entreprise (par exemple émissions CO₂ de fournisseurs ou origine des matières premières utilisées). L'entreprise ne pourra pas s'affranchir de la mise en place de contrôles proportionnés sur ces données. Là encore, les standards internationaux d'audit pourraient être une bonne base pour permettre aux tiers concernés de faire auditer leurs données, par exemple en se basant sur la norme *ISAE3000* ou sur ce que l'on appelle une *procédure convenue*.

Dans les deux cas, l'intérêt de ces missions d'assurance externe est que les rapports peuvent être transmis à différents tiers. Elles limitent pour les prestataires concernés la multiplicité des audits de leurs clients.

Il ne faudra pas oublier, dans les deux cas, de documenter les contrôles propres à l'entreprise sur ces données et les processus de communication avec les tiers.



Principe 17

Analyse et communication sur les faiblesses de contrôle interne

Comme en matière comptable et financière, les faiblesses de contrôle interne identifiées peuvent révéler des risques sur la qualité des informations publiés, imposant à l'entreprise des vérifications additionnelles spécifiques avant la publication définitive.

Le pilotage doit donc s'accompagner d'une boucle de retour pour comprendre les points faibles du contrôle interne du reporting et en tirer les conclusions sur la qualité des données utilisées pour le reporting.

Là encore, le plus souvent, les dispositifs de remontée des évaluations du contrôle interne existent, par exemple les synthèses des campagnes d'auto-évaluation et les synthèses des rapports d'audit interne.

Les priorités

- Établir un protocole de synthèse des remontées d'information sur les déficiences de contrôle interne du reporting de durabilité.
- Mettre en place une priorisation et un suivi des plans d'action.

En pratique, comment faire ?

- Identifier l'ensemble des sources d'information pertinentes sur les déficiences de contrôle interne (OTI, remontées d'alerte, auto-évaluation et synthèses de contrôle interne, missions d'audit interne, rapports externes,...).
- Établir une grille d'analyse partagée des faiblesses de contrôle interne permettant de sélectionner les informations à remonter aux différents niveaux de l'organisation et de la gouvernance.
- Organiser la production de synthèses spécifiques sur le contrôle interne du reporting de durabilité, qui pourront par exemple être annexées aux lettres d'affirmation des entités ou aux synthèses présentées en fin d'année par les principales Business Units ou fonctions.



FOCUS

Points d'attention lors de l'analyse des déficiences

Chacune des déficiences de contrôle interne identifiées devra être analysée.

Les questions suivantes, venant de la méthodologie financière pourront être utiles :

- S'agit-il d'une déficience liée à la formalisation du contrôle (absence de validation formalisée par exemple) ou à l'exécution (contrôle non réalisé) ?
- La déficience identifiée peut-elle entraîner un risque d'erreur ? Si oui de quelle ampleur au regard de l'information concernée ?
- Des contrôles compensatoires sont-ils en place pour limiter le risque d'erreur dans le rapport annuel ?
- Est-ce une déficience qui mérite l'attention de la direction et/ou de la gouvernance ?



Quelque soit la maturité actuelle de votre dispositif de contrôle interne, nous vous encourageons à saisir l'opportunité de la CSRD !

Contribuez à une transformation majeure de l'entreprise !

Le contrôle interne sert depuis de nombreuses années la maîtrise des risques des entreprises et contribue à l'atteinte de leurs objectifs. Aujourd'hui, les organisations ont des devoirs de transparence et de performance en matière de durabilité, et il est indispensable que les acteurs de ces ambitions soient outillés et formés aux enjeux et aux pratiques de contrôle interne. Le contrôle interne est un partenaire clé pour accompagner la transformation de la lecture et du pilotage de la performance des entreprises. La mise en place d'un reporting de durabilité fiable et de qualité constitue un enjeu essentiel pour les entreprises et est une véritable opportunité pour le contrôle interne. Les années à venir doivent permettre aux entreprises de se préparer à un audit externe plus approfondi. Cette période doit être mise à profit pour asseoir le rôle du contrôle interne dans la construction d'une confiance accrue sur ces nouveaux domaines.

Sécurisez le contrôle by-design de ce futur reporting

Le reporting de durabilité est aujourd'hui en pleine construction. Il est crucial que le contrôle interne fasse partie de l'équipe projet en charge de la CSRD et que celui-ci puisse intégrer, dès à présent, le contrôle «by-design». Que ce soit dans la définition des processus cibles de collecte et de reporting ou dans les nouveaux systèmes de reporting, les principes du contrôle interne doivent être pris en compte dès leur conception.



Pour être efficient, capitalisez sur l'existant

Afin d'ancrer les nouvelles exigences, il est utile d'effectuer une analyse des éléments en place sur lesquels s'appuyer. Ce diagnostic de maturité peut facilement constituer le premier apport du contrôle interne sur le chemin de la CSRD de l'entreprise. Pour les entreprises soumises aujourd'hui à l'obligation de publication d'une DPEF, se rapprocher de l'OTI et participer à ses travaux peut constituer un véritable gain de temps et d'efficacité.

Développez une approche progressive

Afin de prioriser les efforts, procédez à une sélection des indicateurs à sécuriser pour commencer. Identifiez les systèmes les plus critiques, les données les plus stratégiques et les plus vulnérables. Le rôle du contrôle interne sur cette étape est déterminant pour rapidement et durablement sécuriser l'existant, et répondre notamment aux urgences de calendrier imposées par la CSRD.

Comme aucune information clé en matière de durabilité ne devrait, à terme, sortir du périmètre de contrôle, il faudra étendre progressivement l'approche aux différents sujets et métiers concernés par le reporting de durabilité, y compris aux contributeurs externes du reporting.

Note méthodologique et références

Cette publication est le fruit d'une collaboration entre PwC France & Maghreb et l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI).

Ce document n'a pas vocation à se substituer aux référentiels émis par le COSO, ou à en faire une application extensive au reporting de durabilité, mais plutôt à synthétiser quelques points clés, recommandations et apporter des illustrations qui pourront aider les entreprises à structurer leur approche de contrôle interne.

Les bonnes pratiques et illustrations partagées dans cette publication sont issues des documentations mentionnées, des contributions des entreprises membres de l'IFACI mobilisées sur ces travaux (de Juillet à Septembre 2023), ainsi que des apports issus de pratiques de place en matière de contrôle interne.

Les principes rappelés dans chaque section sont issus du COSO Internal Control - Integrated Framework, de Mai 2013.

Glossaire

AMF : Autorité des Marchés Financiers

COSO : Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

COSO ICFR : Internal Control over Financial Reporting - Guide COSO appliqué au reporting financier

COSO ICSR : Internal Control over Sustainability Reporting - Guide COSO appliqué au reporting de durabilité

CSRD : Corporate Sustainability Reporting Directive

DPEF : Déclaration de Performance Extra-Financière

ESG : Environnement, social et Gouvernance

ESRS : European Sustainability Reporting Standards

OTI : Organisme Tiers Indépendant (auditeur externe du reporting extra-financier réglementé actuel en France)

RACI : Responsible Accountable Consulted Informed

RSE : Responsabilité Sociétale des Entreprises

Remerciements

Nous remercions l'IFACI pour la mobilisation de ses membres, professionnels de l'audit et du contrôle internes.

Parmi les entreprises mobilisées, nous remercions particulièrement :

ACCOR, AIRBUS, AIR LIQUIDE, ARKEMA, CMA CGM, DASSAULT SYSTÈMES, EIFFAGE CONSTRUCTION, ENGIE, FIRMENICH, MANITOU GROUP, MICHELIN, NAVAL GROUP, ORANGE, SAUR, SNCF, SONEPAR, SOPRA STERIA, TOTAL ENERGIES, VALEO.



Contacts



Caroline Naït-Mérabet

Associée
Sustainability Risk & Regulatory
Pwc France et Maghreb
caroline.nait-merabet@pwc.com



Charlotte Gabet

Senior Manager
Sustainability Risk & Regulatory
Pwc France et Maghreb
charlotte.gabet@pwc.com

Les informations contenues dans le présent document ont un objet exclusivement général et ne peuvent en aucun cas être utilisées comme se substituant à une consultation rendue par un professionnel. En tout état de cause, en aucun cas la responsabilité de PricewaterhouseCoopers France et Maghreb et/ ou de l'une quelconque des entités membres du réseau PwC ne pourra être engagée du fait ou à la suite d'une décision prise sur la base des informations contenues dans le présent document.

PricewaterhouseCoopers France et Maghreb est membre de PricewaterhouseCoopers International Ltd, société de droit anglais. PwC désigne la marque sous laquelle les entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd rendent leurs services professionnels et peut également faire référence à l'une ou plusieurs des entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd dont chacune est une entité juridique distincte et indépendante.