

**Groupe « ICHEC – ECAM – ISFSC »**

**ICHEC**



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

**Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ?**

Mémoire présenté par :

**DE SILVA Sean**

Pour l'obtention du diplôme de :

**Master en gestion de l'entreprise**

Année académique 2023-2024

Promoteur :

**DUMAS Christel**

Boulevard Brand Whitlock 6 - 1150 Bruxelles



**Groupe « ICHEC – ECAM – ISFSC »**

**ICHEC**



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

**Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ?**

Mémoire présenté par :

**DE SILVA Sean**

Pour l'obtention du diplôme de :

**Master en gestion de l'entreprise**

Année académique 2023-2024

Promoteur :

**DUMAS Christel**

Boulevard Brand Whitlock 6 - 1150 Bruxelles

La réalisation de ce mémoire n'aurait pas été possible sans l'aide de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner toute ma gratitude.

Je voudrais tout d'abord adresser toute ma reconnaissance et ma gratitude à la promotrice de ce mémoire, **Madame Christel Dumas**, pour sa grande disponibilité, ses conseils judicieux tout au long de la rédaction, pour les réponses à mes questions et surtout son intérêt pour le sujet ! Je tiens également à remercier ma personne relais, **Madame Valérie Kinon**, pour son aide lors de la phase exploratoire et les conseils judicieux pour orienter ma pensée.

Ce mémoire n'aurait pas été possible non plus sans ma période de stage auprès de Callens Vandelanotte & Theunissen. Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué à la réussite de celui-ci. Je remercie tout particulièrement **Madame Cécile Theunissen**, Partner du groupe Vandelanotte et **Monsieur Ahmed Fourati**, mon maître de stage, pour leur confiance, leur bienveillance, leur aide et leur encadrement pendant toute la période de stage. Leur confiance m'a permis de m'épanouir dans des tâches très valorisantes, réalisées avec une large indépendance.

De plus, j'aimerais remercier tous les employés du groupe Vandelanotte qui ont collaboré à la réalisation de ce mémoire. Je tiens à remercier particulièrement **mesdames Anneleen Wydooghe et Jenny Mae Vansteelandt** ainsi que **Monsieur Dries Oosterlink** pour leur disponibilité et leur collaboration pendant les entretiens.

Par ailleurs, je tiens à témoigner toute ma gratitude aux personnes suivantes pour leur aide et leur soutien tout au long de la rédaction de ce mémoire : **Madame Meryem Bouguern** pour avoir relu mon mémoire. Un grand merci pour tous ses encouragements affectionnés. Un tout grand merci également à mes parents, **Wasanthi Thenuwara et Sarath De Silva** ainsi qu'à mon frère **Stephan De Silva** pour leur soutien sans faille et leur amour inconditionnel tout au long de ce parcours.

Enfin, je tiens à remercier tout le personnel enseignant de l'ICHEC, les intervenants et autres conférenciers, qui ont permis d'avoir un apprentissage pédagogique et challengeant tout au long de ces 5 années d'études.

Je soussigné, DE SILVA, Sean, 2023-2024, déclare par la présente que le travail ci-joint respecte les règles de référencement des sources reprises dans le règlement des études en signé lors de mon inscription à l'ICHEC (respect de la norme APA concernant le référencement dans le texte, la bibliographie, etc.) ; que ce travail est l'aboutissement d'une démarche entièrement personnelle; qu'il ne contient pas de contenus produits par une intelligence artificielle sans y faire explicitement référence.

Par ma signature, je certifie sur l'honneur avoir pris connaissance des documents précités et que le travail présenté est original et exempt de tout emprunt à un tiers non-cité correctement.



Je soussigné(e), ..... De Silva Sean ..... 19.10.54 ..... (nom + numéro de matricule), déclare sur l'honneur les éléments suivants concernant l'utilisation des intelligences artificielles (IA) dans mon travail / mémoire :

Type d'assistance	Case à cocher
Aucune assistance	
Assistance avant la rédaction	J'ai utilisé l'IA comme un outil (ou moteur) de recherche afin d'explorer une thématique et de repérer des sources et contenus pertinents.
Assistance à l'élaboration d'un texte	J'ai créé un contenu que j'ai ensuite soumis à une IA, qui m'a aidé à formuler et à développer mon texte en me fournissant des suggestions. J'ai généré du contenu à l'aide d'une IA, que j'ai ensuite retravaillé et intégré à mon travail. Certains parties ou passages de mon travail/mémoire ont été entièrement générés par une IA, sans contribution originale de ma part.
Assistance pour la révision du texte	J'ai utilisé un outil d'IA générative pour corriger l'orthographe, la grammaire et la syntaxe de mon texte. J'ai utilisé l'IA pour reformuler ou réécrire des parties de mon texte. <input checked="" type="checkbox"/>
Assistance à la traduction	J'ai utilisé l'IA à des fins de traduction pour un texte que je n'ai pas inclus dans mon travail. J'ai également sollicité l'IA pour traduire un texte que j'ai intégré dans mon mémoire.
Assistance à la réalisation de visuels	J'ai utilisé une IA afin d'élaborer des visuel, graphiques ou images.
Autres usages	

Je m'engage à respecter ces déclarations et à fournir toute information supplémentaire requise concernant l'utilisation des IA dans mon travail / mémoire, à savoir :

J'ai mis en annexe les questions posées à l'IA et je suis en mesure de restituer les questions posées et les réponses obtenues de l'IA. Je peux également expliquer quel le type d'assistance j'ai utilisé et dans quel but.

Fait à ..... Ottendrecht ..... (ville), le ..... 19.10.24 .....(date)

Signature : ..... De Silva Sean 19.10.54 ..... [Prénom Nom de l'étudiant(e) et matricule]

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>PREAMBULE .....</b>	<b>3</b>
<b>CHAPITRE 1 : PRÉSENTATION, DÉFINITIONS ET LITTÉRATURE RELATIVES À L'AUDIT EXTERNE .....</b>	<b>5</b>
QU'EST-CE QUE L'AUDIT EXTERNE ? .....	5
LE REVISEUR D'ENTREPRISES / COMMISSAIRE .....	5
<i>Le réviseur d'entreprises</i> .....	5
<i>Le commissaire</i> .....	7
LES DIFFERENTES ETAPES DU CONTROLE LEGAL DES COMPTES.....	7
LE CONCEPT DE MATERIALITE .....	11
L'AUDIT DES DONNEES NON-FINANCIERES.....	15
LE CONCEPT DE LA DOUBLE MATERIALITE .....	16
ISAE 3000 .....	19
<i>Assurance limitée et Assurance raisonnable</i> .....	21
<i>L'approche de l'assurance selon l'ISAE 3000</i> .....	22
1. Planification .....	22
Activités initiales .....	22
Procédures d'évaluation des risques .....	23
2. Exécution .....	26
Procédures analytiques .....	27
Test de détails .....	27
3. Achèvement .....	28
<b>CHAPITRE 2 : PRESENTATION, DEFINITIONS ET LITTERATURE RELATIVES A LA DIRECTIVE CSRD .....</b>	<b>30</b>
LA CSRD : QU'EST-CE ? .....	30
OBJECTIFS DE LA CSRD .....	30
FONCTIONNEMENT DE LA CSRD .....	35
<i>Normes transversales</i> .....	35
<i>Normes thématiques</i> .....	36
Normes environnementales.....	36
Normes sociales .....	37
Normes relatives à la gouvernance.....	38
TAXONOMIE EUROPÉENNE .....	40
<i>Critères</i> .....	40
TRANPOSITION EN DROIT BELGE .....	41
<b>CHAPITRE 3 : ÉMERGENCE D'UNE PROBLÉMATIQUE.....</b>	<b>42</b>
REVUE DE LA LITTÉRATURE .....	42
<i>Mark C. Suchman</i> .....	43
La légitimité selon Suchman .....	44
3 types de légitimité.....	46
La légitimité pragmatique .....	46
La légitimité morale .....	47
La légitimité cognitive .....	48
Conclusions de Suchman sur les types de légitimité.....	49
Les enjeux de la gestion de la légitimité .....	50
Les processus de légitimation .....	51
Conclusion.....	53
<i>L'audit et la légitimité</i> .....	53
<i>Revue de la littérature</i> .....	55
Selon la littérature .....	56
La qualité et la fiabilité des données .....	56
Le manque d'infrastructures.....	57
La nécessité d'impliquer les stakeholders.....	57
Des rapports rédigés pour une « bonne image ».....	58
Des questionnements sur leurs connaissances.....	58
Le manque de formations.....	59
Un manque de clarté entre les attentes .....	59
Le coût .....	59

Le manque de ressources .....	60
Selon les praticiens (Big 4) et autres spécialistes .....	60
Complexité accrue des exigences de reporting .....	60
Les coûts et efforts accrus .....	60
Risques de non-conformité et de pénalités .....	61
<i>Rapprochement à la théorie de Suchman .....</i>	<i>62</i>
<b>CHAPITRE 4 : MÉTHODOLOGIE DE RÉCOLTE DE DONNÉES.....</b>	<b>65</b>
<i>Première approche et sondage .....</i>	<i>65</i>
<i>Méthode Gioia .....</i>	<i>65</i>
Recueil de données existantes .....	65
Observation.....	66
Entretiens.....	66
Types de données .....	67
Coding .....	67
<b>CHAPITRE 5 : RÉSULTATS OBTENUS ET ANALYSE .....</b>	<b>70</b>
OBSTACLES .....	70
1. <i>Inconscience collective .....</i>	<i>70</i>
1.1 Manque de clarté pour le client.....	70
1.2 Manque de clarté pour l'auditeur .....	72
2. <i>Manque de ressources .....</i>	<i>73</i>
2.1 Temps .....	73
2.2 Aide extérieure.....	73
2.3 Questionnements.....	74
2.4 Coûts .....	75
3. <i>Lacunes opérationnelles .....</i>	<i>76</i>
3.1 Qualité et disponibilité des données.....	76
3.2 Manque de technicité .....	77
3.3 Flexibilité .....	78
DISCUSSIONS .....	79
<i>Le modèle .....</i>	<i>79</i>
<i>Comparaison des modèles .....</i>	<i>81</i>
<i>Quel rapprochement à Suchman ?.....</i>	<i>81</i>
Légitimité pragmatique.....	82
Légitimité cognitive .....	82
Légitimité morale .....	83
Vers quel type de légitimité sont poussés les auditeurs avec la CSRD ? .....	84
Comment surmonter ces obstacles ? .....	84
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>87</b>
<b>LIMITES ET RECAL CRITIQUE.....</b>	<b>88</b>
<b>RECOMMANDATIONS ET FUTURES RECHERCHES.....</b>	<b>89</b>
<b>CONCLUSIONS PERSONNELLES.....</b>	<b>91</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>92</b>
<b>COMPLEMENTS BIBLIOGRAPHIQUES.....</b>	<b>101</b>

## **Liste des figures**

Figure 1 : Stratégie relative à l'audit du contrôle légal des comptes.	p.8
Figure 2 : Le Risque d'Audit.	p.9
Figure 3 : Fraud Triangle.	p.10
Figure 4 : Comment déterminer la base de mesure de la matérialité globale.	p.12
Figure 5 : Fourchettes utilisées pour déterminer la matérialité des non-EIP.	p.13
Figure 6 : Évaluation globale des risques.	p.14
Figure 7 : Double Materiality and its process steps.	p.18
Figure 8 : Exemple de matrice de double matérialité.	p.19
Figure 9 : L'approche du niveau d'assurance selon l'ISAE 3000.	p.22
Figure 10 : Produits et services durables.	p.23
Figure 11 : Matrice des risques.	p.25
Figure 12 : Croissance mondiale des rapports RSE depuis 1993 pour les N100 et G250.	p.34
Figure 13 : Taux d'établissement régionaux de rapports de durabilité.	p.34
Figure 14 : Ensemble des normes ESRS non spécifiques à un secteur et le nombre de KPI pour les mesurer.	p.39
Figure 15 : Type de cabinet fournissant l'assurance par juridiction.	p.42
Figure 16 : Les Stratégies de Légitimation.	P.52
Figure 17 : Modèle – construit sur base de la littérature – sur les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD. Création personnelle.	p.61
Figure 18 : Structure théorique des données.	p.69
Figure 19 : Modèle – construit sur base des entretiens – sur les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD. Création personnelle.	p.79

## **Liste des tables**

Table 1 : Travaux effectués en général pour les deux niveaux d'assurance.	p.26
Table 2 : Calendrier de l'entrée progressive de la directive CSRD en Europe.	p.32
Table 3 : Normes transversales.	p.35
Table 4 : Normes environnementales.	p.36
Table 5 : Normes sociales.	p.37
Table 6 : Normes relatives à la gouvernance.	p.38

## **Acronymes**

CSRD : Corporate Sustainability Reporting Directive

EBIT : Earnings Before Interest and Tax

EBITDA : Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization

EFRAG : European Financial Reporting Advisory Group

EIP : Entité d'Intérêt Public

ESG : critères Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance

ESRS : European Sustainability Reporting Standards

EUR : Euros

FSMA : Financial Services and Markets Authority

GIEC : Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

ISAE : International Standard on Assurance Engagements

KPI : Key Performance Indicator (= ICP : Indicateur clé de performance)

NFRD : Non Financial Reporting Directive

RSE : Responsabilité sociétale des entreprises

SBTI : Science Based Targets Initiative

SDG : Sustainable Development Goals

UE : Union européenne



## Introduction

Le 11 décembre 2019, le « *European Green Deal* » ou « Pacte vert pour l'Europe » était publié par la Commission Européenne. Celui-ci affirmait que l'Europe serait le premier continent neutre pour le climat d'ici 2050 (Gollier, 2024). La tâche ne s'avère pas des plus minces à faire, puisqu'historiquement, l'Europe était responsable de 85% des émissions de CO<sub>2</sub> aux côtés des Etats-Unis, jusqu'aux années 1950 (World Data). Depuis 1751, le monde a émis plus de 1,5 trillion de tonnes de CO<sub>2</sub>, l'Europe étant le 3<sup>ème</sup> plus gros émetteur avec 1/5 des émissions totales, derrière les Etats-Unis et la Chine (World data). Pour en arriver à la neutralité pour le climat d'ici 2050, l'Europe doit donc réduire d'au moins 55% ses émissions de gaz à effet de serre par rapport aux émissions des années 1990 et planter plus ou moins 3 milliards d'arbres d'ici 2030 (UNEP, 2023).

Le 20 mars 2023, le GIEC (Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat) a publié son "Rapport de synthèse AR6". Ce rapport a été finalisé à temps pour le sixième rapport d'évaluation du GIEC, lors de la 58<sup>ème</sup> session du groupe, qui s'est tenue en Suisse du 13 au 19 mars 2023. Il a fallu huit ans, des centaines de scientifiques et des milliers de pages pour rédiger ce rapport. Son message final : "*Agissez maintenant, ou il sera trop tard*". (Harvey, 2023). C'est le dernier avertissement que les scientifiques donnent concernant la crise du changement climatique, car les émissions de gaz à effet de serre continuent d'augmenter dans le monde entier et entraîneraient des dommages irréversibles pour notre planète (Harvey, 2023). Selon eux, il ne leur sera pas possible de rédiger un autre rapport alors que le monde se bat pour ses dernières chances d'éviter que la température n'augmente de 1,5°C par rapport aux chiffres de l'ère préindustrielle. Toutefois, comme l'a souligné le président du GIEC, Hoesung Lee, l'objectif de ce rapport est de souligner l'urgence d'agir et de souligner que si l'on agit correctement, il est possible d'assurer un avenir durable (Harvey, 2023).

L'UE a donc fait un pas de plus dans sa lutte contre le réchauffement climatique en votant la mise en œuvre de la CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) fin 2022, afin d'aider les entreprises à mieux évaluer leur impact sur le changement climatique et à mieux en rendre compte.

La directive apporte son lot de difficultés et d'exigences sur de nombreux secteurs, dont celui de la profession d'audit. En effet, les réviseurs d'entreprises seront amenés à contrôler et donner leur assurance aux rapports de durabilité rédigés par les entreprises selon les normes de la CSRD. Ce mémoire cherche donc à répondre à la question : **« Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ? »** Dès lors, s'est posée la question de la légitimité des

auditeurs à être les responsables de cette tâche. La réflexion autour du sujet à pousser à investiguer les théories sur la légitimité, et plus particulièrement celles sur le légitimité organisationnelle, rédigées par Mark C. Suchman.

Dès lors, la contribution de ce mémoire réside dans l'analyse des obstacles qui se présentent aux auditeurs lors de leurs missions ESG conformément à la CSRD et en quoi ceux-ci impactent leur légitimité dans un contexte où ils se voient attribuer cette nouvelle casquette en matière d'assurance.

Il semblait cependant important d'introduire des définitions et des concepts clés, pour permettre aux lecteurs de s'approprier pleinement le sujet. Les deux premiers chapitres présentent donc les définitions et la littérature afférentes à l'audit externe et à la CSRD.

La revue de la littérature existante sur les rapports de durabilité et leurs audits révèle quelques réponses à la problématique de ce mémoire. Plusieurs obstacles ressortent de cette première analyse : le manque d'infrastructures, la nécessité d'impliquer les stakeholders, les coûts et efforts accrus, les risques de non-conformité et de pénalités, des rapports rédigés pour une « bonne image », des questionnements sur leurs connaissances, le manque de formation, un manque de clarté dans les attentes la qualité et la disponibilité des données, un manque de ressources et la complexité accrue des exigences de *reporting*. Cependant, il faut examiner et comparer spécifiquement les résultats par rapport aux obstacles issus de l'implémentation de la CSRD.

Les entretiens menés dans le cadre de la recherche qualitative dont a fait l'objet ce mémoire, accompagnés de l'étude de la documentation et des observations de terrain ont permis d'identifier 3 niveaux agrégés d'obstacles : l'inconscience collective, le manque de ressources et les lacunes opérationnelles. Ces niveaux agrégés reprennent de nombreuses dimensions, dont certaines similaires à celles issues de la revue de la littérature. On pourrait notamment citer la dimension de second ordre d'« Aide extérieure » qui est liée aux questionnements sur les connaissances que l'on retrouve dans la revue de la littérature. En outre, on pourrait également citer la complexité accrue des exigences de *reporting*, le manque de clarté dans les attentes et le manque d'infrastructures qui se retrouvent dans l'agrégat de l'« Inconscience collective. »

La méthodologie utilisée pour réaliser ce mémoire est le *coding* à 3 niveaux de Gioia. L'objectif était d'apporter une rigueur scientifique à cette recherche inductive. Une méthodologie de revue de la littérature narrative (ou traditionnelle) a été utilisée pour la revue de la littérature existante, alors qu'une approche systématique du développement de nouveaux concepts a été appliquée à la revue des entretiens. Le *live coding* a été utilisé pour extraire les données des entretiens. La méthodologie de revue de la littérature narrative a été choisie par soucis de récence du sujet. En effet, la nouveauté du sujet et le peu de littérature associée nécessitaient d'inclure un maximum

de types de sources, sans devoir en exclure, dû à des critères de sélection rigoureux, qu'auraient nécessité une approche systématique. L'auteur est conscient du caractère subjectif de cette approche, mais déclare ne pas avoir entré de biais de sélection ou de synthèse.

Ensuite, la présentation des résultats sous forme de deux modèles – un issu des obstacles identifiés dans la littérature et l'autre issu de ceux identifiés dans l'analyse des entretiens – a permis de visualiser les différents éléments et de les comparer. L'objectif était de discuter de ces obstacles et de proposer des solutions pour les surmonter. Par ailleurs, dans cette partie d'analyse, le rapprochement avec la théorie de Suchman a été réalisé et a permis d'identifier quelles légitimités étaient impactées pour chaque obstacle identifié. Les résultats présentent un ensemble d'obstacles à travers lesquels les auditeurs doivent naviguer à l'heure actuelle.

Finalement, la dernière partie de ce mémoire présente les limites et le recul critique issus de la réalisation de ce travail, de même que des recommandations et des suggestions pour des futures recherches. En effet, le sujet est vaste, encore peu recherché et offre d'innombrables possibilités d'angles de recherches. Ce mémoire se termine par une courte conclusion personnelle concernant ce travail de clôture de mon cursus d'études en enseignement supérieur.

## Préambule

Ce sujet de mémoire tire ses origines de 3 sources : des motivations personnelles, académiques et liée à mon lieu de stage.

Premièrement, l'ICHEC a toujours mis en avant la durabilité, dans tous les cours auxquels j'ai assisté pendant mon cursus. Dès lors, un intérêt pour le sujet est né, au point où il a eu un impact sur mon Erasmus de Master. En effet, j'ai eu le privilège d'étudier un semestre la très estimée *Copenhagen Business School* où j'ai suivi de nombreux cours intéressants, dont un en durabilité. Lors d'une présentation d'un intervenant, j'ai eu la chance d'avoir un premier contact rapproché avec la CSRD, puisque celui-ci nous a poussé à effectuer un travail de recherche sur le sujet. Cela a été le point de départ de mon intérêt pour le sujet. Ce mémoire m'a permis d'approfondir mes connaissances sur cette directive.

Deuxièmement, en tant qu'étudiant ayant suivi des cours à vocations financières, ce mémoire m'a permis de réunir deux sujets qui m'intéressent : la durabilité et l'audit. En effet, le module d'option d'Audit dispensé à l'ICHEC m'a réellement passionné, au point où j'en ai décidé de lancer ma carrière professionnelle dans ce milieu-là. Ce mémoire m'a permis d'approfondir mes connaissances sur le sujet tout en découvrant une nouvelle tâche qui sera conférée aux praticiens de la profession.

Pour finir, la dernière motivation quant à mon choix de sujet était liée à mon lieu de stage, Callens Vandelanotte & Theunissen (bureau bruxellois du groupe Vandelanotte),

qui m'a offert la possibilité de réaliser un stage en audit. Ceci m'a permis de développer une passion pour la profession, tout en alimentant ma réflexion via de la collecte de données – que ce soit via les observations, ou les entretiens. En effet, le groupe Vandelanotte, comme tout cabinet d'audit, se prépare à l'implémentation de la CSRD et portait donc un grand intérêt pour la question de recherche de ce mémoire. Mes supérieurs et collègues de travail m'ont d'ailleurs demandé de leur partager le mémoire une fois sa rédaction terminée.

La partie qui va suivre présente les chapitres de mise en situation, reprenant les définitions et la littérature relative à l'audit externe et à la CSRD. Le but est de permettre au lecteur de s'approprier pleinement le sujet.

## Chapitre 1 : Présentation, définitions et littérature relatives à l'audit externe

### Qu'est-ce que l'audit externe ?

Un audit externe est un contrôle de la conformité d'une organisation, effectué par une personne extérieure à l'entité, mandatée très souvent par la direction de l'entreprise (Agbohou, 2023). Il est très souvent de type financier (analyse des états financiers d'une entité et de la conformité vis-à-vis des normes comptables en vigueur), mais peut également viser la conformité (le respect des lois et réglementations, comme le droit du travail ou les normes environnementales) ainsi que l'opérationnel (évaluer l'efficacité et l'efficience des processus et systèmes de l'entité) (Aurys, 2023).

A contrario, un audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation un degré de confiance quant au niveau de contrôle de ses opérations, la conseille sur la manière d'améliorer ses opérations et contribue à la création de valeur ajoutée (IIA, 2017).

Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant ses processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, grâce à une approche méthodique et systématique et en faisant des recommandations pour améliorer leur efficacité (IIA, 2017).

### Le réviseur d'entreprises / commissaire

#### Le réviseur d'entreprises

La fonction de réviseur d'entreprises, également appelé contrôleur légal des comptes (terminologie européenne) est une profession indépendante et réglementée (Delacroix, 2024). Du fait de son travail, le réviseur d'entreprises contribue à la qualité et à la transparence des informations comptables et financières fournies par les entités qu'il contrôle (Delacroix, 2024).

Son travail consiste, à titre principal, à exécuter les missions qui lui sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci, et de façon générale à effectuer les missions « révisorales » d'états financiers (Delacroix, 2024). De fait, il s'agit donc de missions légales, que le réviseur exerce de manière permanente (lors de mandat d'audit des comptes qu'il exerce en tant que commissaire) ou de manière occasionnelle (missions spéciales contractuelles).

Comme stipulé à l'article 3 de la loi du 7 décembre 2016 (Service Public Fédéral Justice, 2024), portant sur l'organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises est :

- Une personne physique inscrite au registre public des réviseurs d'entreprises (Art. 3, 1°)
  - Une personne physique ou un cabinet de révision, personne morale (Art. 3, 3°)
- A noter que le cabinet de révision est défini comme étant une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, autre qu'une personne physique, inscrite

au registre public des réviseurs d'entreprises (Art. 3, 2°). Le cabinet d'audit quant à lui, est défini comme étant une entité, autre qu'une personne physique, agréée pour exercer dans un autre État membre la profession de contrôleur légal des comptes au sens de la directive 2006/43/CE (Art 3, 5°).

Les missions révisorales sont définies à l'article 3, 10° de la loi du 7 décembre 2016 comme suit : « toute mission qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise. » (Delacroix, 2024).

Les entités peuvent également solliciter l'intervention d'un réviseur d'entreprises pour des missions légales occasionnelles, telles que les apports en nature, les quasi-apports, les cessions forcées de titres, les fusions, les scissions, les dissolutions ou transformations de sociétés, etc. (Delacroix, 2024).

Cependant, les entités peuvent faire appel aux réviseurs d'entreprises pour d'autres travaux, hors du cadre des missions légales permanentes ou occasionnelles (Delacroix, 2024). Celles-ci peuvent être pour :

- L'évaluation de leur société
- Une opinion sur un état financier intermédiaire avant une demande d'emprunt
- Faire un audit d'acquisition avant une éventuelle transaction
- Des expertises judiciaires, des conseils pour des problèmes spécifiques en matière d'organisation administrative et comptable
- Des avis sur la qualité des informations non financières, sur leur fiabilité ou sur la façon dont elles ont été préparées.

A noter que celles-ci se font sur une base volontaire et purement contractuelle (Delacroix, 2024). La réalisation de certaines de ces missions ne peut pas être cumulée à une mission d'attestation des comptes annuels, dû à une incompatibilité en termes des règles d'indépendance en vigueur autour de la fonction de réviseur d'entreprises (Delacroix, 2024).

Peu importe le type de mission que le réviseur d'entreprises va effectuer, il se devra, à chaque fois, de vérifier et d'attester que les informations financières ont été établies suivant le référentiel applicable (Delacroix, 2024). Par exemple, l'opinion donnée sur les comptes annuels se fait sur base des normes internationales d'audit – les *International Standards on Auditing* (ISA) – adoptées par l'*International Assurance and Auditing Board* (IAASB), faisant partie de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) (Delacroix, 2024). Ces normes d'audit sont intégrées aux normes formulées par le Conseil de l'IRE et approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre ayant l'Économie dans ses attributions (Delacroix, 2024).

## Le commissaire

Le commissaire est défini à l'article 3:58 du Code des Sociétés et Associations comme étant un réviseur d'entreprises, inscrit au registre public des réviseurs d'entreprises ou les cabinets d'audits enregistrés, nommé par l'assemblée générale pour effectuer une mission de contrôle légal des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés (CSA, 2019).

L'article 3:61 stipule que le commissaire est nommé pour une durée de 3 ans, renouvelable (CSA, 2019). Le commissaire ne peut exercer plus de 3 mandats consécutifs auprès d'une même entité publique, soit couvrir une durée maximale de 9 ans (CSA, 2019). Cependant, l'entité publique peut décider de renouveler le mandat du commissaire pour

- Effectuer seul le contrôle légal des comptes sous couvert qu'elle puisse se baser sur une procédure d'appel d'offres publics visée à l'article 17, § 4, a), du règlement n° 537/2014. Dès lors, les renouvellements permettent de couvrir une durée maximale totale de dix-huit ans, soit au maximum trois mandats supplémentaires, lorsqu'il est décidé de renouveler le mandat du commissaire en place (CSA, 2019).
- Effectuer le contrôle légal des comptes conjointement avec un ou plusieurs autres commissaires, qui forment un collège de commissaires indépendants les uns des autres, en charge du contrôle conjoint. Dès lors, les renouvellements permettent de couvrir une durée maximale totale de vingt-quatre ans, soit au maximum cinq mandats supplémentaires, lorsqu'il est décidé de nommer plusieurs commissaires chargés du contrôle conjoint (CSA, 2019).

## Les différentes étapes du contrôle légal des comptes

Le contrôle légal des comptes (également appelé mission d'audit légal des comptes) est la mission principale que le réviseur d'entreprises exerce lors de son mandat de commissaire. Ce contrôle se fait en plusieurs étapes, réparties avant et après la clôture de l'exercice audité, comme indiqué ci-dessous :

Le point de départ de chaque audit est un plan d'audit préparé conformément à la norme ISA 300 (Callens Vandelanotte, 2024). Pour parvenir à une planification appropriée, le commissaire consulte la Direction ainsi que les dossiers du commissaire sortant (Callens Vandelanotte, 2024). L'objectif de l'établissement de cette approche d'audit globale est le suivant :

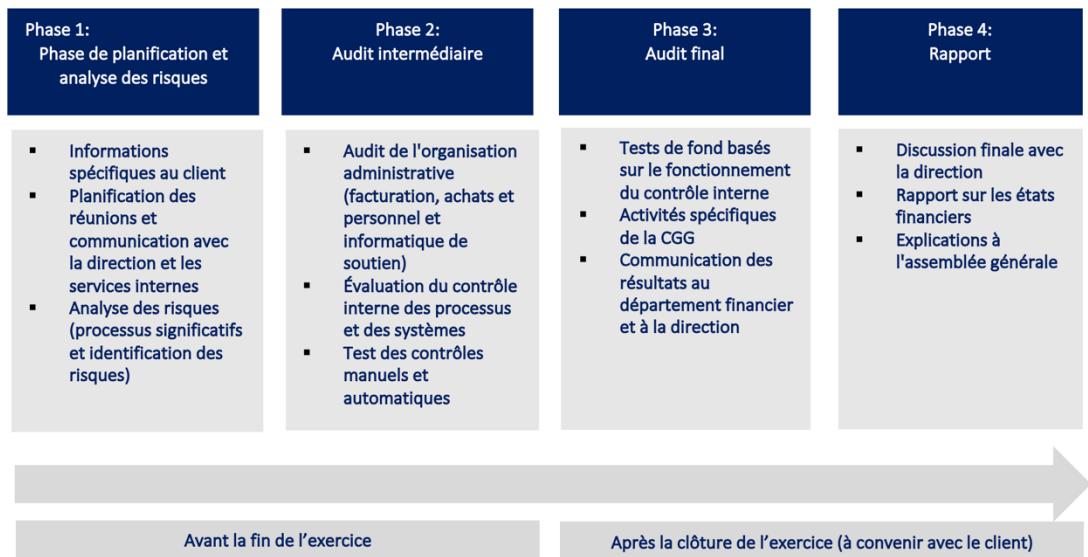


Figure 1 : Stratégie relative à l'audit du contrôle légal des comptes.

Source : Callens Vandelanotte & Theunissen., (2024). Stratégie relative à l'audit du contrôle légal des comptes. *Document interne*.

- Identifier la mission et son étendue ;
- Identifier les objectifs du rapport et déterminer le calendrier de l'audit ;
- Déterminer les facteurs clés permettant de gérer l'équipe chargée de la mission;
- Déterminer les ressources nécessaires à l'audit ;
- Élaborer un programme d'audit comprenant des travaux d'analyse des risques et d'autres travaux d'audit planifiés.

C'est également à ce stade qu'il se familiarise avec l'organisation informelle de l'entité auditee (Callens Vandelanotte, 2024). Cette acquisition de connaissances est basée, d'une part, sur des entretiens avec les personnes clés de l'organisation et, d'autre part, sur l'analyse de documents (statuts, lois et règlements pertinents, convention de gestion, ...) (Callens Vandelanotte, 2024).

L'analyse des risques est réalisée conformément à la norme ISA 315 (Callens Vandelanotte, 2024). Elle prend en compte :

- Les facteurs et réglementations sectoriels pertinents
- Le contexte de l'entité à auditer, y compris les activités, la structure de gouvernance, les types d'investissements, et la structure et le financement de l'entité ;
- Objectifs du groupe et stratégies qui y sont associées ;
- Comment le groupe mesure et évalue ses propres performances (autoévaluation).

Outre les facteurs repris-ci dessus, lors de l'audit intermédiaire, dans le cadre de l'analyse des risques, le commissaire obtient des informations sur les processus de contrôle interne qui sont pertinentes pour l'audit (compréhension du contrôle interne) (Callens Vandelanotte, 2024). Sur la base de son expérience dans le secteur de l'entité, il peut par exemple estimer que les cycles et les risques suivants sont importants ;

- La gestion des transactions financières ;

- Contrôles informatiques généraux et contrôles des applications - interfaces, ... ;
- Imputation à la bonne période comptable des coûts et des recettes basés sur un code de projet (comptabilité de projet) ;
- Le cycle des frais de personnel ;
- Facturation des redevances ;
- Rapprochement et relations entre entités liées;
- Gestion du réseau ;
- Comptabilité, comptes annuels et processus d'information financière ;

Une analyse des risques repose en général sur les quatre piliers suivants (Callens Vandelanotte, 2024) :

- Discussion avec la Direction et les différents départements afin d'obtenir des informations ;
- Prise de connaissance des travaux effectués par l'audit interne ;
- Analyse des chiffres préliminaires par rapport aux périodes précédentes ;
- Observation et inspection des processus en cours afin de les comprendre et de les documenter.

Celle-ci se fait sur base du principe du risque d'audit (RA) et la formule de calcul suivante :

**Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives (RAS) et du risque de non-détection (RND):**

$$\boxed{\begin{aligned} \text{RA} &= \text{RAS} \times \text{RND} \\ &= (\text{Risque inhérent} \times \text{Risque lié au contrôle}) \times \text{RND} \end{aligned}}$$

Figure 2 : Le Risque d'Audit.

*Source :* Nys, E., (2023). *Audit et compétences professionnelles*. ICHEC.  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=995>

Avant tout, il est important de comprendre que les anomalies sont dites significatives si « individuellement ou en cumul, on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers » (Nys, 2024).

Le risque d'audit est donc une combinaison de 3 risques : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non-détection.

Ces 3 éléments sont définis comme suit.

Premièrement, le risque inhérent est « la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants. Cela représente la probabilité qu'il y ait une ou des erreurs dans un poste des états financiers. Cela peut être causé par la nature du compte (soit la subjectivité et l'incertitude relative à la mesure), par la complexité des calculs pour parvenir à l'évaluer, par la présence d'opérations entre parties liées ou encore par la présence d'opérations conclues hors du cours normal des affaires » (Nys, 2024). Il sera évalué comme étant faible ou élevé par le commissaire.

Deuxièmement, le risque lié au contrôle est quant à lui « le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité » (Nys, 2024). En d'autre mots, il s'agit du risque lié au fait que le contrôle interne d'une entité ne permette pas de détecter ou de prévenir une erreur significative, qu'elle tire son origine d'une pure erreur (erreur de présentation ou omission) ou de la fraude. Ce risque-ci sera évalué comme étant minimum, modéré ou maximum par le commissaire.

Troisièmement, le risque de non-détection est « le risque que le professionnel ne détecte pas une anomalie matérielle qui existe » (Nys, 2024).

Le risque de non-détection, contrairement aux deux autres, est le seul sur lequel le commissaire peut avoir une emprise. En effet, les deux autres risques et leur mitigation sont sous la responsabilité de l'entité auditee. Le commissaire évaluera le risque de non-détection comme étant minimal, faible, modéré ou élevé. En fonction de l'évaluation de ce risque, le commissaire déterminera la quantité des travaux d'audit qu'il devra réaliser pour le contrôle des comptes de l'entité.

Nous reviendrons sur le concept de matérialité par la suite.

Autre élément très important, le commissaire évaluera – selon la norme ISA 240 – également la possibilité d'une fraude comme cause d'une anomalie significative dans les états financiers (Callens Vandelanotte, 2024). Conformément à cette norme, il considère les risques suivants comme significatifs (Callens Vandelanotte, 2024) :

- Violation des contrôles internes par la Direction ;
- Affectation des revenus à une période erronée.

La fraude se caractérise par le triangle suivant. Pour qu'une erreur soit considérée comme une fraude, il faut que les 3 éléments suivants soient identifiables.

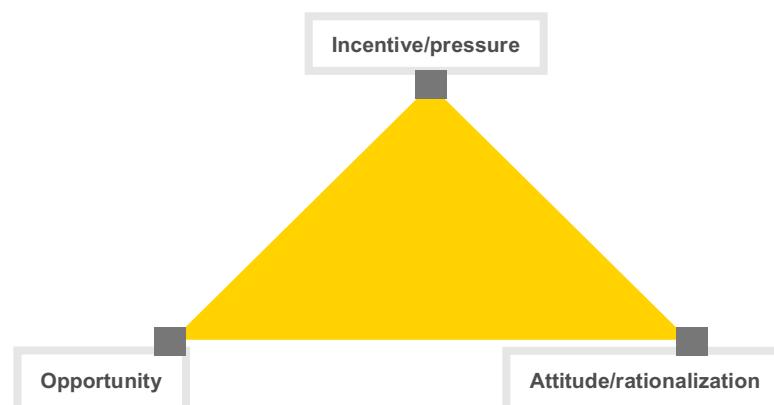


Figure 3 : Fraud Triangle.

Source : Van Hoof, E., (2023). *International Standards of Auditing*. ICHEC  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1256>

- Incitation/pression (*Incentive/pressure*) : Pression financière (l'avidité, les addictions, une mauvaise cote de crédit ou une mauvaise gestion de la trésorerie)

- ou pression au travail (insatisfaction quant à la rémunération, promotion négligée).
- Opportunité (*Opportunity*) : faiblesse des contrôles internes, surveillance inefficace des contrôles, actifs susceptibles de faire l'objet de fraudes.
- Rationalisation (*Attitude/rationalization*) : « Je rembourserai », "je mérite une augmentation", "c'est pour une bonne cause"

Dans le cadre des comptes annuels, la fraude est souvent des deux types suivants : l'information financière frauduleuse et le détournement des actifs.

Sur la base de l'analyse des risques, le commissaire répond aux risques importants identifiés par des travaux d'audit supplémentaires conformément à la norme ISA 330, lors de l'audit final (Callens Vandelanotte, 2024). Le commissaire définit son approche d'audit en déterminant une stratégie d'audit pour les risques identifiés d'erreurs significatives dans les états financiers (Callens Vandelanotte, 2024). En fonction de l'approche, l'audit se constitue en une combinaison de :

- Contrôles axés sur les données sous la forme de contrôles analytiques ;
- Contrôles axés sur les données sous la forme de tests détaillés.

Après avoir effectué l'audit, le commissaire présente les conclusions liées à l'audit à la Direction, à l'organe d'administration, au comité d'audit et au conseil d'entreprise (le cas échéant). Tout cela aboutira finalement au rapport du commissaire, qui se compose de du rapport sur les états financiers et d'une lettre de recommandations contenant des constatations et des recommandations (Callens Vandelanotte, 2024). A toutes les étapes de l'audit, les services financiers et opérationnels ainsi que la Direction et le Conseil d'administration des différentes entités sont activement impliqués (Callens Vandelanotte, 2024).

## Le concept de matérialité

La matérialité est un concept clé pour les audits. En effet, c'est ce qui permettra à l'auditeur de déterminer si les erreurs retrouvées dans les comptes annuels auront un impact ou non. Elle se définit comme « l'importance d'une erreur dans les états financiers qui, selon toute probabilité, influencerait le jugement d'un utilisateur raisonnable de ces états financiers » (Van Hoof, 2024). Comme énoncé plus haut, ces erreurs peuvent inclure des omissions ou des erreurs de présentation. Par ailleurs, les utilisateurs raisonnables sont « des personnes qui ne sont pas des spécialistes de la comptabilité mais qui ont une connaissance de base des principes utilisés pour préparer les états financiers » (Van Hoof, 2024).

Dès lors, la matérialité a un impact direct sur l'opinion de l'auditeur sur les comptes annuels. Si l'auditeur ne trouve pas d'erreurs significatives, il émettra une opinion sans réserve. A partir du moment où il détecte des erreurs significatives, il une opinion avec réserve ou une opinion négative, en fonction du nombre et de l'importance des erreurs (Van Hoof, 2024). Cependant, la matérialité est un concept relatif (Van Hoof, 2024). En effet, l'impact d'une erreur dépendra de son importance en termes de chiffre par rapport aux états financiers pris dans leur entièreté. Une erreur de 500.000 EUR dans les

comptes d'une entité dont le bilan est de 5 millions d'EUR n'aura pas le même impact que sur le bilan de 5 milliards d'EUR d'une autre entité.

La matérialité se scinde en 3 parties : la matérialité globale (également appelée le seuil de signification), le seuil de planification et le niveau d'ajustement.

Le calcul de la matérialité globale – ou seuil de signification – commence toujours par l'identification des principaux utilisateurs des états financiers, afin de déterminer ce sur quoi ces utilisateurs se concentrent lorsqu'ils lisent les états financiers (Van Hoof, 2024). Ces utilisateurs sont généralement des actionnaires, mais aussi des investisseurs, des banques et autres prêteurs, des autorités fiscales, des pouvoirs publics, des salariés, des clients et des fournisseurs (Van Hoof, 2024). Le calcul du seuil de signification effectué par l'auditeur doit se baser sur ce sur quoi les utilisateurs mettront le plus d'importance. Il s'agit généralement d'une mesure de la rentabilité (revenu avant impôts). Cependant, en fonction de l'activité de l'entité, on peut se concentrer sur les recettes ou la marge brute (pour les entreprises purement commerciales) ou encore les charges d'exploitation (pour les entreprises à but non lucratif). Ce choix est donc propre à l'auditeur et à ce qu'il estimera comme étant important aux yeux des lecteurs des états financiers de l'entité auditee. La figure suivante (4) montre les différentes bases que les auditeurs peuvent utiliser en fonction du type d'activité des entités auditées.

The graphic below summarizes measurement bases used to determine PM and the factors that influence our thought process:

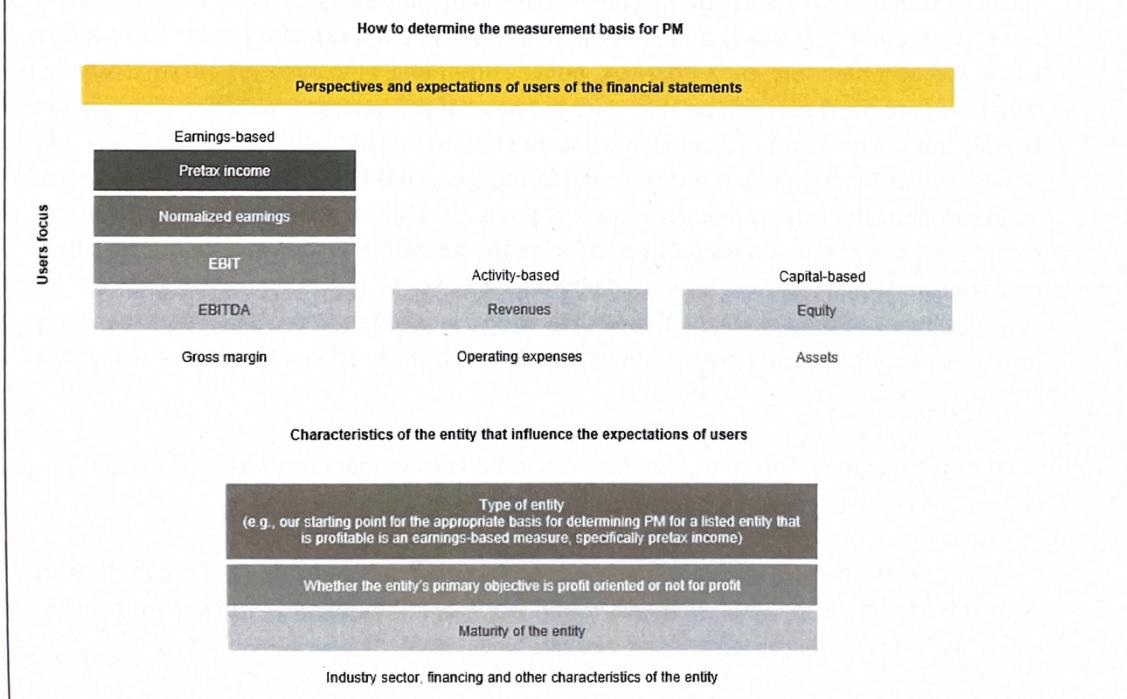


Figure 4 : Comment déterminer la base de mesure de la matérialité globale.

Source : Van Hoof, E. (2023). *International Standards of Auditing*. ICHEC  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1256>

Par exemple, pour une société active dans l'immobilier, on choisira le total de l'actif pour calculer la matérialité. Pour une société d'assurance, on utilisera l'actif net. Ou encore, pour une société holding, on utilisera l'actif net ou le total de l'actif (Van Hoof, 2024). Tous les cabinets d'audit n'utiliseront pas les mêmes bases pour calculer la matérialité globale. Cependant, il existe des règles d'usage en application au sein du milieu de l'audit. Pour des entités qui visent à générer du profit, on se basera sur le revenu avant impôt, l'EBITDA ou encore le total des ventes. Pour une entité à but non lucratif, on utilisera le revenu comme base.

Le seuil de signification se trouve dans une fourchette exprimée en pourcentage. La Figure 5 montre les fourchettes utilisées par EY (Van Hoof, 2024).

The following ranges apply when determining PM for entities that are non-PIEs, including statutory audits of subsidiaries of PIEs. <sup>14</sup>	
Measurement basis	Range
Pretax income	5-10%
EBIT	5-10%
EBITDA	2-5%
Gross margin	1-4%
Revenues	0.5-3%
Operating expenses	0.5-3%
Equity	1-5%
Assets	0.5-3%

Figure 5 : Fourchettes utilisées pour déterminer la matérialité des non-EIP.

Source : Van Hoof, E., (2023). *International Standards of Auditing*. ICHEC  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1256>

Une fois que la base de calcul de la matérialité a été identifiée, il faut que l'auditeur détermine à quelle hauteur de la fourchette il va calibrer le seuil de signification. Ce choix sera important, puisqu'il déterminera l'étendue des travaux que l'auditeur devra réaliser. En effet, au plus la matérialité globale sera basse, au plus il aura de travaux d'analyse à effectuer (Van Hoof, 2024). Ce choix dans la fourchette se fait toujours sur base de l'évaluation globale des risques, en fonction des critères repris dans la Figure 6.

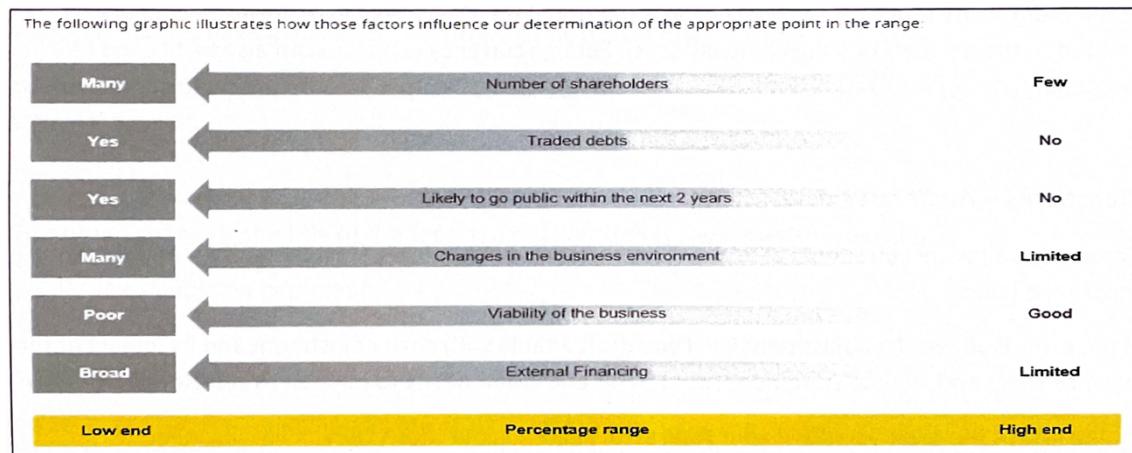


Figure 6 : Évaluation globale des risques.

Source : Van Hoof, E., (2023). *International Standards of Auditing*. ICHEC  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1256>

Le deuxième point est le seuil de planification, aussi appelé seuil d'erreur tolérable (Van Hoof, 2024). Ce seuil représente en général 50% du seuil de signification et illustre le seuil à partir duquel une erreur est acceptée par un auditeur au niveau d'un compte significatif (une population de transactions) plutôt qu'au niveau de l'entièreté des états financiers. Ce seuil prend en compte le fait qu'il peut y avoir des erreurs non détectées en plus des erreurs d'audit identifiées sur les comptes significatifs à la suite des travaux d'audit. Il est donc utilisé pour l'analyse lors des travaux d'audit, mais aussi lors de l'élaboration du rapport. Il se peut que l'auditeur monte ce pourcentage à 75% dans le cas où il y aurait eu très peu d'ajustements au cours des dernières années d'audit (Van Hoof, 2024). Évidemment, pour cela, il faut que l'auditeur ait accès à un historique d'audit de l'entreprise sur plusieurs années.

Finalement, le dernier élément de la matérialité est le niveau d'ajustement. Il s'agit en général de 1% du seuil de signification ou 2% du seuil de planification (Van Hoof, 2024). Il s'agit du montant à partir duquel l'auditeur procède à un ajustement de l'audit de la liste des erreurs d'audit accumulées. En d'autres mots, tout ajustement inférieur à ce montant est insignifiant et n'est pas pris en compte lors de l'évaluation des accumulations d'erreurs, et donc de la formation de l'opinion d'audit sur les états financiers.

A terme, après avoir mis en œuvre les procédures d'audit, l'auditeur aura une vue globale des erreurs individuelles et totales qu'il a identifiées dans les états financiers dans leur entièreté, mais aussi par comptes significatifs, grâce à la matérialité.

Il les additionnera et les comparera au seuil de signification qu'il aura déterminé au début de l'audit. Sur base de cette comparaison, l'auditeur déterminera l'impact de ces erreurs identifiées sur son opinion (Van Hoof, 2024).

## L'audit des données non-financières

Avant de se concentrer sur la CSRD à proprement parlé, il est important de comprendre les origines des rapports non-financiers. En effet, la CSRD n'est pas la première directive européenne visant les grandes entreprises à établir des rapports non-financiers.

En 2014, la Directive 2014/95/EU – communément connue sous le nom de NFRD – est entrée en vigueur. Cette directive est entrée en vigueur pour modifier la Directive 2013/34/EU, dans un but d'améliorer la transparence et la responsabilité des entreprises sur des aspects environnementaux, sociaux ou encore de gouvernance (Eur-lex, 2021). Elle concerne la « Publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par de grandes entreprises et de grands groupes » (Eur-Lex, 2017). Les pays États membres de l'UE devaient transposer la directive pour décembre 2016, avec effet à partir de l'exercice 2017 (de Groen, Alcidi et al, 2020).

La directive s'appliquait aux entreprises d'intérêt public (EIP) ayant plus de 500 employés et dont le total du bilan est supérieur à 20 millions d'EUR ou dont le chiffre d'affaires net est supérieur à 40 millions d'EUR (Dechert, 2020). Ces entreprises devaient publier un rapport sur les politiques qu'elles mettent en œuvre en matière de responsabilité sociale et de traitement des salariés, de respect des droits de l'homme ; la lutte contre la corruption et les pots-de-vin, et la diversité au sein des conseils d'administration des entreprises (en termes d'âge, de sexe, d'éducation et d'expérience professionnelle) (Eur-lex, 2021). En particulier, la NFRD exigeait des entreprises qu'elles publient des informations sur leurs modèles d'entreprise, leurs politiques (y compris les processus de diligence raisonnables mis en œuvre), leurs résultats, leurs risques et leur gestion des risques, ainsi que les indicateurs clés de performance (KPI) pertinents pour l'entreprise (Eur-lex, 2021).

De plus, elles devaient fournir un rapport reprenant la politique de diversité au sein du conseil d'administration (Eur-Lex, 2017). Toute non-adoption de politique concernant les points repris ci-dessus devaient être justifiée dans le rapport non-financier (Eur-Lux, 2017).

La Commission européenne avait élaboré des lignes directrices sur la méthodologie applicable pour communiquer les informations non-financières en 2017. Celles-ci étaient :

- Publier des informations significatives
- Une information fidèle, équilibrée et compréhensible
- Une information complète, mais concise
- Une vision stratégique et prospective
- Une information tournée vers les parties prenantes
- Une information logique et cohérente

En 2019, la Commission a complété ces lignes directrices en publiant la communication 2019/C209/01, reprenant un supplément relatif aux informations en rapport avec le climat (Eur-Lex, 2021).

En matière d'élaboration du rapport, les entreprises étaient encouragées à :

- Utiliser des cadres de reporting reconnus au niveau international, tels que les Global Reporting Initiative (GRI), le Pacte Mondial des Nations Unies, ou encore les normes de l'International Integrated Reporting Council (IIRC) (de Groen, Alcidi et al, 2020).
- Utiliser des indicateurs clés de performances spécifiques et quantifiables pour mesurer et suivre leurs progrès en matière de durabilité (de Groen, Alcidi et al, 2020).
- Bien que non obligatoire, les entreprises étaient encouragées à obtenir une assurance externe pour les informations non-financières afin de renforcer la crédibilité et la confiance des parties prenantes (de Groen, Alcidi et al, 2020).

Selon le rapport final établi par la Commission européenne à la suite de l'étude sur la directive relative à l'information non-financière (de Groen, Alcidi et al, 2020), 2.000 entreprises (à l'exclusion des filiales exonérées) dans les 27 États membres de l'UE entraient dans le champ d'application de la directive NFRD (de Groen, Alcidi et al, 2020). En fait, en raison de la mise en œuvre plus complète de la directive comptable et de la NFRD dans le droit national de chaque État membre, environ 10.000 sociétés supplémentaires (à l'exclusion des filiales exonérées) étaient tenues de préparer des déclarations non financières (de Groen, Alcidi et al, 2020).

Ils ont également estimé que 9.000 autres grandes sociétés d'intérêt public (PIE) et non-PIE préparaient des rapports non-financiers sans obligation légale (de Groen, Alcidi et al, 2020).

En avril 2021, la Commission européenne a proposé l'introduction d'une nouvelle directive : la CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), remplaçante de la NFRD (Implid, 2024). Cette nouvelle directive vise à étendre le champ d'application à toutes les grandes entreprises et à toutes les entreprises cotées sur les marchés réglementés, en réduisant les seuils des critères via lesquels les entreprises sont visées ou non pour établir un rapport. Cette nouvelle directive introduit des normes européennes de reporting de durabilité obligatoires (Implid, 2024).

### [Le concept de la double matérialité](#)

La matérialité est un concept qui définit les questions qui ont un impact significatif sur les aspects financiers, économiques, juridiques et de réputation d'une entreprise, ainsi que sur ses systèmes de parties prenantes internes et externes (de Groen, Alcidi et al, 2020). Comme nous l'avons vu précédemment, la matérialité est un concept fondamental en comptabilité et en audit. Elle guide l'identification des informations pertinentes pour les utilisateurs des rapports financiers (c'est-à-dire les informations minimales requises), mais aussi la limite de la quantité et du détail à présenter (c'est-à-dire les informations maximales requises) (de Groen, Alcidi et al, 2020).

Le concept de matérialité a été mis en lumière par le Global Reporting Initiative (GRI) en 2006. L'art. 2(16) de la Directive comptable de l'UE (2013/34/UE) définit l'information significative comme "le statut d'une information dont on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission ou son inexactitude influence les décisions que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers de l'entreprise. L'importance

relative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires" (de Groen, Alcidi et al, 2020).

Les exigences en matière d'information de la NFRD ne mentionnent pas le mot "matérialité" (de Groen, Alcidi et al, 2020). Toutefois, l'idée de matérialité est exprimée à l'art. 19a(1), qui stipule que les entreprises relevant du champ d'application publient des informations non financières "dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution, des performances, de la situation et de l'impact de l'activité de l'entreprise" (de Groen, Alcidi et al, 2020).

Depuis l'introduction de la CSRD, le concept de la double matérialité – aussi appelée la double importance relative – a permis d'être précisé et renforcé (Greenscope, 2023).

Le principe de double matérialité est donc une combinaison de deux matérialités liées et interdépendantes (Greenscope, 2023). En effet, il s'agit pour les entités de déterminer leur matérialité financière et leur matérialité d'impact. Celles-ci sont définies comme suit dans l'ESRS 1, Principes généraux (EFRAG, 2022).

Au paragraphe 53 : « La matérialité financière dans le contexte des rapports de développement durable est une caractéristique d'une question ou d'une information de développement durable en rapport avec l'entreprise. Aux fins de l'élaboration des rapports sur le développement durable, une question de développement durable est importante d'un point de vue financier s'il déclenche ou peut déclencher des effets financiers significatifs sur les entreprises, c'est-à-dire s'il génère ou peut générer des risques ou des opportunités significatifs qui influencent ou sont susceptibles d'influencer les flux de trésorerie futurs et donc la valeur de l'entreprise à court, moyen ou long terme, mais qu'il n'est pas pris en compte ou pas encore totalement pris en compte par l'information financière à la date d'établissement du rapport » (EFRAG, 2022).

En d'autres mots, il s'agit de l'impact « *outside-in* » ; à savoir les impacts positifs et négatifs – ou les opportunités et les risques – générés par l'environnement économique, social et environnemental sur l'entreprise (Greenscope, 2023).

Au paragraphe 49 : « La matérialité de l'impact est une caractéristique d'une question ou d'une information de développement durable par rapport à une entreprise. Une question de durabilité est importante du point de vue de l'impact si elle est liée à des impacts significatifs réels ou potentiels de l'entreprise sur les personnes ou l'environnement à court, moyen ou long terme, ou sur les personnes ou l'environnement à court, moyen ou long terme. Cela inclut les impacts directement causés par l'entreprise ou auxquels elle contribue dans le cadre de ses propres activités, produits ou services, ainsi que les impacts qui sont directement liés à la chaîne de valeur en amont et en aval de l'entreprise, sans se limiter aux relations contractuelles » (EFRAG, 2022).

En d'autres mots, il s'agit de l'impact « *inside-out* » ; à savoir les impacts positifs et négatifs – ou les opportunités et les risques – générés par l'entreprise sur l'environnement économique, social et environnementale (Greenscope, 2023).

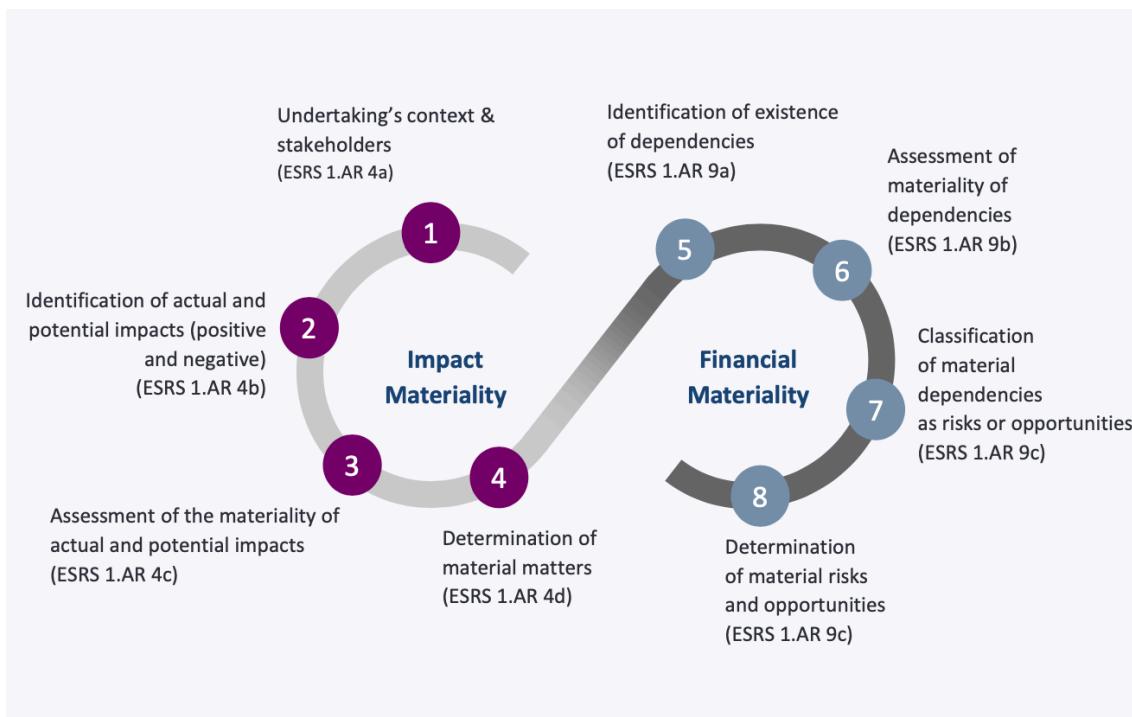


Figure 7 : Double Materiality and its process steps.

Source : Fischer, D., (2023). *Double Materiality*. IBR 2023. Présentation PowerPoint.  
Document interne.

Comment effectuer son analyse de double matérialité ? Ceci se fait en suivant les étapes que l'on retrouve dans la Figure 7.

- 1) Contexte de l'entreprise et parties prenantes (ESRS 1 Art. 4a) : Identifier le paysage contextuel, y compris les activités, les affaires, les relations, le contexte de durabilité, les parties prenantes (Fischer, 2023).
- 2) Identification des impacts réels et potentiels (positifs et négatifs) (ESRS 1 Art. 4b) : Identifier les impacts négatifs et positifs réels et potentiels en s'engageant auprès des parties prenantes et des experts concernés (Fischer, 2023).
- 3) Évaluation de la matérialité des impacts réels et potentiels (ESRS 1 Art. 4c) : Évaluer l'importance des impacts positifs et négatifs, réels et potentiels, pour ses propres intérêts et négatifs réels et potentiels pour ses propres activités et la chaîne de valeur (dans son ensemble) (Fischer, 2023).
- 4) Détermination des questions importantes (ESRS 1 Art. 4d) : Détermination des questions importantes sur la base des seuils adoptés (Fischer, 2023).
- 5) Identification de l'existence de dépendances (ESRS 1 Art. 9a) : Existence de dépendances à l'égard des ressources naturelles et sociales comme sources d'effets financiers (Fischer, 2023).
- 6) Évaluation de l'importance relative des dépendances (ESRS 1 Art. 9b) : Importance de ces dépendances en tant que sources d'effets financiers (Fischer, 2023).
- 7) Classification des dépendances matérielles en tant que risques ou opportunités (ESRS 1 Art. 9c) : Classification des dépendances matérielles en risques ou en opportunités (Fischer, 2023).

- 8) Détermination des risques et opportunités importants (ESRS 1 Art. 9c) : Détermination des risques et opportunités importants sur la base de seuils appropriés reflétant la probabilité d'occurrence et l'ampleur potentielle des effets (Fischer, 2023).

Une fois cette analyse terminée, les résultats sont représentés sous forme de matrice, comme indiqué dans la Figure 8.

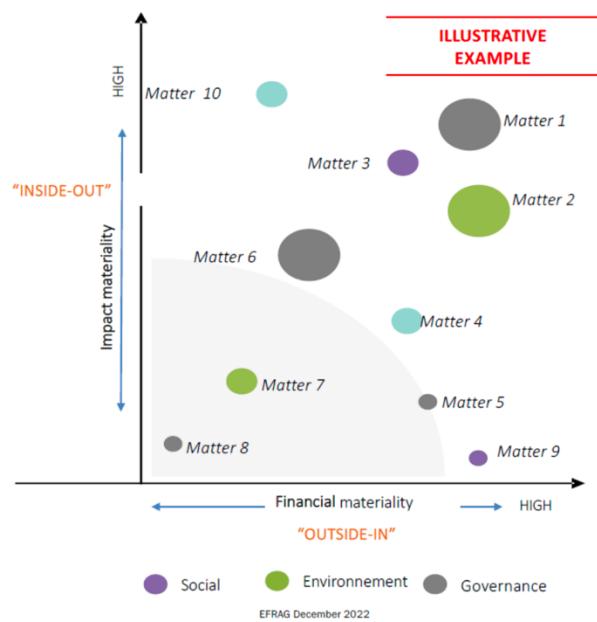


Figure 8 : Exemple de matrice de double matérialité.

Source : Fischer, D., (2023). *Double Materiality*. IBR 2023. Présentation PowerPoint.  
Document interne.

Que peut-on retrouver comme éléments dans une matrice de double matérialité ? On peut par exemple retrouver (Greenscope, 2023) :

- Les émissions de gaz à effets de serre
- La santé, la sécurité et le bien être des employés
- Le bien-être animal
- L'engagement des communautés locales
- Des médicaments accessibles et abordables
- La consommation de ressources
- Les pratiques commerciales éthiques
- Etc.

## ISAE 3000

Le calendrier de la CSRD indique que les rapports établis pour les exercices comptables allant de 2024 à 2027 seront analysés de manière que les commissaires puissent émettre un rapport avec une assurance limitée quant aux informations publiées dans les rapports de durabilité (Fischer, 2023). A partir de l'exercice comptable 2028, la CSRD prévoit que les commissaires donnent une assurance raisonnable aux informations publiées dans les

rapports de durabilité (Fischer, 2023). Il semblerait que les normes pourraient être élaborées d'ici à octobre 2028 (Fischer, 2023).

A l'heure actuelle, il n'existe que 2 standards internationaux permettant de donner un niveau d'assurance en matière d'information de durabilité :

- L'ISAE 3000 (révisée) : Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique.
- L'ISAE 3410 : Missions d'assurance sur les déclarations de gaz à effet de serre.

L'IAASB travaille à l'heure actuelle sur un projet visant à élaborer une norme globale pour l'assurance sur les rapports de durabilité, qui soit :

« Répondant au besoin d'intérêt public d'une norme opportune qui soutient la réalisation cohérente de missions d'assurance de qualité en matière de développement durable ; Adapté à tous les sujets liés au développement durable, aux informations divulguées sur ces sujets et aux cadres de reporting ; et applicable par tous les praticiens de l'assurance (c'est-à-dire les professionnels comptables et autres professionnels réalisant des missions d'assurance) » (PWC, 2022).

« La nouvelle norme globale pour l'assurance sur les rapports de développement durable porterait sur :

- À la fois l'assurance limitée et l'assurance raisonnable ;
- La conduite d'une mission d'assurance dans son intégralité ; et
- Les domaines des missions d'assurance en matière de durabilité pour lesquels des défis prioritaires ont été identifiés, et pour lesquels une plus grande spécificité est nécessaire » (PWC, 2022).

Les travaux de l'IAASB pour rédiger cette norme globale s'appuieront notamment sur les deux existantes : ISAE 3000 (révisée) et ISAE 3410 (PWC, 2022).

Avant tout, il est important de comprendre deux concepts importants : l'assurance financière et l'assurance non financière. Ces définitions sont comme suit.

- « L'assurance financière est le processus qui consiste à établir l'intégrité et la crédibilité des informations financières par le biais d'un processus d'examen externe.  
→ Assurance de l'exactitude des états financiers d'une entreprise (exemple : les chiffres des recettes, présentés par la direction de l'entreprise, sont-ils exacts ?) » (PWC, 2022).
- « L'assurance non financière est le processus qui consiste à donner une assurance sur des informations non financières (par exemple, l'impact environnemental d'une entreprise sur la société).  
→ Il est de plus en plus admis que les organisations, les investisseurs et les gouvernements ne peuvent plus s'appuyer uniquement sur les informations financières traditionnelles pour prendre leurs décisions. Les organisations progressistes intègrent des informations sur leur personnel, leur capital intellectuel, leurs relations importantes et leur impact social, ainsi que sur des considérations liées au capital naturel, telles que le climat » (PWC, 2022).

Tant que la nouvelle norme globale n'est pas terminée et publiée, les auditeurs sont tenus d'utiliser la norme ISAE 3000 pour donner une assurance aux rapports de durabilité qu'ils vérifient (PWC, 2022).

Beaucoup d'entreprises cherchent à obtenir un niveau d'assurance à leurs rapports non-financiers car aux yeux de 87% d'investisseurs à travers le monde, les rapports d'entreprises contiennent au moins un peu d'écoblanchiment (PWC, 2022). Par ailleurs, 75% de ceux-ci ont davantage confiance dans les rapports sur le développement durable si une assurance raisonnable indépendante est obtenue (c'est-à-dire au même niveau que les états financiers) (PWC, 2022). Les investisseurs et autres parties prenantes veulent donc s'assurer que les chiffres présentés par leur organisation sont exacts. Un niveau d'assurance permet donc pour l'organisation de s'assurer que ses informations de *reporting* sont crédibles et à jour et donc d'améliorer la réputation de l'entreprise (PWC, 2022).

#### Assurance limitée et Assurance raisonnable

Comme énoncé plus haut, le niveau d'assurance raisonnable pour la revue des rapports de durabilité ne devrait être atteint que d'ici l'exercice comptable 2028. Cependant, comme nous l'avons également vu, il est important pour les investisseurs d'obtenir cette assurance raisonnable pour les rapports de durabilité. Mais quelle est la nuance entre ces deux niveaux d'assurance ?

L'assurance limitée : « Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, le prestataire d'assurance recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que l'objet de la mission est plausible dans les circonstances, et établit un rapport sous la forme d'une assurance négative » (PWC, 2022). En d'autres mots, l'auditeur va exprimer son opinion sous forme négative en déclarant n'avoir détecté aucun élément lui permettant de conclure que l'objet qu'il a vérifié contient des inexactitudes significatives.

L'assurance raisonnable : « Dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, le prestataire d'assurance recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que le sujet traité est conforme, dans tous ses aspects significatifs, à des critères appropriés identifiés, et établit un rapport sous la forme d'une assurance positive » (PWC, 2022). En d'autres mots, l'auditeur va exprimer son opinion sous forme positive en déclarant que l'objet qu'il a vérifié est conforme aux critères préalablement définis.

## L'approche de l'assurance selon l'ISAE 3000



Figure 9 : L'approche du niveau d'assurance selon l'ISAE 3000.

Source : PWC., (2022). *Training ISAE 3000*. IBR 2023. Présentation PowerPoint.  
Document interne.

L'ISAE 3000 permet une approche robuste pour l'assurance des rapports de durabilité, avec à terme la capacité d'obtenir une confiance dans les rapports ESG des entreprises pour les parties prenantes (PWC, 2022).

Elle se scinde en plusieurs parties, que nous allons développer ci-dessous.

1. La partie de planification est constituée des activités initiales et de la planification et des procédures d'évaluation des risques.
2. La partie d'exécution est constituée des considérations spécifiques au sujet et de l'obtention des preuves.
3. La partie d'achèvement est constituée de la finalisation de l'audit et de l'émission du rapport d'assurance.

### 1. Planification

La phase de planification a pour but d'acquérir une connaissance de l'entité, de son environnement et du sujet traité (PWC, 2022). Elle tend également à identifier les risques potentiels et préparer une approche pour les procédures à mettre en œuvre (PWC, 2022).

#### Activités initiales

Lors de la réunion de lancement de la mission, l'auditeur et le client vont définir le champ d'application du projet. En effet, en fonction du niveau d'assurance choisi, la profondeur et la rigueur des contrôles mis en place par l'auditeur seront déterminées. Ensuite, il sera nécessaire de préciser l'objet de l'évaluation c'est-à-dire le phénomène spécifique qui sera mesuré ou évalué en utilisant des critères définis. Cela permettra aux deux parties d'avoir une compréhension commune de ce qui est exactement examiné (PWC, 2022). La clarification des critères utilisés pour mesurer ou évaluer cet objet devront également être précisés. Ces critères seront les points de référence et peuvent être élaborés selon les méthodes suivantes :

- Exigences réglementaires : Il s'agit de critères imposés par la loi ou la réglementation, ou définis par des organismes d'experts reconnus. Ces critères sont généralement bien établis et standardisés (PWC, 2022).

- Cadres formalisés : Les normes et lignes directrices existantes, telles que celles fournies par le Global Reporting Initiative, offrent un cadre de référence. Cependant, ces documents peuvent nécessiter des ajustements et des clarifications supplémentaires pour être utilisés de manière appropriée (PWC, 2022).
- Critères internes : Une entreprise peut choisir de développer ses propres critères ou méthodologies pour évaluer les informations pertinentes. Par exemple, pour évaluer les accidents entraînant une absence, l'entreprise peut décider du nombre de jours d'absence à prendre en compte (PWC, 2022).

Exemple tiré du rapport du Groupe D'Ieteren de 2021

- Objet d'évaluation :

Waste management					
KPI	Unit	2020	2021	Change (2020 vs. 2021)	
Total waste generated	Tonnes	165,561	168,707	✓	2%

Figure 10 : Produits et services durables.

Source : D'Ieteren., (2022). *Financial and Directors' Report 2021. Belron Non-Financial disclosure*.

- Critère :

« En raison de l'importance accrue accordée au recyclage du verre des véhicules, de nouvelles orientations plus détaillées sur la communication des données relatives au recyclage du verre des véhicules ont été mises en œuvre. Il s'agit notamment d'une méthodologie améliorée pour le calcul de la quantité de matériaux autres que le verre dans un pare-brise. En outre, un ensemble plus précis de poids moyens des pare-brise par pays a été introduit. Ces changements dans les rapports et les calculs ont entraîné des modifications de certains des indicateurs clés de performance par rapport à 2020. Les déchets dangereux détournés de l'élimination vers le recyclage se composent principalement de déchets électroniques provenant de France, du Royaume-Uni et d'Espagne.

Autoglass fait appel à un nouveau fournisseur de traitement des déchets pour passer de 100 % d'incinération à 1/3 de recyclage et 2/3 de mise en décharge » (D'Ieteren, 2022).

### Procédures d'évaluation des risques

La procédure d'évaluation des risques est composée de 5 éléments (PWC, 2022) :

- 1) Acquérir une compréhension du processus utilisé par l'entité pour préparer le sujet traité (PWC, 2022) :

Comprendre :

- Quelles sont les étapes du processus d'élaboration du rapport, depuis le premier enregistrement jusqu'au rapport sur le développement durable ?
- Dans quelle mesure le traitement des données est-il manuel ou automatique ?

- Les rôles et les responsabilités dans le processus sont-ils clairement définis ?
- Quelle est la fréquence d'établissement des rapports sur les ICP ?
- Quelles sont les limites organisationnelles appliquées pour calculer l'ICP ?
- Toutes les catégories sont-elles incluses dans l'ICP ou certaines catégories en sont-elles exclues ?

En : Menant des entretiens avec les propriétaires de l'ICP et en observant les documents qui illustrent le calcul de l'ICP et le processus de reporting.

2) Vérifier l'adéquation des critères appliqués (PWC, 2022) :

En : Vérifiant la compréhensibilité, pertinence, neutralité, exhaustivité, fiabilité (PWC, 2022).

3) Comprendre le niveau des procédures de contrôle interne appliquées au domaine concerné (PWC, 2022) :

Par le biais d'entretiens avec les responsables des ICP, obtenir une compréhension du niveau de contrôle interne (PWC, 2022).

Deux définitions importantes :

« Le contrôle interne : Le contrôle interne est le processus conçu, mis en œuvre et maintenu par les personnes chargées de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel afin de fournir à l'entité une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité des rapports sur le développement durable, l'efficacité et l'efficience des opérations, et le respect des lois et réglementations en vigueur » (PWC, 2022).

« Contrôles : Les contrôles peuvent être une mesure ou une action qui prévient ou détecte et corrige les inexactitudes. Ils peuvent être manuels, dépendants de l'informatique ou automatisés et sont généralement classés comme préventifs ou détectives » (PWC, 2022).

4) Évaluer les risques d'inexactitude matérielle de l'information sur le sujet traité (PWC, 2022) :

L'évaluation des risques dépendra de la formule du risque d'audit que nous avons vu dans la section « Les différentes étapes du contrôle légal des comptes » à la page 9.

En effet, elle dépendra du risque inhérent, du risque lié au contrôle et du risque de non-détection.

Les assertions que PWC utilise pour couvrir le risque d'informations inexactes dans les rapports de durabilité reprend l'exactitude, l'exhaustivité, la périodicité, la survenance et la responsabilité, et la présentation (PWC, 2022).

5) Composer un plan de test pour la phase d'exécution (PWC, 2022) :

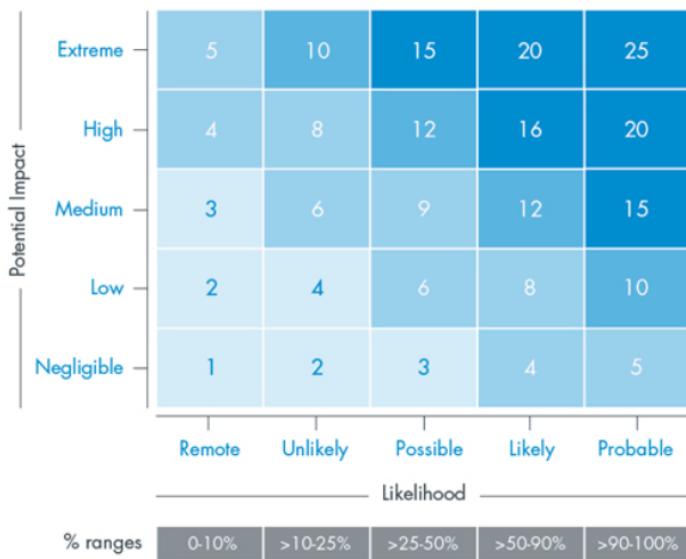


Figure 11 : Matrice des risques.

Source : Nolf., S., (2024). *Contrôle interne et gestion des risques*. ICHEC.  
<https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1263>

Une fois que l'auditeur a pris connaissance de l'entité et de son contrôle interne, qu'il a identifié les risques et les a placés dans la matrice pour évaluer leur impact et leur occurrence, il va les classer en deux catégories : les risques normaux et les risques significatifs (Nolf, 2024).

Les risques importants sont ceux qui se situent à l'extrême supérieure droite de la matrice des risques. Ceux-ci requièrent une assurance particulière (en termes de nature, de calendrier ou d'étendue des tests) (PWC, 2022). Ceci en raison de la probabilité qu'ils se réalisent, de leur nature même, mais également de l'impact potentiel, notamment qu'ils puissent donner lieu à des inexactitudes nombreuses (PWC, 2022).

Tout ceci va lui permettre d'établir des premières conclusions en parallèle à ces éléments qualitatifs ou quantitatifs matériels, en fonction de la matérialité qu'il aura calculé en vue de préparer les tests qu'il effectuera. Aux vues de la variété de sujets différents auxquels pourrait faire face l'auditeur lors de sa mission d'assurance pour les rapports de durabilité, l'idéal serait donc de calculer des matérialités différentes en fonction des objets qui sont étudiés (PWC, 2022).

## 2. Exécution

L'exécution des travaux et les types de travaux effectués dépendront du niveau d'assurance mais également de l'entité. De manière générale, les tests suivants sont effectués (PWC, 2022) :

	<b>Assurance limitée</b>	<b>Assurance raisonnable</b>
<b>Demande de Renseignements</b>	<b>Toujours.</b> Mais ne fournit pas suffisamment d'informations en l'absence d'autres procédures.	<b>Toujours.</b> Mais ne fournit pas suffisamment d'informations en l'absence d'autres procédures.
<b>Test des contrôles</b>	<b>Rarement.</b> Mais peut être approprié en fonction des circonstances, par exemple lorsque les tests de contrôle sont le seul moyen d'obtenir des éléments probants.	<b>Parfois.</b> Mais ne fournit pas suffisamment d'informations en l'absence d'autres procédures.
<b>Test de détails</b>	<b>Parfois.</b> Mais tenus de concevoir et de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, telles que des tests de détail, lorsqu'il existe un risque d'inexactitudes significatives.	<b>Toujours.</b> Dans de rares cas, ceci pourrait fournir des preuves suffisantes sans effectuer d'autres procédures.
<b>Procédures analytiques</b>	<b>Très courant.</b> Cependant, les procédures analytiques d'examen ne sont pas toujours efficaces. Par exemple, lorsqu'il est prévu d'effectuer une analyse des tendances mais qu'il manque des chiffres comparatifs ou lorsque l'indicateur est binaire plutôt qu'une fourchette numérique.	/
<b>Analyse substantive</b>	/	<b>Très rarement.</b> Elles sont souvent inefficaces en raison de l'absence de prévisions indépendantes, mais il existe des circonstances où les analyses substantielles sont efficaces

Table 1 : Travaux effectués en général pour les deux niveaux d'assurance (PWC, 2022). Document interne

## Procédures analytiques

Les procédures analytique en audit sont utilisées dans les missions d'assurance pour obtenir des éléments probants appropriés en évaluant les informations numériques par l'analyse des relations plausibles entre les données financières et non financières (PWC, 2022).

Une procédure analytique se déroule en 4 étapes (PWC, 2022) :

- Déterminer l'adéquation des données et développer une prévision
- Définir une différence significative ou un seuil
- Calculer la différence
- Étudier la différence significative

### Test de détails

Souvent, les procédures analytiques ne constituent pas un moyen efficace d'obtenir des preuves d'assurance et les auditeurs effectuent donc, au moins en partie, des tests de détail (PWC, 2022). Lors des tests de détail, ils sélectionnent un certain nombre d'éléments dans une population et évaluent la pertinence et la fiabilité de ces éléments en les comparant aux éléments probants.

Les termes clés de cette explication sont définis comme suit (PWC, 2022) :

- Population : « Une population est la valeur quantitative totale ou le nombre d'éléments présentant une caractéristique spécifique que nous allons tester » (PWC, 2022).
- Éléments (ou entrées) : « Les éléments ou entrées sont le nombre d'éléments distincts qui composent une population. Il peut s'agir de "salariés" lorsque l'on teste une mesure des ressources humaines, ou de "factures mensuelles" qui contiennent la consommation d'énergie » (PWC, 2022).
- Unité d'échantillonnage : « Une unité d'échantillonnage est définie comme les éléments individuels constituant une population (par exemple, les chèques figurant sur les bordereaux de dépôt, les écritures de crédit sur les relevés bancaires, les factures de vente ou les comptes clients). Elle représente la caractéristique spécifique de la population qui définit les éléments que nous allons échantillonner » (PWC, 2022).

Il existe 3 procédures pour tester les éléments dans une population (PWC, 2022) :

- 1) Tests ciblés : Les tests ciblés correspondent à une sélection d'éléments à tester en fonction d'une caractéristique choisie intentionnellement. Cela peut être en fonction d'un seuil monétaire ou encore une caractéristique de risque spécifique. C'est l'approche privilégiée des auditeurs, puisqu'elle leur permet d'utiliser leur jugement professionnel pour se concentrer sur des éléments de la population qui

leur sont importants pour obtenir des éléments probants (PWC, 2022). Par exemple, pour tester la consommation énergétique, l'auditeur pourrait procéder à la sélection de 3 factures mensuelles (les plus importantes) qui couvrirait 90% du total de la population.

- 2) Échantillonnage non statistique : L'échantillonnage non statistique est utilisé pour les mesures quantitatives, une fois que les test ciblés ont été effectués ou envisagés. Ils sont utilisés pour des éléments ayant une valeur numérique sans forcément avoir une valeur monétaire (PWC, 2022).  
Cela peut par exemple être les émissions de gaz à effet de serre, ou encore la consommation énergétique. Pour procéder, l'auditeur sélectionnerait par exemple les 9 autres factures mensuelles et comparerait les montants aux documents sources (contrats, relevés de compteurs,...).
- 3) Le test d'acceptation-rejet : Le test d'acceptation-rejet est utilisé pour tester les attributs que possèdent un élément. Ce test est donc utilisé lorsque l'auditeur s'intéresse à un attribut ou à une caractéristique particulière et donc non à des informations de nature quantitatives (PWC, 2022).  
Cela peut par exemple être la vérification de la bonne catégorisation des employés en fonction de leur type de contrat (plein temps, temps partiel, intérimaire,...).

### *3. Achèvement*

Une fois que l'auditeur aura effectué les test sur les différents KPI's, il les validera les chiffres et s'assurera qu'ils sont bien repris clairement dans le rapport de durabilité (PWC, 2022).

Sur base des travaux qu'il aura réalisé, l'auditeur établira un rapport d'assurance ISAE 3000 à inclure dans le rapport de durabilité (PWC, 2022). Ce rapport sera présenté lors d'une réunion avec le client pour présenter les informations résultant de l'audit ainsi que les recommandations, le cas échéant (PWC, 2022).

Le rapport d'assurance ISAE 3000 doit obligatoirement comprendre les éléments suivants (PWC, 2022) :

- Un titre approprié permet d'identifier la nature du rapport d'assurance.
- Destinataire : partie ou parties auxquelles le rapport d'assurance est destiné (la partie engageante ou tout autre utilisateur prévu).
- Identification de l'information sur le sujet et du sujet sous-jacent.
- Identification des critères appliqués.
- Responsabilités de la partie responsable et du professionnel en exercice.
- Paragraphe indiquant que la mission d'assurance a été réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée).
- Résumé du travail effectué.
- Limites inhérentes et objectif spécifique – le cas échéant.
- Exigences applicables en matière de contrôle de la qualité (par exemple ISQC1/ISQM1).

- Conformité avec les exigences en matière d'indépendance et autres exigences éthiques.
- Conclusion du professionnel (exprimée de manière négative/positive pour une assurance limitée/raisonnable).
- Date et signature du professionnel.

## Chapitre 2 : Présentation, définitions et littérature relatives à la directive CSRD

### La CSRD : Qu'est-ce ?

Qu'est-ce que la CSRD ? La CSRD ou « *Corporate Sustainability Reporting Directive* » est la dernière directive en date de l'UE en matière de publication d'information non-financière à caractère durable (IRE, 2023). Celle-ci est entrée en vigueur 5 janvier 2023, suite à sa publication au Journal de l'Office de l'UE le 16 décembre 2022.

La directive sur les rapports de durabilité des entreprises (CSRD) modifie la directive sur les rapports non financiers (NFRD) et a pour principal objectif d'accroître le nombre d'exigences auxquelles les entreprises doivent satisfaire en ce qui concerne leurs rapports de durabilité (KPMG, 2023). Cette nouvelle directive s'accompagne de défis et d'opportunités. Les principaux éléments à retenir de cette directive sont les rapports sur une multitude d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs ESG, l'alignement sur ces nouvelles normes de durabilité et l'obtention d'une assurance limitée sur l'ensemble de ces informations (PWC, 2023).

Celle-ci oblige donc quelques 50.000 entreprises européennes à établir un rapport de durabilité sur leurs impacts et engagements RSE (Fastrez, 2024).

### Objectifs de la CSRD

La CSRD a deux objectifs principaux. Premièrement, elle impose aux entreprises concernées par les seuils repris en Table 2 de rédiger et publier un rapport de durabilité comprenant les données financières et les données ESG (Environnemental, Sociétal et de Gouvernance) sur base de critères bien spécifiques, repris dans les ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*), pour lesquels nous reviendront plus en détail par la suite.

Deuxièmement, elle tient à permettre aux investisseurs et aux stakeholders de l'entreprise de disposer d'informations fiables et comparables provenant des entreprises afin d'accélérer la transition vers une économie durable. En effet, jusqu'à présent, les entreprises rédigeaient leurs rapports de durabilité sur une base volontaire, en s'appuyant sur des référentiels ou normes tels que la *Global Reporting Initiative* (GRI), l'UN *Global compact* (SDG's) ou encore la *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD) (IRE, 2023).

Néanmoins, la FSMA avait constaté en mars 2019 – grâce à l'étude n°47 réalisée suite à l'examen des déclarations non financières de 57 sociétés cotées belges – que les entreprises ne s'appuyaient pas suffisamment sur ces référentiels, ni ne fournissaient des informations complètes (FSMA, 2019). Elle établit donc une liste de

recommandations à l'attention de ces 57 entreprises pour leurs futures déclarations non financières (FSMA, 2019). Dans son étude (n°48) réalisée 2 ans plus tard – après l'analyse des déclarations non financières de 53 sociétés cotées belges – les constatations étaient bien meilleures, puisque certains aspects – plus particulièrement les déclarations environnementales – étaient bien rédigées (FSMA, 2021). Cependant, comme lors des constatations faites en 2019, il y a une marge d'amélioration possible (Gollier, 2024).

La CSRD a donc un rôle clé dans ces améliorations, puisqu'elle a pour but de fournir un cadre précis et exhaustif qui permettra aux entreprises visées de rédiger un rapport complet. En outre, la NFRD – que la CSRD remplace – avait des limitations qui ne sont plus d'actualité.

En effet, les 2 limitations majeures de la NFRD étaient le manque de cadre et le manque de précision quant aux données (Fastrez, 2024). Le cadre de la NFRD était peu détaillé. Il manquait de ligne directrice, ce qui à terme ne permettait pas de comparer les données entre différentes entreprises ou secteurs d'activité, et donc d'avoir un point de vue global et comparatif (Fastrez, 2024). De plus, la plus grosse critique vis-à-vis de la NFRD est qu'elle ne permettait pas de rapporter de manière quantitative. Elle se basait essentiellement sur du déclaratif, ce qui poussait les entreprises à rédiger leurs rapports comme elles l'entendaient, sans réellement exprimer des points exhaustifs de leur modèle d'affaires et des politiques de développement durables (Fastrez, 2024).

Ces observations ont été appuyées par de nombreuses articles scientifiques, comme « *What Went Wrong with Directive 2014/95/EU* » (Agliati, 2021), qui souligne exactement les deux limitations reprises par D. Fastrez (2024).

Quelles sont donc les entreprises visées par la directive et à partir de quand devront-elles rédiger leurs rapports ? Ces données sont reprises ci-dessous, dans la Table 1 et basée sur les informations reprises dans le rapport de l'IRE (IRE, 2023).

Catégories d'entreprises	Exercice de référence	Premier rapport en
<b>Grandes entreprises européennes et non-européennes vérifiant les seuils de la NFRD</b>  Entités d'intérêt public européennes (au sens de la directive Comptable – qui comprennent les sociétés européennes cotées sur un marché réglementé européen) et sociétés non européennes cotées sur un marché réglementé européen,	2024	2025

qui satisfont les deux critères suivants :  ○ > 500 salariés ○ > 40M€ CA et/ou > 20M€ de total de bilan		
<b>Autres grandes entreprises européennes et non-européennes</b>  Toutes les autres sociétés européennes qui satisfont au moins 2 des critères suivants :  ○ > 250 salariés ○ > 40M€ CA ○ > 20M€ de total de bilan  Toutes les sociétés non-UE, cotées sur un marché règlementé UE qui satisfont 2 des 3 critères mentionnés ci-dessus.	2025	2026
<b>PME cotées sur marché règlementé européen</b>  Toutes les PME UE et non-UE cotées sur un marché règlementé européen, sauf les microentreprises (Microentreprise : société ne dépassant pas deux des critères suivants : 10 salariés, 250k€ de total de bilan, 700k€ de CA).	2026 – Possibilité de reporter à 2028	2027 – Possibilité de reporter à 2029
<b>Autres grandes entreprises non-européennes</b>  Sociétés non européennes ayant un chiffre d'affaires européen supérieur à 150M€ et une filiale ou succursale basée dans l'Union européenne.	2028	2029

Table 2 : Calendrier de l'entrée progressive de la directive CSRD en Europe (Source : brochure IRE).

Bien que ces entreprises-là soient dans l'obligation de rédiger leur rapport sur base de la CSRD, les entreprises non visées pourront également établir un rapport sur base volontaire et le faire vérifier par l'intermédiaire d'un commissaire qui donnera son assurance limitée aux informations présentées. En effet, 65% des entreprises du BEL 20 avaient obtenu une assurance d'un commissaire sur une partie de leurs informations ESG lors de l'exercice comptable 2021 (IRE, 2023). Ce nombre va certainement augmenter dans les années à venir, puisque les entreprises ont bien compris qu'il devenait important – voir nécessaire – de rassurer les différentes parties prenantes vis-à-vis des indicateurs clés de performance ESG (IRE, 2023). En effet, selon une étude menée sur l'inclusion et la diversité en 2022 par le Better Business Bureau – une ONG d'Amérique du Nord active au Canada et aux Etats-Unis – a démontré que 41% des contributeurs aux organisations caritatives cesserait de faire des dons s'ils venaient à apprendre que l'organisation visée avait, par le passé, fait preuve de discrimination envers les gens qu'elle sert, ou qui y travaillent (Storero et Barychev, 2022). D'autres parts, pour 54% des répondants, un conseil d'administration et un personnel divers et équitable aurait un effet positif sur la confiance qu'accorderait les donateurs envers l'organisation (Storero et Barychev, 2022).

Par ailleurs, 20% d'entre eux a affirmé que la représentation ethnique, d'identité de genre, de handicap, d'orientation sexuelle ou encore d'identité religieuse étaient des points cruciaux qui devaient être retrouvés dans les bénéficiaires de l'organisation (Storero et Barychev, 2022). Ces constatations sont appuyées par les résultats d'une étude menée par Koh, Burnasheva et Gu Suh (2022) en Corée du Sud qui exprime que les 3 piliers ESG sont primordiaux pour la crédibilité, l'image et la qualité perçues des entreprises de l'œil d'un consommateur. En effet, le pilier social des ESG est le plus important lorsque l'on s'intéresse aux trois dimensions énoncées ci-dessus (Koh et al, 2022). L'aspect de la gouvernance arrive en 2<sup>ème</sup> place, puisqu'elle est celle qui impacte le plus la qualité perçue de l'entreprise par le consommateur. L'environnement arrive en 3<sup>ème</sup> position, et s'explique par le fait que les entreprises ont plus de difficultés à convaincre les consommateurs de leur implication envers le climat avec leurs politiques et initiatives environnementales (Koh et al, 2022).

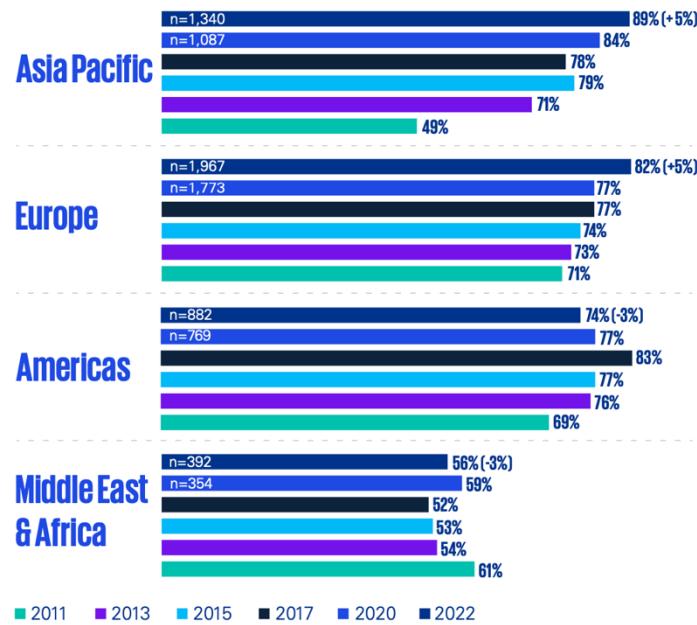


Figure 12 : Croissance mondiale des rapports RSE depuis 1993 pour les N100 et G250.

Source : KPMG., (2022). *Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022.* <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pk/pdf/2022/10/Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>

Comme visible dans le graphique ci-dessus, le nombre de rapports durabilité, rédigés par les N100 (les 100 entreprises ayant les plus grandes capitalisations boursières) et les G250 (les 250 plus grandes entreprises du point de vue du revenu, basé sur le classement Fortune 500 de 2021) n'a fait qu'augmenter depuis 1993. L'Europe se place deuxième dans le classement, avec 82% de ses entreprises effectuant un rapport de durabilité.

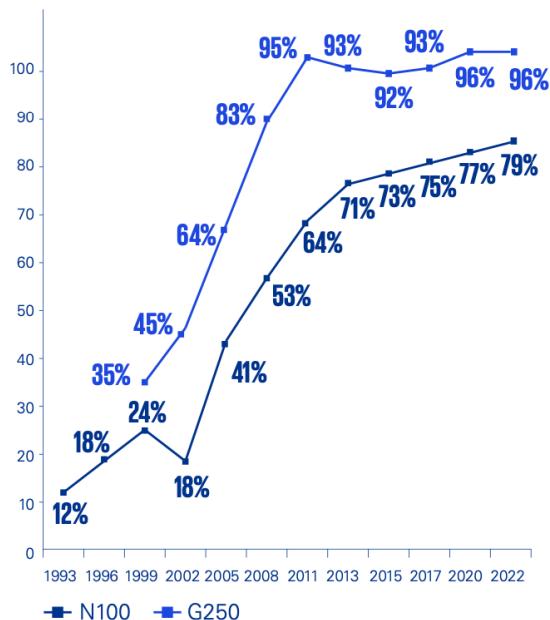


Figure 13 : Taux d'établissement régionaux de rapports de durabilité.

Source : KPMG., (2022). *Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022.*  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pk/pdf/2022/10/Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>

C'est 5% de plus entre 2020 et 2022 et selon KPMG, qui s'expliquerait par l'influence de la pression des régulateurs, des investisseurs, des analystes ESG et des consommateurs (KPMG, 2022). La pression exercée sur les entreprises pour qu'elles soient plus transparentes ne devraient que s'accentuer, avec l'arrivée de la CSRD (KPMG, 2022).

## Fonctionnement de la CSRD

Avec l'introduction de la CSRD, l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) – le Groupe consultatif européen sur l'information financière – a publié le projet final des ESRS qui a été par la Commission européenne le 31 juillet 2023 et approuvé par le Parlement européen en octobre 2023 (IRE, 2023). Ces ESRS (European Sustainability Reporting Standards) sont les normes élaborées pour standardiser les rapports ESG des entreprises européennes (Aplanet, 2024). Il s'agit du cœur de la CSRD, puisque ce sont ces normes qui à terme permettront d'améliorer la transparence et le caractère comparable des données ESG (Aplanet, 2024).

Ces normes ESRS sont structurées comme suit :

- 2 normes transversales (cross-cutting standards)
- 10 normes thématiques (topical standards)

### Normes transversales

Nom de la norme	Points énoncés dans celle-ci
ESRS 1 : Exigences générales (General requirements)	Contient les concept et principes obligatoires que les entreprises doivent mettre en pratique pour préparer les rapports de durabilité conformément au cadre de la CSRD.
ESRS 2 : Informations générales à publier (General disclosures)	Contient les obligations de publication sur : <ul style="list-style-type: none"> <li>- la stratégie et le modèle économique de l'entreprise</li> <li>- la gouvernance en matière de durabilité et d'évaluation de la matérialité</li> <li>- la gestion de l'impact</li> <li>- les risques et opportunités de l'entreprise</li> <li>- les mesures et objectifs</li> </ul>

Table 3 : Normes transversales. Source : Brochure IRE, 2024

## Normes thématiques

### *Normes environnementales*

Nom de la norme	Points énoncés dans celle-ci
ESRS E1 : Changement climatique (Climate change)	<p>Contient les informations par rapport à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'impact des activités de l'entreprise sur le changement climatique</li> <li>- ce qu'elle met en place pour réduire les effets du changement climatique, en regard aux Accords de Paris (limiter le réchauffement de la planète à 1,5°C)</li> <li>- les plans et les possibilités d'adaptabilité du ou des modèles de l'entreprise et ses activités</li> <li>- les principaux risques et opportunités liés au changement climatique et leur gestion</li> <li>- les conséquences liées aux risques et opportunités liés au climat sur le développement, la performance et la position de l'entreprise à court, moyen et long terme, ainsi que sa capacité à créer de la valeur à court, moyen et long terme</li> <li>- les calculs de l'emprunte carbone de l'entreprise (champ d'application 1,2 et 3)</li> </ul>
ESRS E2 : Pollution	Contient la manière dont l'activité de l'entreprise influence la pollution, de quelque nature qu'elle soit, les actions pour réduire cette nuisance et les risques et opportunités qui en résultent
ESRS E3 : Ressources aquatiques et marines (Water and marine resources)	Contient la manière dont l'activité de l'entreprise exerce une influence sur les ressources aquatiques et marines, les actions qu'elle met en place pour la réduire et les risques et opportunités qui en résultent
ESRS E4 : Biodiversité et écosystèmes (Biodiversity and ecosystems)	Contient la manière dont l'activité de l'entreprise exerce une influence sur la biodiversité et les écosystèmes, les actions qu'elle met en place pour la

	réduire et les risques et opportunités qui en résultent
ESRS E5 : Utilisation des ressources et économie circulaire (Resource use and circular economy)	Contient la manière dont l'entreprise utilise les ressources, ainsi que les mesures qu'elle prend et les plans qu'elle met en place pour mener à bien ses activités, tout en respectant les principes de l'économie circulaire

Table 4 : Normes environnementales. Source : Brochure IRE, 2024

#### *Normes sociales*

Nom de la norme	Points énoncés dans celle-ci
ESRS S1 : Effectifs propres (Own workforce)	Contient la manière dont l'entreprise interagit avec ses collaborateurs et leurs représentants ainsi que les informations qualitatives et quantitatives qui explique la composition de la main-d'œuvre de l'entreprise, leurs conditions de travail, le dialogue social et le respect des droits de l'homme
ESRS S2 : Les travailleurs dans la chaîne de valeur (Workers in the value chain)	Contient la manière dont les collaborateurs de la chaîne de valeur sont pris en compte : les procédures, objectifs, plans d'action et les ressources. Les mesures de performance ne sont pas encore reprises dans cette ESRS, elles seront définies ultérieurement dans un ensemble de normes ESRS
ESRS S3 : Communautés touchées (Affected communities)	Contient la manière dont l'activité de l'entreprise impacte les communautés dans leur ensemble : les procédures, objectifs, les plans d'action et les ressources. Les mesures de performance ne sont pas encore reprises dans cette ESRS, elles seront définies ultérieurement dans un ensemble de normes ESRS
ESRS S4 : Consommateurs et utilisateurs finaux (Consumers and end-users)	Contient la manière dont l'entreprise interagit avec les consommateurs et les utilisateurs finaux : les procédures, objectifs, plans d'action et les ressources. Les mesures de performance ne sont pas encore reprises dans cette ESRS, elles seront définies ultérieurement dans un ensemble de normes ESRS

Table 5 : Normes sociales. Source : Brochure IRE, 2024

*Normes relatives à la gouvernance*

Nom de la norme	Points énoncés dans celle-ci
ESRS G1 : Conduite professionnelle (Business conduct)	Contient les informations qui reprennent : <ul style="list-style-type: none"><li>- l'éthique des activités et la culture d'entreprise, y compris la lutte contre la corruption et les pots-de-vin</li><li>- les engagements politiques, y compris les activités de lobbying</li><li>- la gestion et la qualité des relations avec les partenaires commerciaux, y compris les pratiques de paiement</li></ul>

Table 6 : Normes relatives à la gouvernance. Source : Brochure IRE, 2024

Category	No	Sub-topics	Disclosure requirements	KPIs
Cross-cutting	ESRS1	General requirements	0	0
	ESRS2	General disclosures	12	4
		Subtotal	12	4
Environmental	ESRS E1	Climate change	9	29
	ESRS E2	Pollution	6	8
	ESRS E3	Water & marine resources	5	6
	ESRS E4	Biodiversity & Ecosystems	6	13
	ESRS E5	Resource use & Circular Economy	6	11
		Subtotal	32	67
Social	ESRS S1	Own workforce	17	32
	ESRS S2	Workers in the value chain	5	0
	ESRS S3	Affected communities	5	0
	ESRS S4	Consumer & end-users	5	0
		Subtotal	32	32
Governance	ESRS G1	Business conduct	6	10
			Subtotal	6
		Total	82	113

Figure 14 : Ensemble des normes ESRS non spécifiques à un secteur et le nombre de KPI pour les mesurer.

Source : IRE., (2023). *Lignes d'orientation sur le rôle de réviseur d'entreprises par rapport aux informations de durabilité. Comment se préparer ?*

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pk/pdf/2022/10/Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>

Comme nous le voyons ci-dessus, il y a 82 points d'exigences en matière de divulgation, qualitatifs et quantitatifs. Ceux-ci représentent 1.144 points de données, mesurées par 113 KPI's à l'heure actuelle (De Clercq et Van Melckebeke, 2023). Le challenge dans un premier temps pour ces entreprises sera de vérifier quels sont les points sur lesquelles elles rapportent déjà et qui sont repris dans la CSRD pour éviter de dupliquer le travail et permettre la réduction des coûts d'élaboration du rapport (De Clercq et Van Melckebeke, 2023). D'autre parts, les entreprises devront réfléchir à leur organisation et améliorer leurs processus de collecte de données pour rassembler et consolider les informations requises au niveau du groupe ou au niveau local (De Clercq et Van Melckebeke, 2023). De même, elles devront calculer les données matérielles et les indicateurs de performances (KPI's) pour pouvoir les communiquer dans le format ESRS requis (De Clercq et Van Melckebeke, 2023). En finalité, celle-ci devront élaborer des tableaux de bord pour monitorer les progrès réalisés dans le cadre de leurs ambitions en

matière de développement durable et partager toutes ces informations avec les parties prenantes, qu'elles soient externes ou internes (De Clercq et Van Melckebeke, 2023).

Certaines entreprises offrent des outils « d'accélérateurs » CSRD qui fournissent de l'aide aux entreprises pour naviguer rapidement à travers les normes ESRS. Ceux-ci donnent des conseils étape par étape sur l'installation et la configuration de l'outil afin d'assurer la bonne préparation à la collecte de données (De Clercq et Van Melckebeke, 2023). En plus d'un tableau de bord intégré, ces outils permettent d'analyser les données pour soutenir la prise de décision, la gestion des performances, et le suivi des objectifs de durabilité (De Clercq et Van Melckebeke, 2023).

## Taxonomie européenne

La taxonomie européenne (2020/852) est un règlement européen visant à classifier les activités économiques durables. Comme la CSRD, il contient de nombreux critères permettant de déterminer si une activité économique est classifiable comme durable sur le plan environnemental ou non et à quel degré de durabilité environnementale est considérable un investissement (ForvisMazars, 2021).

Celui-ci est déjà d'application aux entreprises proposant des produits financiers, ainsi que les entités publient les rapports non financiers conformément à la NFRD (IRE, 2023). De plus, les États membres doivent utiliser ces critères lorsqu'ils mettent en place des mesures publiques, normes ou labels pour des produits financiers « verts. » (IRE 2023). La taxonomie européenne a deux objectifs principaux. Premièrement, elle vise à pousser les entreprises à évaluer leur positionnement quant à la transition durable lancée par l'UE (ForvisMazars, 2021). Ensuite, elle permet aux acteurs financiers d'investir dans des projets et actifs reconnus comme étant contributifs à cette trajectoire (ForvisMazars, 2021).

## Critères

Pour qu'une activité soit considérée comme étant durable, il faut qu'elle respecte les critères suivants (IRE, 2023) :

- Elle respecte au moins un des 6 objectifs suivants, de manière substantielle :
  1. Atténuation du changement climatique
  2. Adaptation au changement climatique
  3. Utilisation durable et protection des ressources aquatiques et marines
  4. Transition vers une économie circulaire
  5. Prévention et réduction de la pollution
  6. Protection et restauration de la biodiversité et des écosystèmes.
- Elle ne porte préjudice à aucun des autres objectifs environnementaux
- Elle est conforme aux critères d'examen technique. Ceux-ci sont établis en vue de :
  1. Déterminer les conditions qui permettent de considérer à quel degré une activité économique contribue à l'objectif environnemental
  2. Déterminer si l'activité économique ne nuit pas à d'autres objectifs environnementaux

Lorsqu'une entreprise doit publier des rapports non financiers, celle-ci doit y inclure des informations sur la manière et le degré selon lesquels ses activités peuvent être considérées durables d'un point de vue environnemental (IRE, 2023). Pour ce faire, elle a certains indicateurs clés de performance (KPI's) qu'elle doit publier :

- Le chiffre d'affaire issu des activités économiques considérées comme durables
- La part des dépenses d'investissements liés à des actifs ou à des processus lié à des activités économiques considérées comme durables
- La part des dépenses liés à l'exploitation d'actifs ou à des processus liés à des activités économiques considérées comme durables
- Les informations accompagnant ces KPI's (politiques comptable, conformité avec le règlement 2020/852, informations contextuelles).

Toutes les entreprises concernées doivent procéder par une démarche en 3 temps (ForvisMazars, 2021). Premièrement, elles doivent analyser leur éligibilité vis-à-vis de la taxonomie. Cette analyse consiste à évaluer quelles sont les activités au sein des entreprises qui font partie de la liste donnée par la norme (ForvisMazars, 2021). Deuxièmement, ces activités « éligibles » seront alignées à la taxonomie si elles respectent 3 exigences : elles doivent contribuer de manière substantielle à un ou plusieurs objectifs environnementaux, ne pas causer de préjudice significatif à aucun de ces objectifs, et respecter les garanties sociales minimales telles que définies par l'OCDE et les conventions de l'OIT. Enfin, troisièmement, les entreprises doivent effectuer un *reporting* détaillé, indiquant la proportion de leur chiffre d'affaires, de leurs dépenses d'investissement (CapEx) et de leurs dépenses d'exploitation (OpEx) liée à des activités alignées à la taxonomie." (ForvisMazars, 2021).

### Transposition en droit belge

En janvier 2024, la directive CSRD a été mise en application à travers les pays de l'Union européenne pour les entreprises que nous avons identifiées plus haut. Cependant, les États membres avaient jusqu'au 6 juillet 2024 pour transposer la directive en droit national.

A l'heure où ce mémoire est finalisé, à savoir au mois d'août 2024, la transposition en droit belge n'a toujours pas été effectuée. Le projet de loi est actuellement au Conseil d'État, mais compte tenu du fait que nous n'avons pas encore de gouvernement, le projet de loi ne sera pas voté de suite. Selon les réviseurs à qui j'ai pu poser la question, celui-ci sera voté avant la fin de l'année, probablement dans les mois suivent.

Malheureusement, ce retard pénalise en quelques sortes la rédaction du mémoire, puisqu'il aurait pu apporter de nombreuses réponses à certains questionnements, notamment en ce qui concerne la situation des PME et les A.S.B.L en Belgique. En effet, celles-ci peuvent établir des rapports de durabilité sur base volontaire, mais n'ont pas de cadre juridique pour les encadrer.

## Chapitre 3 : Émergence d'une problématique

### Revue de la littérature

La majorité des discussions se référant à l'assurance des rapports de durabilité se focalisent sur la question de savoir qui doit fournir les services d'assurance. En effet, la CSRD a pour but d'obtenir des informations quantitatives qui devraient être rapprochées des informations financières, dans la mesure du possible, comme stipulé au paragraphe 5.2 de l'ESRS 1 (Schrank, 2022). En effet, l'audit des rapports de durabilité par les auditeurs permettrait d'assurer une « connectivité et une cohérence entre les informations financières et de durabilité (Schrank, 2022). Cependant, cela pourrait créer une concentration accrue du marché de l'audit qui pourrait menacer l'indépendance des auditeurs, ainsi qu'augmenter les honoraires d'audit et d'assurance (Commission européenne, 2021). L'article 54 de la proposition de Directive COM (2021)/189 déclare qu'il serait donc préférable d'offrir aux entreprises un choix plus large en terme de prestataires de services d'assurance indépendants pour leurs rapports de durabilité (Commission européenne, 2021).

La Commission européenne laisse donc un cadre libre aux États membres qui leur permet d'assigner cette tâche d'assurance des rapports aux auditeurs, et donc notamment aux réviseurs d'entreprises en Belgique (IRE, 2023).

Avec l'arrivée de la CSRD, les auditeurs se voient potentiellement chargés d'une nouvelle mission d'assurance en l'état des rapports de durabilité, sous l'ISAE 3000 comme nous l'avons vu au chapitre 1. En effet, selon un étude mondiale menée par l'IFAC et l'AICPA entre 2019 et 2022, le pourcentage d'entreprises ayant obtenu une assurance sur leur rapports ESG a augmenté, passant de 51% en 2019 à 69% en 2022. En Europe, la grande majorité des entreprises ont fait appel à des cabinets d'audit statutaires (IFAC, 2024). Ceci n'est pas le cas partout, comme nous pouvons le voir dans la Figure 15.

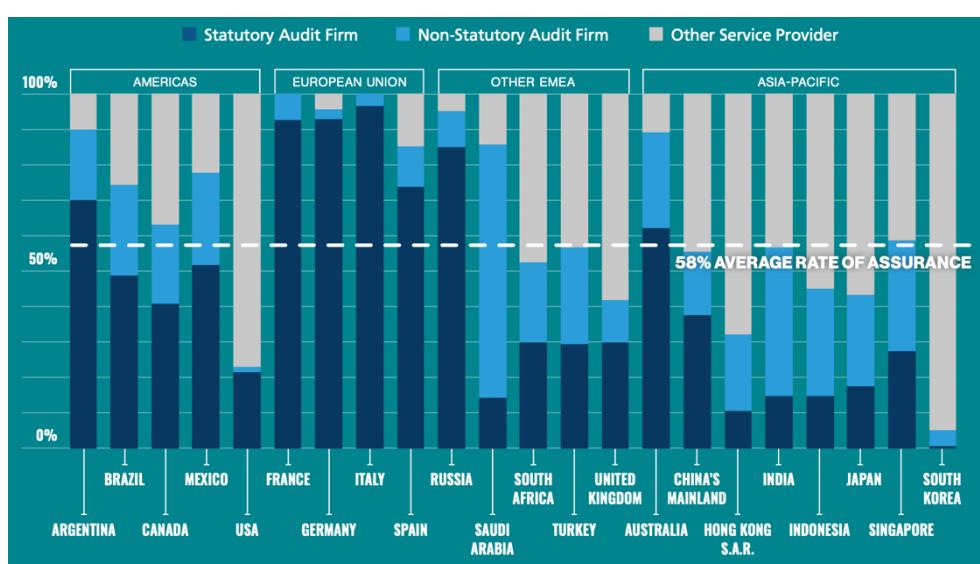


Figure 15 : Type de cabinet fournissant l'assurance par juridiction.

Source : IFAC., (2023). *The State of Play : Sustainability Disclosure & Assurance 2019 – 2021, Trends & Analysis.*

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2021-trends-analysis>

Par ailleurs, les investisseurs ont exprimé leur craintes quant au fait que les praticiens du milieu de l'audit et de la comptabilité ne disposent pas de l'expertise requise dans certains domaines liés à la durabilité (Schrank, 2022). On pourrait notamment citer le climat, pour lequel les auditeurs ne sont pas nécessairement à l'aise avec le caractère prospectif des informations qui y sont liées (Schrank, 2022).

De plus, l'intégration du rapport ESG aux côtés du rapport financier et le fait que les personnes chargées de l'audit des comptes annuels soit les mêmes que celles chargées de l'audit du rapport ESG pourrait mener à des retombées sur l'établissement du rapport financier (Schrank, 2022). Dans une lettre adressée à la SEC par la CAQ, il est stipulé comme exemple que certains risques liés au climat peuvent avoir une incidence importante sur les hypothèses de durée de vie des actifs (Schrank, 2022). D'autre part, la compréhension d'un sujet par l'auditeur est à la base de ses évaluations de risques et du développement des procédures qu'il mettra en place pour obtenir les preuves d'audit suffisantes et appropriées pour établir son opinion. Dès lors, une mauvaise compréhension d'un sujet ou d'un thème lié à l'ESG pourrait avoir un impact sur les états financiers, puisque qu'il tirera conclusion de ses travaux d'audit pour forger son opinion sur les comptes annuels (Schrank, 2022).

Dès lors, on pourrait soulever la question de la légitimité des auditeurs et plus particulièrement en matière d'assurance des rapports de durabilité. Doit-elle être mise en question ?

Mais avant tout, qu'est-ce que la légitimité ? La légitimité se définit comme suit : « Caractère de ce qui est fondé en droit ou de ce qui est conforme à l'équité, à la raison, aux règles établies, à la tradition » (Académie Française, s.d.). En terme juridique, elle peut se définir comme : « La conformité à un principe supérieur qui dans une société et à un moment donné est considéré comme juste. La notion de légitimité ne recouvre pas celle de légalité qui est plus restreinte et qui caractérise ce qui est seulement conforme à la Loi. La notion de légitimité est contingente de la culture ; la légalité s'apprécie en fonction du droit positif. Dans le langage quotidien ces notions sont souvent employées l'une pour l'autre. Ce qui est légal est-il nécessairement légitime ? » (Braudo, 2024). Dans un contexte d'affaires, la légitimité peut être définie comme : « La théorie de la légitimité trouve ses racines dans l'idée d'un contrat social entre l'entreprise et la société. La survie et la croissance d'une entreprise dépendent de sa capacité à atteindre des objectifs souhaitables (...) pour les groupes dont elle tire son pouvoir » (Magness, 2006).

La théorie autour des concepts de légitimité en général mais également en matière de management, est un concept étudié par de nombreux auteurs. Nous n'allons-nous concentrer que sur le fondateur du courant de pensée, à savoir Mark C. Suchman.

Mark C. Suchman

Suchman est le fondateur du courant de pensée autour de la légitimité organisationnelle. En effet, Suchman cherche à offrir une compréhension plus approfondie de la légitimité

organisationnelle par rapport aux auteurs antérieurs. Celui-ci combine des perspectives stratégiques et institutionnelles, en offrant un cadre théorique permettant d'analyser comment les institutions obtiennent, maintiennent et réparent leur légitimité.

Les auteurs précédents divisaient la légitimité en 2 groupes : le stratégique et l'institutionnel. D'une part, les travaux du point de vue stratégique – par de auteurs tels que Ashforth & Gibbs (1990) ou encore Dowling & Pfeffer (1975) – défendaient une approche managériale en expliquant comment les organisations manipulaient et utilisaient des symboles parlants pour obtenir le soutien de la société (Suchman, 1995). D'autre part, les travaux du point de vue institutionnel – par des auteurs tels que DiMaggio & Powell (1983) ou encore Meyer & Rowan (1991) – défendaient une approche plus détachée en expliquant comment les dynamiques de structuration sectorielle génèrent des pressions culturelles qui vont au-delà du contrôle intentionnel des organisations (Suchman, 1995).

Bien que ces deux approches apportaient un approfondissement sur la légitimité, elles fonctionnaient souvent de manière opposée, et ne permettaient pas à leurs auteurs de se comprendre (Suchman, 1995). Nous allons étudier le travail de Suchman sur la légitimité dans la section qui suit.

#### *La légitimité selon Suchman*

Suchman définit la légitimité en intégrant et en incluant la dimension cognitive, évaluative et en reconnaissant explicitement le rôle de l'audience sociale dans la dynamique de légitimation (Suchman, 1995). Sa définition de la légitimité est « une perception généralisée ou une hypothèse selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, correctes ou appropriées dans le cadre d'un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions » (Suchman, 1995).

Selon Suchman, la légitimité est une évaluation globale qui peut résister à des incidents particuliers – des actions ou événements négatifs spécifiques – mais elle repose sur un historique d'évènements (Suchman, 1995). La légitimité est une perception car elle dépend de la manière dont l'organisation est perçue à travers les yeux des observateurs. Ceci veut dire que c'est un construit social, puisqu'elle reflète une adéquation entre les comportements de l'organisation et les croyances (supposément) partagées d'un groupe social (Suchman, 1995). Elle dépend donc d'un collectif et non d'observateurs individuels. La légitimité peut être maintenue par l'organisation, même si elle s'écarte des valeurs individuelles, tant que l'écart ne suscite pas de désapprobation publique (Suchman, 1995).

La recherche de légitimité des entreprises dépend de deux dimensions : la recherche de la continuité ou de la crédibilité et la recherche de soutien passif ou actif. Que sont ces notions ?

- Continuité versus crédibilité :

Selon Suchman, la légitimité permet de maintenir une stabilité (continuité) et une compréhension (crédibilité) des activités d'une organisation.

En effet, une entreprise qui est vue comme légitime aux yeux du public lui permettra de maintenir une forme de persistance. En effet, cette légitimité lui confèrera le soutien du public, qui sera plus apte à fournir des ressources, puisque l'organisation semble désirable, appropriée et adéquate (Suchman, 1995). Dès lors, cette légitimité devient presque auto-répliquante, puisqu'elle nécessitera moins d'investissement continu dans la mobilisation collective (Suchman, 1995). En d'autres mots, les organisations légitimes (qui semblent désirables et appropriées) reçoivent plus facilement des ressources du public et ne doivent pas fournir de gros efforts pour mobiliser le soutien du public.

Par ailleurs, la légitimité affecte également la manière dont le public perçoit les activités de l'organisation. En effet, une organisation légitime est vue comme plus digne de confiance, significative, prévisible et fiable (Suchman, 1995). Cette légitimité implique l'existence d'un récit collectif qui explique ce que l'organisation fait et pourquoi elle le fait (Suchman, 1995). Ces propos sont appuyés par Meyer et Rowan, qui affirment que « les organisations qui... manquent de récits légitimés acceptables de leurs activités... sont plus vulnérables aux accusations de négligence, d'irrationalité ou d'inutilité » (Suchman, 1995). Dès lors, sans un tel récit collectif, les organisations sont plus vulnérables aux critiques.

Cette distinction conceptuelle est importante, puisque la continuité et la crédibilité se renforcent mutuellement. Des compréhensions partagées (qui sont rationalisées) permettent d'expliquer des comportements, ce qui rend ces comportements stables et durables (Suchman, 1995). Mais cette distinction est également importante dans le sens où les actions qui favorisent la continuité ne sont pas nécessairement les mêmes que celles qui favorisent la crédibilité (Suchman, 1995).

En effet, si une entreprise décide par exemple de réduire ses coûts en licenciant du personnel, cela peut assurer sa survie à court terme (donc sa persistance), mais cela peut nuire à sa réputation et à la motivation des employés restants, ce qui affectera sa crédibilité. Un autre exemple, pour nuancer serait que l'entreprise décide d'investir dans un produit écologique, qui améliorera sa réputation et la rendra plus crédible. Cependant, cela nécessitera peut-être des ressources importantes qui risquent de réduire les profits à court terme, compromettant potentiellement sa persistance.

#### - Soutien passif versus actif :

Selon Suchman, une organisation peut chercher à avoir un soutien passif ou un soutien actif. Le soutien passif s'explique comme étant le fait qu'une organisation soit laissée tranquille par le public et que celui-ci ne s'oppose pas à elle. En d'autres mots, elle doit juste se conformer à des normes sociales de base (Suchman, 1995). L'organisation doit mener à bien ses affaires sans créer de controverse. A contrario, le soutien actif s'explique comme étant le fait qu'une organisation cherche l'engagement actif des gens. Ceci peut se faire en soutenant publiquement l'organisation ou encore en participant à ses actions. Pour cela, elle doit prouver sa valeur de manière convaincante, souvent de

manière plus stricte, car elle demande un investissement important des gens (Suchman, 1995).

De cette distinction découlent deux concepts liés à la légitimité : la légitimité cognitive (acquiescence passive) et la légitimité évaluative (soutien actif). La légitimité cognitive a pour objectif que les gens acceptent l'organisation « sans poser de questions » (Suchman, 1995). Pour ce faire, elle ne doit pas être perçue comme absurde ou inappropriée mais plutôt comme normale et non problématique (Suchman, 1995). La légitimité évaluative quant à elle a pour objectif que les gens voient l'organisation comme étant précieuse et digne de leur soutien actif (Suchman, 1995). Pour ce faire, elle doit prouver qu'elle a une valeur réelle et significative que ce soit de manière substantielle ou en se présentant comme se défendant contre quelque chose de négatif (Suchman, 1995). Elle doit démontrer une valeur ajoutée et gagner un soutien engagé et affirmatif. Malgré cette notion qui a des implications différentes pour l'organisation, de nombreux auteurs ne font pas la distinction entre ces deux types de soutien (Suchman, 1995).

Le soutien passif peut s'illustrer comme une entreprise de quartier vendant des produits de consommation qui doit simplement se conformer aux normes locales pour éviter les critiques. De l'autre côté, le soutien actif peut s'illustrer par une organisation environnementale cherchant à organiser une action de nettoyage et voulant mobiliser des bénévoles, qui doit prouver l'importance de sa cause et convaincre les gens de s'engager activement.

### *3 types de légitimité*

Dans ses travaux, Suchman distingue trois types de légitimité organisationnelles que nous allons développer dans cette section : la légitimité pragmatique, la légitimité morale et la légitimité cognitive. Nous allons les développer ci-dessous.

#### *La légitimité pragmatique*

La légitimité pragmatique repose sur les intérêts personnels des parties prenantes (Suchman, 1995). Elle est donc basée sur les bénéfices directs et tangibles que les parties prenantes tirent des actions entreprises par l'organisation (Suchman, 1995). Cependant, elle peut également impliquer des interdépendances politiques, économiques ou sociales plus larges, dans lesquelles l'action de l'organisation affecte visiblement le bien-être du public (Suchman, 1995). Ainsi, au niveau le plus simple, la légitimité pragmatique se résume à une sorte de légitimité d'échange — un soutien à une politique organisationnelle basé sur la valeur attendue de cette politique pour un ensemble particulier de constituants (Suchman, 1995).

Un type de légitimité pragmatique apparenté, mais légèrement plus construit socialement, pourrait être qualifié de légitimité d'influence (Suchman, 1995). Dans ce cas-ci les parties prenantes soutiennent l'organisation non pas parce qu'ils croient qu'elle fournit des échanges favorables spécifiques, mais bien parce qu'ils la perçoivent comme étant réceptive à leurs intérêts plus larges (Suchman, 1995). Ce type de légitimité

apparaît souvent lorsque les parties prenantes sont intégrées dans la structure de prise de décision de l'organisation ou lorsqu'elle intègre des normes de performances équivalentes à ceux des parties prenantes (Suchman, 1995).

Il existe également un troisième cas type de légitimité pragmatique, à savoir la légitimité dispositionnelle. Celle-ci se base sur la perception des organisations comme ayant des caractéristiques humaines, telles que des objectifs, des valeurs et des personnalités aux yeux des constituants (le public). Ceux-ci jugent les organisations en fonction de ces attributs perçus. Des études menées par Zucker en 1985 et 1987 montrent que les organisations modernes sont de plus en plus perçues comme des entités autonomes et responsables moralement (Suchman, 1995). Les gens réagissent donc à ses organisations comme s'il s'agissait d'individus, dotés de qualités humaines qui influencent leur perception de la légitimité de ces organisations (Suchman, 1995). Les constituants accorderont de la légitimité aux organisations qu'ils perçoivent comme étant honnêtes, ayant de bonnes intentions, ou qui partagent les mêmes valeurs, par exemple. Cette réputation positive peut protéger l'organisation contre la perte de légitimité en cas de problème ou de crise, ou en tout cas diminuer les effets négatifs liés à des incidents négatifs (Suchman, 1995).

### La légitimité morale

Comme son nom l'indique, la légitimité morale reflète un caractère moral de l'organisation. En effet, contrairement à la légitimité pragmatique, elle ne repose pas sur des jugements quant à savoir si une activité donnée bénéficie à l'évaluateur, mais plutôt sur le jugement de savoir si cette activité est « la bonne chose à faire » (Suchman, 1995). Ces jugements sont basés sur la croyance que l'activité promeut effectivement le bien-être de la société, tel que défini par le système de valeurs que l'audience a construit (Suchman, 1995). Elle diffère donc fondamentalement de l'intérêt personnel (Suchman, 1995). Cependant, comme le dit Weick, les revendications morales peuvent être sapées même par une apparence de cynisme, et les gestionnaires chargés de formuler ces revendications trouvent souvent difficile de ne pas adhérer à leurs propres déclarations stratégiques initiales (Suchman, 1995). Dès lors, la légitimité morale est plus résistante à la manipulation (Suchman, 1995).

En général la légitimité morale prend une des 3 formes suivantes : l'évaluation des résultats et des conséquences (légitimité conséquentialiste), l'évaluation des techniques et des procédures (légitimité procédurale), et l'évaluation des catégories et des structures (légitimité structurelle) (Suchman, 1995).

Selon Meyer et Rowan, les organisations doivent être jugées sur ce qu'elles accomplissent (Suchman, 1995). C'est ce qu'on appelle la légitimité conséquentialiste. L'efficacité d'une organisation est évaluée en fonction de ce qu'elle produit ou réalise. En pratique, cela peut s'illustrer par une entreprise qui produit des biens de haute qualité, qui sera récompensée par des ventes élevées et des profits importants (Suchman, 1995). Cependant, cette vision a des limites, puisque ce qui est considéré comme un bon résultat peut varier en fonction des contextes sociaux et culturels (Suchman, 1995). Par ailleurs, la complexité ou l'ambiguïté d'un objectif ne permet pas toujours d'en

déterminer le résultat. Suchman prend l'exemple d'un porte-avion nucléaire. Sa performance ne peut être évaluée que lors d'une guerre, ce qui est un évènement rare. Il se peut également que ces résultats soient difficiles à quantifier (Suchman, 1995). En effet, les résultats peuvent davantage être des signaux de bonnes intentions ou de bonne volonté plutôt que des mesures réelles de performance (Suchman, 1995).

La légitimité procédurale se réfère à la légitimité que les organisations obtiennent en utilisant des techniques et des procédures socialement acceptées, indépendamment des résultats immédiats de ces techniques et procédures (Suchman, 1995). Il se peut, comme nous l'avons vu au-dessus que les résultats ne soient pas facilement mesurables. Dans cette optique de légitimité-ci, l'utilisation de pratiques reconnues peut démontrer que l'organisation fait un effort de bonne foi pour atteindre des objectifs valorisés mais invisibles (Suchman, 1995). Elle est donc celle qui devient la plus significative en l'absence de mesures claires de résultats (Suchman, 1995).

Suchman présente l'exemple d'un hôpital qui ne perdrait pas sa légitimité dans le cas où des patients meurent – puisque c'est peut-être inévitable – mais perdra sa légitimité si des pratiques d'exorcismes étaient effectuées sur les patients, et qui les guériraient. En effet, ces pratiques ne sont pas socialement acceptées (Suchman, 1995).

La légitimité structurelle se réfère à la légitimité qu'une organisation obtient en étant perçue comme appartenant à une catégorie socialement valorisée (Suchman, 1995). Cette catégorisation se fait sur base des caractéristiques structurelles et des procédures stables de l'organisation (Suchman, 1995). En d'autres mots, la présence de certaines structures organisationnelles peut suffire à convaincre les publics de la légitimité de l'organisation, et ce même si les résultats ne sont pas visibles de suite (Suchman, 1995). Il est clair que vu comme ça, les légitimités procédurales et structurelles sont très similaires. La distinction se trouve cependant dans les noms. Suchman énonce par exemple que la légitimité procédurale se situe dans les routines discrètes (exemple : une inspection des produits pour détecter les défauts), alors que la légitimité structurelle se situe dans les caractéristiques structurelles de l'organisation et ses systèmes d'activités (exemple : la présence d'un département de contrôle de qualité).

Suchman énonce qu'il existe également un quatrième type de légitimité morale : la légitimité personnelle. Celle-ci repose sur le charisme des dirigeants individuels de l'organisation, et donc sur leur capacité à inspirer ou influencer les autres grâce à leur personnalité et leurs qualités individuelles (Suchman, 1995). Cette légitimité dépend donc de l'individu et les actes dépendent de lui, ce qui fait qu'ils ne sont pas ou que rarement ancrés dans les structures ou les procédures de l'organisation (Suchman, 1995). En effet, étant liée à l'individu, elle est souvent éphémère, spécifique à chaque personne et donc instable (Suchman, 1995). Cependant, l'impact qu'elle peut avoir est reconnu (Suchman, 1995). Un exemple d'individu incarnant la légitimité personnelle serait Steve Jobs, co-fondateur et ancien CEO d'Apple.

### La légitimité cognitive

La légitimité cognitive prend ses racines de la notion de soutien actif et de soutien passif que nous avions vu précédemment. En effet, Suchman explique que la légitimité peut

impliquer un soutien affirmatif pour une organisation, soit une simple acceptation de l'organisation (Suchman, 1995). La nuance se trouve dans l'acceptation. En effet, la légitimité se baserait sur une cognition plutôt qu'une évaluation, qu'elle soit positive ou négative (Suchman, 1995). Il existe deux types de légitimités cognitives : la légitimité basée sur la compréhensibilité et la légitimité basée sur l'acceptation implicite (Suchman, 1995).

La légitimité basée sur la compréhensibilité se caractérise par le fait que la société est perçue comme un environnement cognitif complexe où chaque individu lutte pour donner un sens à ses expériences (Suchman, 1995). La légitimité provient donc de l'existence de modèles culturels qui fournissent des explications plausibles pour l'organisation (Suchman, 1995). Pour que ces explications soient légitimes, il faut qu'elles puissent s'intégrer à la fois aux systèmes de croyances et à la réalité quotidienne des individus.

Suchman note également que la présence de tels modèles permettra à l'activité organisationnelle d'être prévisible, significante et attrayante (Suchman, 1995). Sans eux, l'activité risque de s'effondrer, surtout en raison de malentendus répétés, d'omissions ou encore de distractions (Suchman, 1995). Au début des années 1960, les microprocesseurs étaient difficiles à comprendre pour le public. Robert Noyce, fondateur d'Intel, a utilisé une analogie simple (comparant les microprocesseurs à des trombones) pour rendre la technologie compréhensible et acceptable (Suchman, 1995).

La légitimité basée sur l'acceptation implicite se caractérise elle par le fait que l'environnement est stable et les organisations transforment le désordre par des « données » subjectives liées entre elles, acceptées par tous et qui empêchent une possibilité de dissidence (Suchman, 1995). Dès lors, il y a une sorte de perte de la notion de contrôle, puisque ces aspects de la société sont tellement intégrés et acceptés qu'ils ne sont plus sous le contrôle conscient de ceux qui les ont créés (Suchman, 1995). Suchman explique qu'une fois qu'un élément est institutionnalisé, il sera perçu comme objectif et faisant partie de l'ordre naturel des choses (Suchman, 1995). Dès lors, les gens agiront en conséquence sans remettre en cause sa validité ou sa pertinence. Une fois ce niveau de légitimité atteint, les alternatives deviennent impensables (Suchman, 1995). En effet, la structure ou la pratique est si bien intégrée que l'idée d'une autre manière de faire est difficile, voire impossible (Suchman, 1995).

Suchman donne plusieurs exemples pour illustrer cette légitimité. Entre autres, il y a les lois et les systèmes juridiques. Le législateur les crée et une fois en place, ils sont considérés comme des entités autonomes que le citoyen doit suivre, indépendamment des créateurs originaux. Suchman donne également l'exemple du concept de la monnaie. Les billets de banque sont acceptés comme ayant de la valeur, non pas parce que chaque individu les évalue constamment, mais parce que cette évaluation est implicite et acceptée par tous.

#### *Conclusions de Suchman sur les types de légitimité*

Selon les observations et les travaux de Suchman, les 3 types de légitimité coexistent dans la majorité des contextes réels. Suchman relève deux distinctions importantes.

Premièrement, la légitimité pragmatique dépend de l'intérêt personnel des observateurs, alors que ce n'est pas le cas de la légitimité morale et de la légitimité cognitive. La légitimité pragmatique peut s'acheter par les organisations, lorsqu'elles dirigent des récompenses tangibles vers des groupes spécifiques (Suchman, 1995). *A contrario*, les légitimités morale et cognitive impliquent des règles culturelles larges, et des paiements complémentaires peuvent réduire la stature et la cohérence des organisations aux yeux mêmes de ceux qui en seraient favorisés (Suchman, 1995).

Deuxièmement, les légitimités pragmatique et morale dépendent d'un niveau d'évaluation, alors que la légitimité cognitive n'en dépend pas. Les organisations peuvent souvent gagner la légitimité pragmatique et morale en entrant en discussion avec les publiques. En effet, les gens à la suite de leurs réflexions arrivent à des évaluations « coûts-bénéfices » et à des jugements éthiques. Les organisations peuvent donc gagner ces légitimités en participant de manière vigoureuse à ces discussions avec le public (Suchman, 1995). *A contrario*, la légitimité cognitive est basée sur des hypothèses implicites et non discutées publiquement. Dès lors, toute discussion violemment quant aux efforts mis en place par les organisations peut menacer cette légitimité (Suchman, 1995).

De fait, Suchman observe qu'en passant de la légitimité pragmatique à la légitimité morale et ensuite à la légitimité cognitive, la légitimité en tant que tel devient de plus en plus difficile à obtenir et à manipuler. Suchman observe qu'elle devient aussi plus subtile, profonde et autosuffisante une fois qu'elle est établie.

Suchman observe également que ces 3 légitimités peuvent entrer en conflit. De fait, des appels pragmatiques peu réfléchis peuvent porter défaut à des revendications morales élevées (Suchman, 1995). De même, des réflexions morales vides peuvent montrer un manque de sérieux dans les échanges pragmatiques (Suchman, 1995). Les légitimité pragmatique et cognitive peuvent aussi se tirer dans des directions opposées. Cela peut s'illustrer par des nouveaux groupes que l'on peut difficilement convaincre par des pratiques établies, ou encore des groupes « anciens », résistants à des nouveaux modèles (Suchman, 1995).

Ces frictions entre les 3 légitimités apparaissent donc lorsque les différents composants de la société sont mal articulés les uns entre les autres, ou lorsqu'ils sont en pleine transition historique (Suchman, 1995). Suchman conclut finalement que les régimes intégrés et bien établis arrivent à maintenir une harmonie entre ces diverses dynamiques de légitimité. Cela se fait par exemple lorsqu'elle parvient à définir des domaines où les intérêts personnels sont considérés comme moralement honorable ou encore lorsque la conscience sociale est vue comme personnellement gratifiante (Suchman, 1995).

### *Les enjeux de la gestion de la légitimité*

Les différents types de légitimité créent des challenges importants pour les dirigeants des entreprises et les directions stratégiques qu'ils prennent (Suchman, 1995). Cette complexité rend impossible la satisfaction complète de toutes les audiences (Suchman, 1995). Les organisations tendent évidemment à atteindre les 3 types de légitimités. Cependant, comme le souligne Suchman, les 3 types de légitimités nécessitent des

stratégies opérant selon des logiques différentes. La poursuite des 3 légitimités avec approche égale est donc très rare et peu d'organisations la tente (Suchman, 1995). Évidemment, toutes les tentatives de légitimation ne sont pas fructueuses. Nous allons reprendre certaines mises en garde que Suchman a énoncé quant à la recherche de légitimité.

### Les processus de légitimation

La légitimation est une épreuve pour toute organisation. En effet, lorsqu'une organisation se lance dans une nouvelle activité elle doit parvenir à obtenir de la légitimité dans son activité en général et également en tant que praticien (Suchman, 1995). En effet, lorsque l'activité ou le secteur d'activité est nouveau, les premiers entrants doivent consacrer une énergie substantielle à la construction du secteur (Suchman, 1995).

Suchman identifie 3 principaux processus de légitimation : l'obtention de la légitimité, le maintien de la légitimité et la réparation de la légitimité. Chaque approche est reprise dans la Figure 16 qui reprend les processus en fonction des 3 types de légitimités, que Suchman a résumé.

Legitimation Strategies			
	Gain	Maintain	Repair
<b>General</b>	Conform to environment	Perceive change	Normalize
	Select environment	Protect accomplishments -Police operations -Communicate subtly -Stockpile legitimacy	Restructure
	Manipulate environment		Don't panic
<b>Pragmatic</b>	Conform to demands -Respond to needs -Co-opt constituents -Build reputation	Monitor tastes -Consult opinion leaders	Deny
	Select markets -Locate friendly audiences -Recruit friendly co-optees	Protect exchanges -Police reliability -Communicate honestly -Stockpile trust	Create monitors
	Advertise -Advertise product -Advertise image		
<b>Moral</b>	Conform to ideals -Produce proper outcomes -Embed in institutions -Offer symbolic displays	Monitor ethics -Consult professions	Excuse/justify
	Select domain -Define goals	Protect propriety -Police responsibility -Communicate authoritatively -Stockpile esteem	Disassociate -Replace personnel -Revise practices -Reconfigure
	Persuade -Demonstrate success -Proselytize		
<b>Cognitive</b>	Conform to models -Mimic standards -Formalize operations -Professionalize operations	Monitor outlooks -Consult doubters	Explain
	Select labels -Seek certification	Protect assumptions -Police simplicity -Speak matter-of-factly -Stockpile interconnections	
	Institutionalize -Persist -Popularize new models -Standardize new models		

Figure 16 : Les Stratégies de Légitimation.

Source : Suchman., M. (2023). *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*.  
<https://www.jstor.org/stable/258788>

La première mise en garde que Suchman énoncé est le « paradoxe de l'autopromotion » (Suchman, 1995). Puisque le public est un acteur actif dans la construction de sens, il se peut son interprétation peut diverger des attentes de l'organisation (Suchman, 1995). Plus les stratégies de gestion de la légitimité mises en place par l'organisation deviennent codifiées et cohérentes, plus le public risque de l'interpréter cyniquement et supposer que quelque chose ne va pas (Suchman, 1995). Ce scepticisme empêche les organisations d'utiliser tout leur « arsenal » de stratégies de légitimation et donc la flexibilité qu'elles pourraient avoir (Suchman, 1995).

Suchman soulève un autre risque, qu'il appelle le « paradoxe du leader du secteur » (Suchman, 1995). Ce scénario apparait lorsque la légitimation est trop réussie, plutôt

que lorsqu'elle ne l'est pas assez (Suchman, 1995). Les efforts de légitimation des leaders du secteur peuvent en arriver à modeler l'ensemble du secteur à leur image. Ceci peut avoir un impact négatif, lorsque les autres acteurs tentent d'imiter le leader, entraînant des « émulations indiscriminées de façades inefficaces » (Suchman, 1995) ; en d'autres mots, copier ou imiter sans discernement des apparences ou des structures qui sont en réalité inefficaces ou peu performantes. Cette position peut également mener à un dilemme, entre le souhait d'encourager l'isomorphisme et donc une homogénéité morale et cognitive, et la volonté de limiter l'isomorphisme pour pouvoir monopoliser les avantages compétitifs (Suchman, 1995).

### *Conclusion*

De par son travail, Suchman nous permet d'avoir une vision globale et comparative des différents types de légitimité. Comme nous l'avons vu, la légitimation est loin d'être homogène. En effet, les différents types de légitimité ne sont pas toujours entièrement compatibles, et ce malgré des affinités potentielles qui pourraient exister entre elles. Ces travaux ouvrent la voix aux autres auteurs pour les recherches futures, soulignant la nécessité de se concentrer sur les différentes dynamiques de légitimation. Suchman souligne également l'importance d'explorer les synergies et les conflits entre ces diverses dynamiques de légitimation en tenant compte du type d'industrie, d'organisation, ou encore du cycle de vie de l'organisation.

### L'audit et la légitimité

A l'aube du 21<sup>ème</sup> siècle, la légitimité de la profession d'audit était plus que jamais remise en question, notamment dû à la frontière contestée entre l'audit et la consultance qui semblait de plus en plus floue et moins claire que jamais (Power, 2003). Pourtant, les auditeurs sont des producteurs de légitimité (Power, 2023). En effet, les auditeurs produisent une assurance – et donc une confiance – dans l'objet d'audit. Les états financiers sont considérés comme plus fiables qu'ils ne le seraient en l'absence d'audit (Power, 2003). Les membres de la profession d'audit sont classés parmi les fournisseurs d'assurance de qualité supérieure (Watts et Zimmerman, 1990). Cette classification est due entre autres aux normes globales bien développées, aux exigences liées à l'indépendance et aux principes d'éthique, mais également aux contrôles de qualité qui garantissent la qualité des rapports d'assurance émis par les praticiens (Watts et Zimmerman, 1990). Par ailleurs, la réputation – notamment des grands cabinets – au sein de la profession permet d'apporter un argument supplémentaire à cette légitimité (Simnett et al, 2009).

Depuis le scandale Enron, les cabinets d'audit ont fortement pris position sur les débats autour de la réglementation, dans un souci évident de protéger la profession (Holm et Zaman, 2012). De toute évidence, pour légitimer son existence, la profession d'audit a tout intérêt à convaincre les utilisateurs que les professionnels du chiffre sont digne de confiance (Holm et Zaman, 2012). Cependant, leur légitimité en ce qui concerne les audits financiers n'est plus à remettre en question (Guénin-Paracini et Gendron, 2010).

Il semblerait que les professionnels du chiffre parviennent à maintenir cette confiance. En effet, les cabinets d'audit font partie des plus grands employeurs au monde. Selon une étude de High Fliers menée au Royaume-Uni en 2017, les cabinets d'audit auraient engagés plus de 4.700 diplômés, ce qui en fait un des plus grands employeurs de diplômés, bien plus que les filières traditionnelles comme l'enseignement ou encore la fonction publique (High Fliers, 2017). Ce secteur est en constante recherche d'effectifs.

De plus, la demande de services d'assurance ne cesse de s'étendre à de nouveaux domaines (Andon et al, 2012). Ce succès continu des cabinets d'audits est en parti ce qui leur permet de s'attaquer à des nouveaux domaines de conseil en plus de leur base traditionnelle (Suddaby et Greenwood, 2001). En effet, les professionnels de la comptabilité fournissent une assurance de meilleure qualité, indépendamment du domaine, en raison de leur organisation professionnelle, de leur réputation et notoriété mondiale, ainsi que de la richesse de leur expertise en terme d'assurance (Andon et al, 2014).

Cependant, certains domaines où les services d'assurance ont été effectués par les professionnels comptables ont connu un résultat mitigé (Andon et al, 2012). L'exemple le plus notable et le plus récent est la présence contestée des professionnels de la comptabilité dans l'assurance des rapports de durabilité (Andon et al, 2012). Des travaux récents sur la question ont mis en évidence la présence de prestataire de services d'assurance issus de la profession comptable mais également non-comptable et qu'il y avait une ambivalence quant à la question de savoir qui devait fournir cette assurance (Andon et al, 2012).

Jusqu'à peu, l'assurance des rapports de durabilité était encore un engagement volontaire de la part des entités auditées et était largement non réglementé (O'Dwyer et al, 2011). Son expansion et son développement étaient donc directement dus aux forces du marché (O'Dwyer et al, 2011).

Avec l'arrivée de la CSRD, les rapports de durabilité et les obligations qu'elle impose à certaines entreprises, les auditeurs se voient dotés d'une nouvelle tâche à réaliser. En matière d'audit financier, il est affirmé que les auditeurs ont les compétences techniques, les qualités personnelles et l'expérience qui mènent à des audits de qualité (Holm et Zaman, 2012). Les recherches tendent à montrer que ce sera également le cas pour les audits de données de durabilité (Guénin-Paracini et Gendron, 2010). Par ailleurs, la nécessité pour les professionnels de la comptabilité de s'engager activement dans le développement durable est devenue plus forte, plus fréquente et plus importante (Petricica et Buboi, 2024). En effet, ces professionnels tendent à donner la priorité non seulement aux résultats financiers et commerciaux, mais aussi aux possibilités qui ont un impact sur les clients et les investisseurs (Petricica et Buboi, 2024).

Selon les chercheurs, la combinaison étroite entre les professionnels du chiffre – les comptables et auditeurs – et les organismes de réglementation des normes financières est la seule véritable solution pour faire évoluer les entreprises et les nouvelles idées entrepreneuriales vers les SDGs énoncés par les Nations Unies (Petricica et Buboi, 2024).

Ce récent changement d'accent sur les réglementations relatives aux rapports de durabilité exige que les auditeurs des rapports financiers prennent en compte les risques climatiques liés aux activités du client (Pham et al, 2024).

Est-ce que la légitimité des auditeurs est à remettre en question ? On pourrait effectivement questionner la légitimité des auditeurs en matière de durabilité. Après tout, la CSRD est toute fraîche et ils n'ont pas d'expérience avec celle-ci. La légitimité constitue un objet complexe et multiforme (Guénin-Paracini et Gendron, 2010). Sa construction implique de nombreux actes de persuasion, d'enrôlement, de désaccord et de contestation, ce que les chercheurs critiques ont démontré de manière convaincante en étudiant le projet de professionnalisation des comptables (Guénin-Paracini et Gendron, 2010).

Pourtant le législateur leur fait confiance. Comme cité précédemment, les auditeurs seront amenés à auditer les rapports de durabilité des entreprises visées par la CSRD. Il n'empêche qu'ils seront confrontés à beaucoup de nouveautés, peut-être même des difficultés. Dès lors, la réflexion autour de cette thématique a mené à la question de recherche suivante : « **Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ?** »

L'objectif de ce mémoire est de parvenir à une réponse. Le sujet étant très récent, il n'a pas été évident de trouver de la littérature sur le sujet. Cependant, certains obstacles ont pu être identifiés et ont été repris dans la section qui suit : la revue de la littérature.

A terme, lors de l'analyse des données, nous allons tenter de faire un parallèle avec la théorie de Suchman, et tenter d'identifier vers quel type de légitimité les auditeurs tendent, parmi ceux identifiés dans la théorie – à savoir, pragmatique, cognitive et morale. Nous tenterons également d'associer les obstacles à chaque légitimité qu'ils impactent. En effet, il n'y a aucun travail de recherche qui combine les obstacles de la CSRD aux impacts sur la légitimité. Cette piste semblait donc intéressante à explorer.

## Revue de la littérature

Dans cette section, nous allons tenter de chercher des premières réponses à cette question de recherche en examinant les articles scientifiques, les rapports des Big 4 et autres articles de spécialistes concernant le sujet. Bien que la littérature sur la CSRD et ses impacts soit maigres à l'heure actuelle, le sujet des rapports de durabilité et les divers standards apparus avant elle ont été largement couverts par les chercheurs académiques. Cependant aux vues de la récence du sujet à proprement parlé, il a été décidé de procéder à une revue de la littérature narrative, dans le but de pouvoir inclure un maximum de types de sources, sans devoir en exclure dû à des critères de sélection rigoureux, qu'aurait nécessité une approche systématique. L'auteur est conscient du caractère subjectif de cette approche, mais déclare ne pas avoir entré de biais de sélection ou de synthèse.

L'idée sera de comparer les obstacles que nous aurons identifié ici à ceux qui seront issus de l'analyse méthodologique des entretiens dans le chapitre 5 de ce mémoire.

### *Selon la littérature*

La revue de la littérature a permis d'identifier de nombreux obstacles : la qualité et la fiabilité des données, le manque d'infrastructures, la nécessité d'impliquer les stakeholders, des rapports rédigés pour une « bonne image », des questionnements sur leurs connaissances, le manque de formations, un manque de clarté entre les attentes, le coût et le manque de ressources.

En 2021, L'IAASB avait déjà identifié des circonstances qui pouvaient poser des problèmes pratiques dans les missions d'assurance (Krasodomska et al, 2021). Ceux-ci étaient divisés en 4 parties (Krasodomska et al, 2021) :

- « Sujet sous-jacent ; ce sur quoi les utilisateurs veulent des informations est souvent : plus diversifié avec des caractéristiques variées, moins quantifiable, plus complexe ou subjectif à mesurer ou à évaluer, sujet à une plus grande incertitude et peut plus souvent se rapporter à des événements ou des conditions futurs.
- Cadre pour l'établissement des rapports ; les critères pour l'établissement du rapport peuvent : être nombreux et divers, et ne pas être alignés, ne comprendre souvent que des principes de haut niveau, et l'utilisation de critères élaborés par l'entité est plus fréquente.
- Informations sur le sujet ; le contenu du rapport faisant l'objet de la vérification, qui résulte de l'application des critères au sujet sous-jacent, peut souvent être : préparées volontairement, sans la rigueur des exigences réglementaires, de nature qualitative, subjective ou prospective.
- Système de contrôle interne : y compris le processus de préparation de l'information sur le sujet peut être : moins développé, aux premiers stades de l'établissement des rapports d'une entité et en l'absence d'un environnement réglementaire solide. »

### *La qualité et la fiabilité des données*

En 2020, l'IAASB a émis un projet de guidance pour les prestataires de services d'assurance dans le but de les aider appliquer la norme ISAE 3000 au rapports externes étendus, qui comprennent les rapports de durabilité.

En effet, la qualité et la fiabilité des données ESG fournies par les entreprises aux utilisateurs externes restait un problème (Krasodomska et al, 2021). James Zhan, directeur de la Division de l'investissement et des entreprises de l'UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*) affirmait que des efforts supplémentaires étaient nécessaires pour harmoniser le processus et le manière de rendre compte de l'assurance des rapports de durabilité (Krasodomska et al, 2021). Selon lui, c'était la fragmentation des standards d'élaboration des rapports de durabilité qui s'était répercute sur la qualité des données et sur l'assurance (Krasodomska et al, 2021).

En effet, les fournisseurs de services d'assurance sont confronté à deux défis majeurs (Krasodomska et al, 2021). Premièrement, ceux-ci doivent s'assurer de la qualité des

informations non-financières que les entreprises préparent, car la qualité des informations sous-jacentes et les systèmes de saisie de ces informations aura une incidence sur l'approche de l'assurance, mais également sur la quantité de travail que le prestataire devra effectuer (Krasodomska et al, 2021). Deuxièmement, les prestataires doivent comprendre comment les informations financières et non-financières sont combinées (Krasodomska et al, 2021). Un rapport d'assurance de haute qualité dépendra de la compréhension de la qualité de l'information par le prestataire (Krasodomska et al, 2021). Cependant, cette qualité d'information dépend également des auditeurs internes. Mais comme le souligne Skobarev, n'accordent pas la même attention aux informations non-financières qu'aux informations financières (Krasodomska et al, 2021). Dès lors, les prestataires de services d'assurance ne peuvent pas toujours se fier à leur travail (Krasodomska et al, 2021).

#### Le manque d'infrastructures

A cela peut se rajouter le manque d'infrastructures dans le domaine de l'assurance de rapport de durabilité qui nuit à la qualité de l'assurance et affecte la fonction du rapport de durabilité (Yan et al, 2022). Ces lacunes en matière d'infrastructures se réfèrent au manque d'infrastructures tant au niveau des entreprises qu'au niveau national (système d'information, coûts et avantages, environnements juridique et mécanisme d'application), à l'absence de normes unifiées, à l'ambiguïté des lignes directrices et à l'absence d'un système d'assurance de qualité (Yan et al, 2022). Par rapport à l'assurance financière – guidée et limitée par des règles et des lois explicites – la production d'une déclaration d'assurance fiable et de haute qualité pour les rapports de développement durable est beaucoup plus difficile et sujette à controverse (Yan et al, 2022).

#### La nécessité d'impliquer les stakeholders

L'engagement des stakeholders dans la détermination de la portée des éléments à vérifier peut renforcer la crédibilité des rapports et obliger les dirigeants de l'entreprise à s'attaquer aux problèmes cruciaux liés à la durabilité de l'entreprise et de la société (Adams et Evans, 2004). En effet, les chercheurs estiment que les stakeholders sont cruciaux pour identifier les informations pertinentes à vérifier et veiller à ce que les déclarations d'assurance fournissent des informations utiles à la prise de décision (Atkins et Maroun, 2015).

Il est essentiel que l'information retrouvée dans les rapports de durabilité soit de qualité, pertinente, claire et fiable (Krasodomska et al, 2021). En effet, il s'avère que les investisseurs s'appuient grandement sur les informations issues de ceux-ci (Krasodomska et al, 2021). Selon une étude menée par PWC en 2018, les investisseurs préféreraient le même type d'assurance que celui accordé aux informations financières (Krasodomska et al, 2021). En effet, 97% des investisseurs interrogés estiment que les informations relatives à la durabilité devraient être vérifiées, 67% indiquant que les audits de rapports de durabilité devraient être aussi rigoureux que les audits financiers (Krasodomska et al, 2021).

Néanmoins, ceux-ci sont souvent préoccupés par la question de savoir si les informations non-financières sont prêtes à être assurer (Krasodomska et al, 2021). En effet, ceux-ci se demandent si les informations sont suffisamment solides pour être garanties, par rapport aux informations financières de base (Krasodomska et al, 2021). Dès lors, certains investisseurs affirment que les prestataires de service d'assurance actuels n'ont pas les compétences ni l'expertise requise pour garantir ces indicateurs, ajoutant que leur formation et leurs antécédents sont concentrés sur les informations financières (Krasodomska et al, 2021). Certains suggèrent donc même que pour ces informations, les services d'assurance devraient être réalisés par des spécialistes tiers plutôt que par les auditeurs des états financiers (Krasodomska et al, 2021).

De plus, certaines entreprises craignent d'être obligées de communiquer et faire certifier des informations qui ne sont ni pertinentes ni adaptées à leurs stakeholders (Krasodomska et al, 2021). Le coût de l'assurance des rapports de durabilité est également une de leurs craintes (Krasodomska et al, 2021).

#### Des rapports rédigés pour une « bonne image »

De nombreuses entreprises divulguent leurs informations ESG sans avoir un « réel » intérêt à contribuer à la croissance économique mondiale (Pizzi et al, 2024). Ceci se fait dans une volonté de montrer qu'ils sont « responsables » (Pizzi et al, 2024). En conséquence, il est difficile pour les investisseurs et autres stakeholders d'évaluer la fiabilité des informations ESG publiées par une entreprise en raison de la coexistence d'autres entreprises ayant des degrés d'attention différents à l'égard de la durabilité (Pizzi et al, 2024). Tout ceci mène donc à une perte de légitimité des rapports de durabilité (Pizzi et al, 2024). Ces propos sont étayés par de nombreux chercheurs qui affirment que la divulgation d'informations non financières par le biais des rapports de durabilité vise essentiellement à améliorer l'image et la réputation de l'entreprise dans une perspective de légitimité, plutôt qu'à fournir une analyse claire et détaillée des performances sociales et environnementales ainsi que des impacts qui en résultent (Manes-Rossi et al, 2018).

#### Des questionnements sur leurs connaissances

Les prestataires de services d'assurance de durabilité sont souvent classés en 2 catégories par les universitaires et les professionnels : les cabinets comptables les cabinets non comptables (Yan et al, 2022). Pour certains investisseurs, les cabinets comptables (comme les Big 4) ont un avantage relatif sur les cabinets en termes d'expertise en matière d'assurance (Yan et al, 2022). Tandis que d'autres estiment que les cabinets non comptables – cabinets de consultance ou bureaux d'études entre autres (environnementalistes, biologistes, éthiciens,...) – ont un avantage dans le domaine de la connaissance sur la durabilité (Yan et al, 2022).

Dans les deux cas, l'identité professionnelle de ces deux types de cabinets dépend de leurs connaissances se reflète dans leurs connaissances des procédures d'assurance, les activités et les opérations des entreprises déclarantes, et le développement durable (Adams et Evans, 2004).

Cependant, il est intéressant de noter que selon certains chercheurs, bien que les deux cabinets remettent en question leur professionnalisme respectif, il semblerait qu'aucun d'eux ne remplisse techniquement ces 3 conditions (Farooq et De Viliers, 2019). Les chercheurs suggèreraient donc une combinaison d'équipes multidisciplinaires – composée de comptables et de non comptables – pour les missions d'assurance des rapports de durabilité (Farooq et De Viliers, 2019). En effet, ceci permettrait aux deux groupes de combler les lacunes respectives en matière de professionnalisme, dans le but de mieux répondre aux exigences de la mission d'assurance des rapports de durabilité, ainsi que de mieux répondre aux besoins du client (Jones et Solomon, 2010).

D'autres recherches apportent une autre perspective à ce sujet-là. En général, les prestataires de service d'audit et d'assurance sont engagés pour les missions d'assurance lorsque l'objet de l'assurance couvre le domaine général et large de la durabilité (Lombardi et al, 2024). A l'instar, les prestataires spécialisés dominent le marché lorsque l'objet de l'assurance porte sur les informations relatives aux émissions de carbone – donc bien spécifiques (Lombardi et al, 2024).

#### Le manque de formations

Un autre point soulevé par les chercheurs est que l'absence de formations nuit considérablement aux professionnalisme des prestataires de services d'assurance (Boiral et al, 2018). Les auditeurs disposant à la fois d'une expertise sectorielle et d'une expertise liée au climat peuvent être mieux à même de présenter les risques climatiques de leurs clients, ainsi que de les comprendre et d'y proposer des solutions (Pham et al, 2024). Il est dès lors important que les prestataire de services d'assurance soit formé en conséquence. En effet, un auditeur disposant d'une plus grande expertise est censé émettre des jugements de meilleure qualité dans le cadre du processus d'audit (Pham et al, 2024). Les recherches antérieures mettent l'accent sur l'importance des connaissances spécifiques à un certain domaine – lié à certains types de clients – pour développer cette expertise (Pham et al, 2024). L'éducation, les formations et l'expérience directe dans des cabinets d'audit présentant ces domaines spécifiques sont les meilleurs moyens pour les auditeurs d'acquérir ces connaissances (Pham et al, 2024).

#### Un manque de clarté entre les attentes

Une autre barrière que les chercheurs ont identifié est la potentielle inadéquation entre les attentes des entreprises déclarantes et les exigences peu claires des lignes directrices stipulées dans les standards (Yan et al, 2022). Ces inadéquations pourraient créer des obstacles qui affecteraient la qualité du processus d'assurance réalisé (Yan et al, 2022).

#### Le coût

Le principal obstacle identifié par les chercheurs est le coût de la mission d'assurance (Channuntapipat et al, 2019). En effet, si les entreprises déclarantes se rendent compte que l'investissement dans l'assurance du rapport de durabilité est plus coûteux que la valeur ajoutée qu'il rapporte, elles peuvent décider de réduire les ressources allouées (Carey et al, 2021). *A contrario*, si les valeurs ajoutées apportées par l'assurance (ex : l'acceptation sociale, le rendement des actions, ou encore l'efficacité de la gouvernance)

sont soulignées de manière disproportionnée, la crédibilité de l'assurance peut être érodée et perçue comme un simple outil de gestion visant à améliorer l'efficacité interne de l'entreprise (Channuntapipat et al, 2019).

#### Le manque de ressources

A cela peut s'ajouter l'obstacle du manque d'allocation de ressources pour l'établissement des rapports, notamment lié à des systèmes d'informations sous-développés et des contraintes de temps (Gillet, 2012). Sans une gestion efficace de l'information et des données, il est impossible de communiquer régulièrement et au temps opportun les informations relatives à la durabilité (Gillet, 2012). Les entreprises expérimentées dans la collecte d'information et ayant des bons systèmes d'informations seront en mesure de collecter les données et de les traiter de manière efficace et en temps voulu (Gillet, 2012). *De facto*, une entreprise ayant une gestion inefficace de l'information sera limitée dans son champ de vérification, ce qui affectera l'exactitude des données (Gillet, 2012). Dès lors, atteindre un niveau d'assurance modéré/élevé sera compliqué, et réduira la crédibilité de l'assurance (Gillet, 2012).

#### *Selon les praticiens (Big 4) et autres spécialistes*

Les Big 4, quant à eux identifient 3 catégories d'obstacles principaux : la complexité accrue des exigences de reporting, les coûts et efforts accrus, et les risques de non-conformité et de pénalités.

#### Complexité accrue des exigences de reporting

La CSRD arrive avec son lot de nouveautés que les auditeurs devront implémenter dans les procédures de tests. En effet, on peut notamment citer la double matérialité et les différentes obligations de conformité liées aux normes européennes de reporting de durabilité – qu'on a vues précédemment, sous le nom d'ESRS. Les auditeurs seront amenés à devoir maîtriser ces nouvelles normes assez rapidement et à adapter leurs méthodologies en conséquence (PWC, 2023). Tout ceci pourrait nécessiter des investissements significatifs, notamment en termes de formations et en termes de ressources (Seneca ESG, 2024).

D'ailleurs, un sous point de cette catégorie d'obstacles identifié par PWC est le manque de standardisation. Bien que la CSRD vise à harmoniser les rapports ESG, l'interprétation et l'application des normes qu'elle comporte dépendra de l'entreprise et de nombreux autres facteurs, tels que le secteur dans lequel elle opère, ou encore sa juridiction (PWC, 2023). Ceci compliquera la tâche des auditeurs, puisqu'ils devront évaluer des entreprises opérant différentes activités et dans différents secteurs, sans pour autant pouvoir comparer les données (PWC, 2023).

#### Les coûts et efforts accrus

Parvenir à respecter les exigences que la CSRD impose présentera des coûts d'investissements importants, que ce soit pour les entreprises ou les cabinets d'audit (EY,

2023). La CSRD couvre quelques 1100 points de données (KPI's) que les entreprises peuvent exploiter pour établir leurs rapports de durabilité. Dès lors, elles devront investir dans des systèmes de collecte de données pour construire leurs bases de données, mais également investir dans les départements d'audit interne pour assurer une bonne qualité des données (EY, 2023).

Les cabinets d'audit quant à eux devront se préparer à la diversité de types de données et de KPI's qui émergeront et donc investir dans des outils technologiques pour effectuer ces audits de manière efficace et qualitative (EY, 2023). Ceci ne sera évidemment pas possible pour les cabinets d'audit ayant des moyens financiers limités (EY, 2023).

### Risques de non-conformité et de pénalités

Comme pour un audit financier, les travaux des auditeurs sont supervisés par un organisme de supervision, qui contrôle la qualité des travaux et leur conformité. On peut citer en Belgique, la FSMA (*Financial Services and Markets Authority*) dont la dénomination complète est « Autorité des services et marchés financiers » et qui a le statut d'organisme public autonome (FSMA, 2024). Cela signifie qu'elle a été instituée par la loi et qu'elle exerce de manière indépendante les missions d'intérêt général qui lui ont été confiées par le législateur (FSMA, 2024).

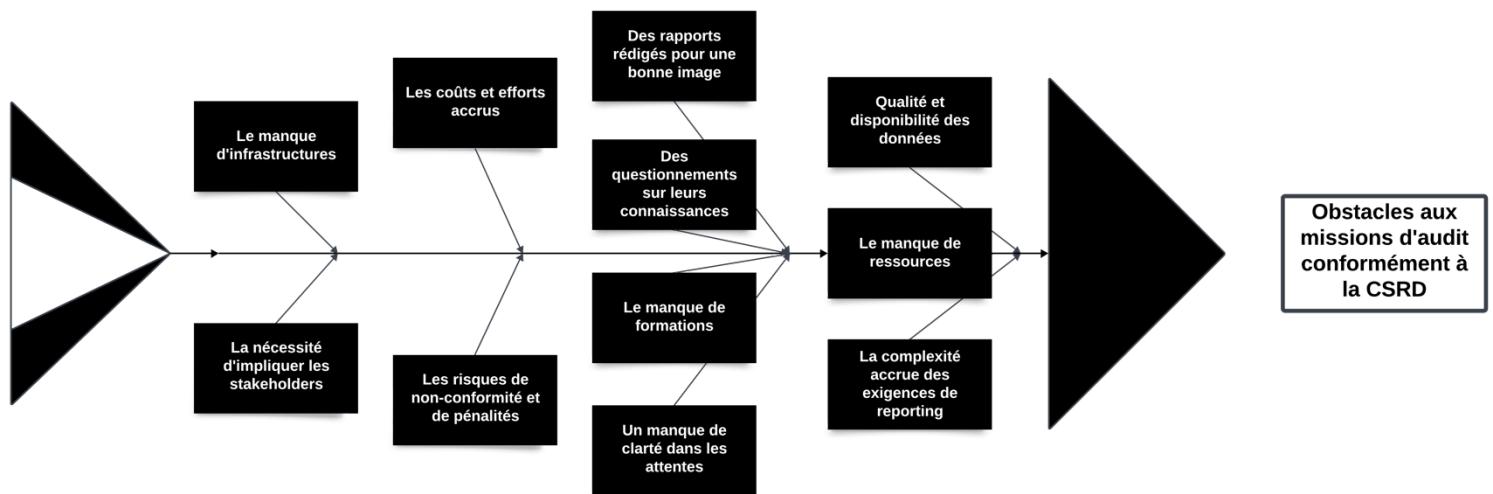


Figure 17 : Modèle – construit sur base de la littérature – sur les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD. Création personnelle.

Le non-respect des exigences et des lignes directrices de la CSRD peut entraîner des sanctions importantes (PWC, 2023). Ces sanctions peuvent notamment comprendre des amendes et une exposition publique de la non-conformité (PWC, 2023). Ceci peut exercer une pression supplémentaire sur les entreprises et sur les cabinets d'audit, pour assurer une adhérence complète aux nouvelles règles.

La Figure 17 ci-dessus illustre graphiquement les résultats de la revue de la littérature présentés précédemment. Ce modèle permet de visualiser de manière synthétique les obstacles aux missions d'audit conformément à la CSRD. Une démarche similaire est

présentée à la suite de la partie de la présentation des résultats (cf. page 80). Le but est de pouvoir, par la suite, comparer ses modèles et en tirer des conclusions.

Le modèle choisi pour représenter les obstacles aux missions d'audit conformément à la CSRD identifiés dans la littérature est appelé « *Fishbone diagram* » ou encore diagramme d'Ishikawa. Ce modèle est une adaptation personnelle et a été choisi pour illustrer les résultats car il permet d'identifier et de visualiser les causes liées au problème principal, se trouvant tout à droite du schéma (Chrétien, 2021). Ce diagramme à base de flèches a été développé par Kaoru Ishikawa en 1952 qui cherchait à développer un outil de gestion d'entreprise dédié à l'optimisation de la qualité (Chrétien, 2021). L'avantage de cet outil est qu'il peut être utile pour tous les métiers de l'entreprise et s'appliquer à tout type de problématique (Chrétien, 2021). C'est pourquoi ce modèle a été choisi et adapté pour cette question de recherche.

Les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD n'ayant pas de hiérarchie, il paraissait logique de créer un visuel horizontal. Bien entendu, les dimensions sont indépendantes, bien qu'interconnectées pour certaines. On pourrait par exemple citer le lien entre le manque d'infrastructures et la qualité et disponibilité des données. Mais encore, le risque de non-conformité et de pénalités et la complexité accrue des exigences de reporting. L'intérêt du modèle est donc qu'il permet de visualiser l'ensemble des obstacles, tout en visualisant les interconnexions qui existent.

Les obstacles sont dépeint horizontalement et sans ordre hiérarchique puisqu'ils peuvent tous se présenter à l'auditeur lors de ses missions d'audit ESG, conformément à la CSRD. Par ailleurs, comme cité précédemment, des interconnexions peuvent exister. Cependant, comme nous l'avons vu dans la littérature, certains paramètres tels que la taille, de moyens ou encore l'implication des cabinets d'audit ou des entreprises peuvent entrer en jeu. Certains obstacles sont sous-jacent à la nature même de la directive, ou à des expectatives peu claires. Dès lors, il semblerait que le problème réside au niveau du secteur. En d'autres mots, pour parvenir à les surmonter, il faut agir au niveau de tous les acteurs de ce secteur, que ce soit les entreprises, les cabinets d'audit, la régulation et les stakeholders.

#### Rapprochement à la théorie de Suchman

Au cours des deux dernières décennies, les professionnels du chiffre ont fait leur incursion dans les services d'assurance et de conseil en matière de développement durable (Duff, 2017). Politiquement et économiquement, le secteur s'est vu attribué la casquette de gardien des pratiques de responsabilité sociale des organisations (O'Dwyer et al, 2011). Leur rôle dans l'assurance de la durabilité est de présenter les performances sociales et environnementales dans une logique de marché où les mauvais performeurs sont censé avoir un impact négatif sur leurs bénéfices et où les contrevenants sont punis (O'Dwyer, 2011).

Cependant, l'efficacité de l'assurance de la durabilité pour identifier les mauvaises performances environnementales est ouvert à débat. En effet, comme nous l'avons

constaté dans la revue de la littérature, il se peut que les entreprises établissent leurs rapports de durabilité pour une « bonne image. » A travers le prisme de la légitimité une entreprise ayant une mauvaise performance ESG (environnementale, sociale et de gouvernance) pourrait fortement s'appuyer sur un discours avec des tons positifs dans ses divulgations ESG, pour restaurer sa légitimité (Sun et al, 2024). En effet, les rapports de durabilité sont considérés comme des documents facilitateurs de l'obtention de légitimité organisationnelle pour les entreprises (Sun et al, 2024). Dès lors, les entreprises étant confrontées à des défis de légitimité, avec une performance environnementale inférieure seraient amenées à utiliser un ton plus optimiste pour améliorer la perception de leurs performances (Sun et al, 2024).

Les cabinets d'audit utilisent également la durabilité – et notamment la responsabilité sociale des entreprises (RSE) – comme une stratégie pour maintenir leur légitimité dans un environnement où les attentes en matière de comportement éthique augmentent (Duff, 2017). C'est en tout cas ce que soulignent Angus Duff et Brendan O'Dwyer dans leurs travaux respectifs.

En effet, selon eux, les professionnels de l'assurance sur les rapports de durabilité – notamment les cabinets d'audit – utilisent la théorie de Suchman pour légitimer leurs pratiques dans ce domaine.

Premièrement, selon Angus Duff, ces cabinets utilisent les 3 types de légitimité identifiés par Suchman pour maintenir leur légitimité auprès de divers groupes d'audience, tels que les clients, les employés, les communautés locales et les régulateurs (Duff, 2017). Ceux-ci utilisent la légitimité pragmatique afin d'attirer et de retenir les talents, mais également afin de répondre aux attentes des clients (Duff, 2017). Les jeunes diplômés et talents sont de plus en plus soucieux de l'éthique et de la responsabilité sociale dans leurs choix de carrières (Duff, 2017). Mettre en avant les engagements en matière de diversité, d'inclusion ou encore de développement durable permet aux cabinets de se démarquer. En ce qui concerne les clients, il est impératif pour les cabinets de maintenir leurs relations commerciales. Cela se fait par le biais du respect de certaines normes éthiques, surtout face à des clients actifs dans des secteurs régulés ou fortement engagés dans la durabilité (Duff, 2017).

Ensuite, les cabinets s'engagent envers les communautés et adhèrent aux normes éthiques pour maintenir leur légitimité morale (Duff, 2017). En effet, l'engagement dans des initiatives de soutien aux communautés locales (bénévolat, dons à des œuvres caritatives,...) renforcent leur image d'entreprise socialement responsable et éthique (Duff, 2017). De plus, les cabinets tentent d'adopter des codes de conduite stricts afin de se positionner comme des leaders en matière d'éthique professionnelle (Duff, 2017).

Finalement, ceux-ci utilisent l'institutionnalisation de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) et l'adhésion aux normes de l'industrie pour maintenir leur légitimité cognitive (Duff, 2017). Au fil des années, les pratiques de RSE s'intègrent dans les opérations quotidiennes des cabinets, à tel point qu'elles sont perçues comme naturelles (Duff, 2017). Duff souligne entre autres la communication régulière des initiatives de RSE et l'intégration de critères de durabilité dans les processus décisionnels des cabinets.

comme étant clés (Duff, 2017). Par ailleurs, de par leur importance politique et économique, comme cité précédemment, les cabinets jouent un rôle central dans l'établissement des normes et des standards en matière de RSE (Duff, 2017). La RSE est donc une partie essentielle de la pratique comptable (Duff, 2017).

Duff souligne que, comme Suchman l'avait théorisé, la légitimité pragmatique entre en conflit avec les légitimités morales et cognitives, et les cabinets doivent surveiller ce paramètre. En effet, certaines actions de RSE peuvent être perçues comme symboliques plutôt que des changement réellement durables, ce qui à terme peut nuire à la légitimité morale des cabinets (Duff, 2017). Se concentrer sur les gains à court terme pourrait être détrimentaire à la crédibilité à long terme (Duff, 2017).

Quant à Brendan O'Dwyer, les professionnels de l'assurance dans le domaine de la durabilité cherchent à légitimer leur pratique auprès de 3 groupes d'audiences clés : les clients (entreprises), les utilisateurs non-clients (stakeholders tels que le grand public), et les départements internes des cabinets (comme le département de risques, qui approuve le contenu des déclarations dans le rapport d'assurance) (O'Dwyer, 2011).

Premièrement, les cabinets cherchent à obtenir de la légitimité pragmatique auprès de leurs clients – les entreprises pour lesquelles ils fournissent l'assurance (O'Dwyer, 2011). Pour ce faire, ils tentent de démontrer la valeur ajoutée de l'assurance, notamment en mettant en avant la crédibilité que confère les rapports de durabilité ou encore l'amélioration des systèmes d'information internes qu'elle permet (O'Dwyer, 2011).

Deuxièmement, les cabinets cherchent à obtenir de la légitimité morale auprès des utilisateurs non-clients – les stakeholders (O'Dwyer, 2011). Pour ce faire, ils tentent de répondre au maximum aux attentes des différentes parties prenantes tout en renforçant la transparence et l'imputabilité des entreprises (O'Dwyer, 2011).

Finalement, au sein de leur propres organisations, les cabinets d'audit vont chercher à obtenir la légitimité morale (O'Dwyer, 2011). En effet, avant de publier des rapports d'assurance, les cabinets passent par des départements tels que le département des risques (O'Dwyer, 2011). Ce faisant, ils tentent de démontrer que le rapport d'assurance de durabilité ne présente pas de risques juridiques ou réputationnels significatifs pour le cabinet (O'Dwyer, 2011).

Comme Duff, O'Dwyer souligne que les légitimités entrent en conflit. En effet, selon lui, les cabinets doivent trouver un équilibre entre les attentes des clients, principalement motivés par des préoccupations pragmatiques, avec celles des utilisateurs non-clients, plutôt soucieux de l'aspect moral de l'assurance (O'Dwyer, 2011).

L'idée conclusive de ces 2 travaux converge vers le fait que les cabinets d'audit font face à des environnements de plus en plus complexes où les enjeux éthiques et de durabilité ont une importance significative. Il est donc impératif pour les cabinets d'adopter des stratégies sophistiquées de légitimation afin de maintenir leurs positions. Dans les deux cas, elles ont tout intérêt à satisfaire les besoins immédiats des parties prenantes tout en construisant des légitimités morales et cognitives solides et durables dans le temps.

## Chapitre 4 : Méthodologie de récolte de données

Cette section du mémoire est dédiée à la présentation de la méthodologie suivie dans le cadre de ce mémoire de recherche appliquée. L'objectif est donc d'apporter une contribution au terrain, ainsi qu'à la littérature. La question de recherche de ce mémoire – « **Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ?** » a été rédigée de manière à répondre aux critères de clarté, pertinence et de faisabilité (Van Campenhoudt et al, 2017).

### Première approche et sondage

Lors de la phase exploratoire sur le sujet, il semblait intéressant de s'attarder un moment aux connaissances des étudiants en option d'audit sur le sujet. Dès lors, via un sondage, j'ai assez rapidement remarqué que le sujet était peu connu de mes camarades de Master. En effet, malgré le fait que 61,5% des répondants avaient déjà entendu parlé de la CSRD – notamment grâce aux cours du module d'option d'Audit dispensé à l'ICHEC – seuls 30,8% d'entre eux savaient ce qu'étaient les ESRS. Pourtant, aucun d'eux ne savait me citer le nombre d'ESRS qui comportait la CSRD. 84,6% d'entre eux ont également répondu que la formation d'Audit en Master ne leur permettait pas de suffisamment comprendre la directive et ce qu'elle impliquait. La majorité d'entre eux pense donc que des sessions dédiées à l'analyse des rapports de durabilité serait utile lors de leur formation. Les résultats du sondage sont en Annexe 5.

### Méthode Gioia

La mise en place de la CSRD étant récente et le sujet ayant rarement fait l'objet d'études approfondies, le choix d'une approche qualitative me semblait appropriée pour nous aider à mieux comprendre le sujet. Dès lors, divers outils de récolte de données ont été utilisés de manière complémentaires pour répondre à la question de recherche : le recueil de données existantes, l'observation et les entretiens.

### *Recueil de données existantes*

Le recueil de données existantes s'est principalement concentré sur les données de forme littéraires, d'observations et de statistiques.

Premièrement, ces données existantes sont directement tirées de mon lieu de stage. En effet, grâce à monsieur Ahmed Fourati mon maître de stage, ainsi que Cécile Theunissen, Partner de Callens Vandelanotte & Theunissen, j'ai eu l'opportunité de consulter et d'analyser des documents et des rapports internes, des formations pour réviseurs d'entreprises, etc. Ces données sont essentielles, puisqu'elles m'ont permis d'approcher la thématique selon le point de vue de l'auditeur.

Deuxièmement, ces données proviennent également de sources externes, tel que Cairn.info, ScienceDirect ou encore Google Scholar. Ces données permettent d'économiser du temps pour le chercheur, mais peuvent mener à des problèmes de

fiabilité et d'adéquation des données aux exigences de la recherche. Ces limites sont dépassées grâce à la triangulation des données avec d'autres sources de données (Van Campenhoudt et al, 2017).

Troisièmement, ces données proviennent également de conférence et de webinaire auxquels j'ai assisté. La conférence était organisée par le Conseil Fédéral du Développement Durable (CFDD) le 22 mai 2024, intitulée « Les plans de transition climatique des entreprises en Belgique: aspects financiers, méthodologiques et pratiques. » Le webinaire quant à lui était organisé par Greenomy, le 6 juin 2024, intitulé « *CSRD : From carbon accounting to full sustainability reporting* ».

#### *Observation*

L'observation directe s'est faite en milieu naturel (aux bureaux de Callens Vandelanotte & Theunissen), de manière non dissimulée, libre et participative dans le cadre de mon stage de fin d'études. L'objectif était de récolter des informations sur le vif (en observant par exemple les pratiques, les stratégies mises en place, etc.) tout en minimisant l'impact en minimisant l'impact de la présence de l'observateur lors des observations (Van Campenhoudt et al, 2017).

#### *Entretiens*

Des entretiens ont été conduits avec des personnes clés au sein du lieu de stage. L'entretien se caractérise par un contact direct entre le chercheur et ses interlocuteurs, et par une faible directivité de sa part (Van Campenhoudt et al, 2017). Dans ce cas-ci, les interlocuteurs étaient des employés du groupe Vandelanotte et plus particulièrement, liés à la durabilité ou à l'audit même.

Dès lors, la technique dite « la technique de la boule de neige » a été utilisée. Cette technique se caractérise par le fait de demander à chaque interlocuteur les personnes qu'il recommanderait afin de traiter le sujet de recherche (Corley et Gioia, 2004). Cette technique pousse à simultanément collecter les données et les analyser pour ensuite chercher des nouveaux interlocuteurs sur base des informations pertinentes recueillies. Celle-ci est appliquée jusqu'à la « théorique » où le chercheur s'arrête lorsqu'il a épuisé les recommandations des personnes à interroger ou encore lorsque les entretiens supplémentaires n'apportent pas de nouvelles informations à son sujet (Corley et Gioia, 2004).

J'ai pu réaliser 5 entretiens avec les employés du groupe Vandelanotte avant d'atteindre la saturation théorique. La liste est reprise ci-dessous :

- Entretien n°1 : Madame Cécile Theunissen, Signing Partner au sein du groupe Vandelanotte, réviseur d'entreprises, le 14 mars 2024.
- Entretien n°2 : Madame Anneleen Wydooghe, Partner au sein du groupe Vandelanotte, Experte en durabilité, innovation et droit social, le 29 mars 2024.
- Entretien n°3 : Monsieur Ahmed Fourati, Senior Manager, réviseur d'entreprises, le 12 avril 2024.

- Entretien n°4 : Monsieur Dries Oosterlink, Team manager audit, stagiaire réviseur d'entreprises, le 13 juin 2024.
- Entretien n°5 : Madame Jenny Mae Vansteelandt, Sustainability advisor, le 5 juillet 2024.

Les entretiens ont été réalisés de manière semi-dirigées afin de poser des questions spécifiques tout en laissant une flexibilité aux interlocuteurs dans leurs réponses. Du fait de la nature des entretiens, toute ambiguïté – qu'elle soit de la part de l'interlocuteur ou du chercheur – a pu être clarifiée lors de l'échange. Un guide d'entretien a été rédigé pour servir de fil conducteur aux entretiens. Celui-ci était majoritairement constitué de questions ouvertes, mais contient également des questions fermées neutres. Le questionnaire a parfois été adapté en fonction des profils rencontrés.

#### *Types de données*

Les entretiens et les observations directes ont permis de recueillir des données primaires – à savoir des données spécifiquement collectées pour étudier un phénomène particulier – pour répondre au sujet de ce mémoire (Pupion, 2012). D'autre part, le recueil des données existantes a produit des données secondaires – à savoir des informations qui ont déjà été collectées dans un but différent de celui de l'étude menée et qui sont à disposition pour une seconde utilisation (Pupion, 2012).

Le tableau récapitulatif des interviews (l'ordre des entretiens, le nom, prénom et fonction des personnes interviewées, le jour, le mois et l'année de l'entretien, le lieu, l'heure et la durée des interviews et le nombre de pages de retranscription) et de l'observation de terrain) peuvent être retrouvés dans les annexes (Voir ANNEXE 1 : Tableau récapitulatif des entretiens des employés de Callens Vandelanotte et Voir ANNEXE 2 : Tableau récapitulatif de l'observation).

#### *Coding*

La méthodologie utilisée pour apporter une rigueur scientifique à ce mémoire était la méthodologie de Gioia à 3 niveaux. Une approche systématique du développement de nouveaux concepts a été appliquée aux entretiens.

Cette méthodologie émet 3 hypothèses de base. Premièrement, le monde organisationnel est socialement construit (Gioia et al, 2012). En d'autres mots, la réalité au sein des organisations n'est pas une donnée objective ou fixe, mais est plutôt créée et interprétée par les individus qui y participent (Gioia et al, 2012). Ceci permet au chercheur de se concentrer sur les moyens employés par les membres de l'organisation, et moins sur leurs fréquences d'occurrence. Cette première hypothèse semble appropriée compte tenu de l'objectif de ce présent travail.

Deuxièmement, les personnes qui construisent cette réalité organisationnelle sont des « agents informés » (Gioia et al, 2012). En d'autres mots, ces individus savent ce qu'ils essaient de faire et peuvent expliquer leurs pensées, leurs actions et leurs intentions (Gioia et al, 2012). Cela implique que le chercheur a un rôle de « journaliste glorifié » dès

lors qu'il doit rendre compte des expériences des informateurs, dans le but de potentiellement découvrir de nouveaux concepts (Gioia et al, 2012). Dès lors, cette hypothèse correspond à ma perception du groupe Vandelanotte, puisque je considère mes supérieurs et les personnes avec qui j'ai travaillé comme étant compétents et réflexifs sur la problématique de ce travail. Cette deuxième hypothèse est donc également appropriée.

Troisièmement, les chercheurs sont également des personnes assez informées (Gioia et al, 2012). Les chercheurs sont compétents dans le sens où ils peuvent identifier des schémas dans les données, leur permettant de faire émerger des concepts et des relations qui pourraient échapper à la conscience des informateurs, qu'ils peuvent formuler en termes théoriques pertinents (Gioia et al, 2012). Cette dernière hypothèse est également un des objectifs poursuivis tout au long de ce mémoire.

L'analyse ne commence qu'une fois ces 3 hypothèses établies. Dans un premier temps, le chercheur procède à une analyse de premier ordre appelée « *1<sup>st</sup>-order concepts* » qui permet de présenter de manière systématique les termes et codes qui ressortent des entretiens, ou de la revue de la littérature (Gioia et al, 2012). Une dizaine d'entretien peut facilement mener à entre 50 et 100 catégories. L'objectif est de traiter les données de manière à réduire ces catégories. C'est ce qui a été fait lors de cette analyse compte tenu du nombre de codes qui sont sortis lors de cette première analyse.

Dans un second temps, le chercheur procède à une analyse de second ordre appelée « *2<sup>nd</sup>-order concepts* » qui permet d'avoir une vision plus théorique. En utilisant les termes et les codes identifiés lors de la première étape, le chercheur tente de trouver des concepts qui expliqueraient potentiellement les phénomènes observés.

A terme, le chercheur va arriver à ce qu'on appelle la « saturation théorique » (Gioia et al, 2012). En d'autres mots, à la fin du développement des concepts, il va agréger les thèmes en dimensions agrégées, appelées « *aggregate dimensions* » (Gioia et al, 2012). Ce sont ces dimensions agrégées qui répondent à la problématique.

Une fois cette analyse effectuée, le chercheur en arrive à une structure de données à 3 niveaux (Figure 18). C'est cette structure qui permet au chercheur de montrer la rigueur de sa recherche qualitative, puisqu'elle permet de visualiser les données et qu'elle permet de démontrer qu'il est passé de données brutes à des concepts. Les codes utilisés pour ce mémoire peuvent être retrouvées dans les annexes (voir Annexe 3 : Coding des entretiens et autres observations).

Le but de cette image fixe est de dégager une réponse à la question de recherche en permettant au lecteur de voir de manière transparente les relations dynamiques entre les cases.

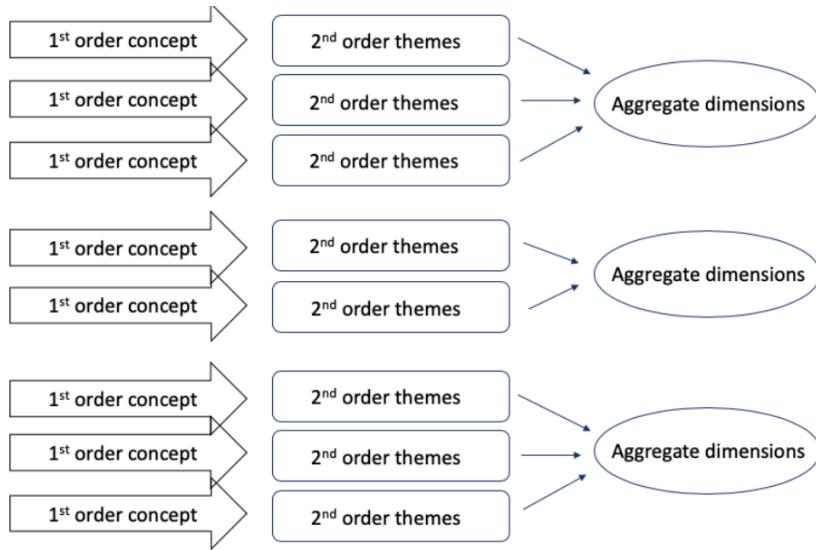


Figure 18 : Structure théorique des données.

Source : Fraenkel., F. (2020). *Quelles sont, pour les compagnies d'assurance, les barrières et les motivations à l'investissement éco-responsable ? Étude de cas : P&V Assurances*. Catalogue de la bibliothèque de l'ICHEC

[https://cataloguebibliotheque.ichec.be/index.php?lvl=author\\_see&id=23528](https://cataloguebibliotheque.ichec.be/index.php?lvl=author_see&id=23528)

Il existe évidemment différentes approches au *coding* pour traiter les informations. Le codage inerte, appelé « *inert coding* » implique généralement l'application d'un schéma de codage ou d'un cadre préexistant aux données (Locke et al, 2016). Le chercheur commence avec un ensemble de codes ou de catégories déterminées avant de se lancer dans l'analyse des données (Locke et al, 2016). Ce processus est rigide puisque le chercheur applique souvent les codes prédéfinis aux données sans apporter beaucoup de modifications ou d'évolution au schéma de codage. Cette approche est utilisée lorsque le chercheur teste des hypothèses spécifiques ou applique un cadre théorique pour comprendre les données (Locke et al, 2016). Ce type de codage est donc approprié pour une recherche de nature confirmatoire, où l'objectif est de tester ou de valider des théories ou des concepts existants (Locke et al, 2016).

D'autre part, le codage en direct, appelé « *live coding* » implique un processus actif, dynamique et itératif de codage des données au fur et à mesure qu'elles sont collectées ou examinées (Locke et al, 2016). Les codes et les catégories émergent naturellement des données elles-mêmes. Le chercheur est donc continuellement engagé, puisqu'il affine les codes à mesure que des nouvelles données sont collectées ou que la compréhension des données évolue. Les codes sont donc générés directement à partir des données, souvent sans notions préconçues ou de cadre théorique (Locke et al, 2016). C'est donc un processus itératif, puisque le codage est affiné à chaque passage d'analyse. Ce type de codage est donc approprié pour une recherche de nature exploratoire, où l'objectif est de découvrir des modèles, des thèmes, ou encore des concepts qui ne sont pas immédiatement apparents. C'est cette méthode de *coding* qui a été utilisée lors de la réalisation de ce mémoire puisque la littérature autour des obstacles liés à l'implémentation de la CSRD pour les auditeurs est maigre à l'heure actuelle. Il n'y a pas encore de concepts et de théories y afférent.

## Chapitre 5 : Résultats obtenus et analyse

Les entretiens réalisés auprès des différents membres et employés du groupe Vandelanotte, combiné à la revue de la documentation reçue et/ou consultée lors du stage, à l'observation sur le terrain et aux informations récoltées lors de la conférence et du webinaire ont permis d'identifier 3 obstacles principaux qui peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD : l'inconscience collective, le manque de ressources et les lacunes organisationnelles.

Chacun de ces obstacles est le résultat d'une agrégation d'autres obstacles, selon la méthode de *coding* de Gioia à 3 niveaux. Les sous-titres repris ci-après dans cette section reprennent ces différents éléments. La combinaison de ces éléments a résulté en la construction d'un modèle, présenté ci-après à la page 80. Le tableau de codage qui a permis d'arriver à ce modèle et aux différentes agrégations est disponible dans les annexes (voir Annexe 3 : Coding des entretiens et autres observations).

### Obstacles

Les auditeurs font face à 3 obstacles principaux lorsqu'ils réalisent des missions d'audit ESG conformément à la directive CSRD, à savoir l'inconscience collective, le manque de ressources et les lacunes opérationnelles, que nous allons détailler amplement ci-dessous.

#### 1. Inconscience collective

L'inconscience collective se traduit dans les résultats des entretiens par une combinaison de manque de clarté pour le client et de manque de clarté pour l'auditeur. Tout ceci est lié au fond de la CSRD même et à son caractère perçu comme trop général.

##### *1.1 Manque de clarté pour le client*

Un des obstacles qui ressortait régulièrement dans les réponses des interlocuteurs lors des entretiens est que la CSRD manque de clarté pour le client. En effet, ses standards sont parfois indéchiffrables et incompréhensibles pour les clients, à tel point que les pré-audits ont démontré que de nombreux clients étaient complètement à côté de la plaque (Oosterlink, 2024). Il s'avère que les intervenants ayant répondu aux questions des auditeurs n'étaient pas toujours les mieux placés pour répondre à celles-ci (Wydooghe, 2024).

Ce manque de clarté se caractérise également par le fait que les entreprises ne savent pas se positionner stratégiquement vis-à-vis de la durabilité (Wydooghe, 2024). En effet, la directive est difficile à interpréter, et certains clients ont peur qu'elle puisse compromettre leur organisation dans leur quête d'atteindre les objectifs qu'elle vise (Wydooghe, 2024). Et comme le dit madame Vansteenlandt, rendre la directive trop

compréhensible peut à contrario mener à des interprétations différentes et on en perdrat la source des questions.

Par ailleurs, les normes de la directive sont trop standards et pas assez spécifiques (Vansteelandt, 2024). En effet, si on prend l'exemple des KPI's visant l'emprunte carbone, il s'avère qu'ils sont trop exigeants pour une entreprise de service, mais peut-être trop légers pour une entreprise de production (Vansteelandt, 2024). Dès lors, la rédaction de normes spécifiques à chaque secteur permettrait de rendre le traitement de la CSRD plus facile pour tout le monde (Wydooghe, 2024). L'EFRAG travaille actuellement à des guidances pour les entreprises. Cependant, il n'existe pas encore de seuils standardisés, que ce soit pour les KPI's qualitatifs ou quantitatifs (Wydooghe, 2024).

Ceci rend donc le travail plus difficile en amont pour les clients, puisque les attentes envers eux ne sont pas claires (Oosterlink, 2024). Les rapports de durabilité selon la directive CSRD sont un tout nouveau processus, donc les rapports des premières années ne seront pas définitifs et viendront à évoluer avec l'expérience (Oosterlink, 2024). A l'heure actuelle, les clients sont donc invités à identifier les principaux problèmes liés à la CSRD et à rédiger un rapport à ce sujet, dans le but d'y ajouter les nouveaux éléments qu'ils identifieront au fur et à mesure. Les auditeurs attendent des clients que ceux-ci fassent du mieux qu'ils peuvent, sans pour autant essayer de tout faire (Oosterlink, 2024).

Malheureusement, pour bon nombre de clients, la valeur ajoutée de ce travail supplémentaire n'est pas très limpide (Oosterlink, 2024). En effet, certaines entreprises passent tout juste dans les critères de taille qui les obligent à devoir établir un rapport de durabilité selon la CSRD (Wydooghe, 2024). Dès lors, ces entreprises sont dans l'obligation de s'y soumettre et le travail supplémentaire lié au rapport, accompagné d'un audit supplémentaire ne le satisfait pas (Oosterlink, 2024). Les clients les plus préparés sont ceux qui sont arrivés au bout de leur analyse de la double matérialité (Oosterlink, 2024). Ceux-là en sont à la récolte de données et aux analyses des écarts pour voir où ils en sont dans le processus (Oosterlink, 2024).

A tout cela s'ajoute les difficultés liés aux exigences de la taxonomie européenne. Celle-ci fait peur aux auditeurs, tout comme aux entreprises (Wydooghe, 2024). En effet, contrairement à la CSRD qui vise des KPI's, la taxonomie touche aux fondamentaux de comment le reporting financier ou la comptabilité analytique sont faits (Wydooghe, 2024). De fait, rédiger un rapport sur le CAPEX et l'OPEX est très subjectif (Wydooghe, 2024). Cela nécessitera un engagement supplémentaire des départements financiers des entreprises (Wydooghe, 2024). Et les entreprises ne sont pas prêtes pour les exigences de la taxonomie (Wydooghe, 2024). La CSRD, prise dans son ensemble, sera surmontable. La taxonomie, quant à elle, présentera toujours des challenges (Wydooghe, 2024).

Tous ces éléments flous pour le client impactent le travail de l'auditeur, puisque le client n'est pas en mesure d'apporter les informations adéquates ou suffisantes pour le bon

déroulé de la mission d'audit. Cependant, certains clients sont à un stade relativement avancé, dès lors qu'ils sont arrivés à la fin de leur analyse de la double matérialité.

### *1.2 Manque de clarté pour l'auditeur*

Tout comme pour le client, un des obstacles qui ressortait régulièrement dans les réponses des interlocuteurs lors des entretiens est que la CSRD manque de clarté pour les auditeurs. En effet, la directive est compliquée à interpréter et d'autant plus à rendre compréhensible (Wydooghe, 2024). En fonction du client, l'auditeur doit interpréter du mieux qu'il peut la CSRD pour la clarifier au client. Et ce n'est pas une tâche facile pour eux, puisqu'à l'heure actuelle, tout ceci reste très théorique (Oosterlink, 2024). La pratique leur permettra d'être plus à l'aise. Madame Wydooghe estime qu'après une saison d'audit liée à la CSRD, les auditeurs comprendront comment cela fonctionne. Et comme nous l'avons vu précédemment, les clients sont parfois complètement à côté de la plaque, ce qui ne facilite pas le travail des auditeurs (Oosterlink, 2024).

Cependant, comme pour les clients, les auditeurs se trouvent aussi au milieu d'un flou législatif. Le projet de loi censé transposé la CSRD en Belgique était dû pour le 6 juillet – date butoir pour la transposition dans les États membres – mais n'a toujours pas été voté (Wydooghe, 2024). Le projet est au Conseil d'état et devrait être publié d'ici la fin de l'année, en fonction de si cet élément est considéré comme d'affaires courantes ou comme quelque chose d'essentiel (Wydooghe, 2024).

De plus, bien que les critères soient clairs pour les grandes entreprises et EIP qui sont couverts par les seuils d'obligation de rapportage au niveau de l'UE, certaines entreprises – du type PME ou encore les entités de type A.S.B.L – attendent de voir ce que le projet de loi belge va leur indiquer (Fourati, 2024). En effet, jusqu'à présent, ces entités peuvent établir un rapport sur base volontaire, dans un but de transparence et pour rassurer les stakeholders. Cependant, elles n'ont aucune guidance pour y parvenir. L'évolution du projet de loi et son aboutissement sont donc clés pour que ces entités puissent savoir où elles doivent se situer (Fourati, 2024). Une entreprise comme Vandelanotte a énormément de clients de ce type et est donc en attente de clarification pour pouvoir avancer dans le travail avec ceux-ci (Fourati, 2024).

Dès lors, les auditeurs attendent des réponses claires quant à ce que le gouvernement et l'UE attendent d'eux (Oosterlink, 2024). Cécile Theunissen confirme que « tout le monde est dans un vide législatif » et est « inconscient de ce qui est attendu. » En effet, comme pour les clients, la CSRD est totalement nouvelle et apporte son lot de questions et de difficultés aux auditeurs (Oosterlink, 2024). Aucune norme en matière de chiffre n'existe (des standards par secteur, par type d'activité,...). Pour les rapports financiers, à l'inverse, c'est plus simple, car il existe des normes et des seuils que les auditeurs peuvent utiliser pour vérifier l'ordre de grandeur des pourcentages, par exemple (Oosterlink, 2024). Pour une entreprise de production, ils peuvent facilement vérifier les ordres de grandeur et les pourcentages pour les dépenses en coût de main d'œuvre ou encore des dépenses énergétiques, par exemple (Oosterlink, 2024). Si ces ordres de grandeurs ne sont pas corrects, ou semblent éloigné des normes, l'auditeur sait que quelque chose ne va pas.

A terme, une automatisation des chiffres sera donc également à prévoir pour la CSRD, dans un but de faciliter le travail des auditeurs (Oosterlink, 2024).

## 2. Manque de ressources

Le manque de ressources se traduit dans les résultats des entretiens par une combinaison de la dimension de temps, de l'aide extérieur, des questionnements et du coût. On touche ici à un aspect de capacités d'effectuer le travail autour de la CSRD.

### 2.1 Temps

Comme pour tout dans la vie – et comme Socrate l'a si bien dit – « le temps est une richesse précieuse. » Cela en va de même pour les auditeurs. En effet, leurs calendriers sont forts chargés. De février à juin – période qu'ils appellent la « *busy* », ils vont d'un client à l'autre pour réaliser les audits financiers. Quand peuvent-ils consacrer du temps aux audits des données ESG ? Après l'été ! En effet, comme le souligne Mr Oosterlink, il est impossible pour eux de libérer du temps pendant la *busy* pour autre chose que les contrôles des comptes annuels. Ce temps supplémentaire est d'autant plus difficile à libérer ou à trouver pour des cabinets d'audit de plus petite taille, qui n'ont pas les mêmes effectifs que les Big 4 (Wydooghe, 2024).

Il en va de même pour l'élaboration de l'analyse de la double matérialité. En effet, celle-ci prend énormément de temps : à savoir, autour de 3 à 4 mois. Ce qui représente une charge de travail importante. Les clients sont d'ailleurs surpris par la charge de travail pour établir cette analyse, ainsi que de l'implication nécessaire des stakeholders (Wydooghe, 2024). Ceci n'est pas aidé par le fait que – comme cité précédemment – certains clients perdent du temps vis-à-vis de leur positionnement en matière de durabilité (Wydooghe, 2024).

Cependant, consacrer du temps à cette analyse est capital (Oosterlink, 2024). La double matérialité est un élément significatif du processus de rédaction du rapport de durabilité (Oosterlink, 2024). Dès lors, si les entreprises n'y consacrent pas suffisamment de temps, ou qu'ils ne document pas exhaustivement cette analyse, ils se retrouveront à devoir la refaire plusieurs fois au cours de l'année suivante (Oosterlink, 2024). Un bon établissement de la double matérialité la première année sera un gain de temps les suivantes, puisqu'il suffira de mettre à jour l'analyse (Oosterlink, 2024).

Par ailleurs, sans une bonne analyse de la double matérialité, les entreprises ne peuvent pas se lancer dans la récolte de données (Vansteelandt, 2024). Dès lors, les auditeurs se retrouvent bloqués et ne peuvent pas commencer à procéder à leur travail (Oosterlink, 2024). Et en vue de fournir un service de qualité, les auditeurs ont besoin de temps (Theunissen, 2024).

### 2.2 Aide extérieure

La CSRD et les rapports de durabilité apportent leur lot de technicité et de spécialisation que les auditeurs devront parvenir à surpasser (Wydooghe, 2024). Il n'existe pas à

l'heure actuelle, de personnes qui possèdent toutes les connaissances requises pour traiter la CSRD dans son entièreté (Oosterlink, 2024). Un ingénieur aura peut-être plus d'aptitude à traiter les sujets techniques – comme les contrôles sur l'emprunte carbone – qu'un profil comme un auditeur.

Cependant, les auditeurs réalisent déjà les audits financiers, et ont énormément d'expérience en matière d'assurance. C'est donc une bonne chose que les auditeurs certifiés s'occupent de la signature des rapports de durabilité (Oosterlink, 2024). Cependant, ils auront besoin d'aide (Oosterlink, 2024).

Tout comme pour un audit des comptes annuels, les auditeurs devront faire appel à des personnes spécifiques pour avoir réponses à leurs questions (CFO, CEO, manageurs, etc.). Ces entretiens sont indispensables pour avoir toutes les réponses (Wydooghe, 2024). Mais l'aide ne s'arrête pas là. Comme pour tout autre aspect d'un audit classique, les auditeurs devront faire appel à d'autres départements pour les assister, ou à les aider à se spécialiser (Wydooghe, 2024). Par exemple, à l'heure actuelle, les auditeurs font souvent appel au Département de droit social pour les assister et les guider à vérifier l'organisation du personnel et déterminer si tout est en ordre ou pas (Wydooghe, 2024).

Cependant, la CSRD nécessitera peut-être de faire appel à une aide complètement extérieure (Oosterlink, 2024). La CSRD arrive avec son lot de KPI's techniques. On peut notamment citer les émissions des CO<sub>2</sub> ou encore le volume d'eau recyclé et réutilisé, pour lesquels les auditeurs n'ont pas les connaissances requises pour contrôler les chiffres. Les cabinets d'audit devront peut-être engager des profils qui ne sont pas dans le *core business* de l'entité – tels que des ingénieurs – ou bien faire appel à eux en tant que consultants externes (Wydooghe, 2024). Avec cette aide d'autres professions et d'autres spécialistes, les auditeurs parviendront à contrôler les rapports de durabilité. Les auditeurs pourront également identifier les outils sur le marché qui pourraient offrir une valeur ajoutée à son travail, et l'aider (Oosterlink, 2024).

Par ailleurs, les clients devront également faire appel à ces consultants externes pour la CSRD (Oosterlink, 2024). En effet, ils en auront besoin pour les adaptations à leur analyse de double matérialité tous les 3 à 5 ans, puisqu'elle devrait évoluer avec le plan de transition. Le plan de transition est un document ou une série de mesures que les entreprises visées par la CSRD doivent élaborer pour montrer comment elles prévoient de s'aligner sur les objectifs de durabilité à long terme, en particulier ceux relatifs, conformément aux objectifs des Accords de Paris et aux stratégies européennes en matière de climat (Gaborit, 2024).

### 2.3 Questionnements

Au moment de la rédaction de ce mémoire, les clients auprès desquels les auditeurs se sont rendus, sont encore dans les phases préparatoires du rapport de durabilité. Dès lors, les auditeurs sont encore pleins de questions vis-à-vis du processus de contrôle des données de la CSRD (Oosterlink, 2024). Comme pour un audit classique, l'auditeur doit parvenir à défier le client et à le questionner par rapport aux informations qu'il a décidé de partager dans son rapport.

D'autre part, nombreux sont les clients qui sont récalcitrants vis-à-vis de la CSRD. En effet, certains d'entre eux mettent l'élément de la continuité d'exploitation en avant, en expliquant qu'à l'heure actuelle, ils luttent pour leur survie (Wydooghe, 2024). Néanmoins, ils se doivent de mettre le choses en place pour respecter les délais de la CSRD. Ceux-ci soulèvent que s'ils survivent les 6 prochains mois, ils seront encore là en 2026 (Wydooghe, 2024).

Par ailleurs, les clients soulèvent également l'argument de la perte de compétitivité face au reste du monde (Wydooghe, 2024). En effet, seuls les entreprises européennes ou les filiales européennes d'entreprises hors-UE doivent se plier à la CSRD. Dès lors, certains entreprises ont peur de perdre en compétitivité face aux entreprises qui en sont exempté (Wydooghe, 2024). Cette compétitivité mondiale est importante et beaucoup d'entreprises questionnent ce « fardeau » et ce qu'elles risquent de perdre en s'investissant complètement dans la CSRD (Wydooghe, 2024). Les auditeurs essaient très difficilement de faire comprendre aux entreprises que la CSRD n'est pas un frein si elle est appliquée correctement (Wydooghe, 2024).

#### *2.4 Coûts*

Cette partie se distingue en 2, à savoir le coût pour les entreprises et les coûts indirects pour les auditeurs. En effet, un certain nombre d'informations intéressantes liées au coûts relatifs à l'implémentation de la CSRD.

Premièrement, prenons le cas des auditeurs. Ceux-ci sont amenés à devoir apprendre à maîtriser une nouvelle directive dans le but de contrôler des rapports de durabilité. Comme nous l'avons vu précédemment, ceci n'est pas une mince à faire. En vue de réaliser les audits de durabilité après l'été, les auditeurs sont amenés à suivre des formations pendant les mois de juillet et août (Oosterlink, 2024). Jusqu'à présent les formations consistaient en des introductions concernant les normes, la taxonomie et la manière dont tout cela allait devoir être mis en œuvre de manière pratique (Oosterlink, 2024). Les formations pour réviseurs concernant la CSRD ne datent cependant pas d'hier. En effet, les premiers séminaires organisés par l'IRE ont été donnés dans le courant de l'année 2023 (Theunissen, 2024).

Quel est le but de ces formations ? Au-delà de l'aspect théorique et de l'apprentissage, celles-ci permettent d'obtenir des certifications (Oosterlink, 2024). En effet, une formation de 30 heures auprès de l'IRE est nécessaire pour l'obtenir (Oosterlink, 2024). Cependant, les connaissances actuelles ne sont pas suffisantes pour l'assurance des rapports de durabilité. En effet, pour pouvoir être éligible à signer des rapports de durabilité en 2025, les auditeurs doivent encore suivre 60 heures de formation supplémentaires auprès de l'IRE d'ici fin 2024 (Oosterlink, 2024). Il s'agit ici donc d'un investissement temps, qui « coûte » aux auditeurs.

En ce qui concerne les entreprises, l'analyse de la double matérialité peut se chiffrer entre 15.000 et 25.000 EUR pour les entreprises qui font appel à une aide extérieure (Wydooghe, 2024). Malheureusement pour elles, il n'existe pas de bons logiciels à l'heure actuelle pour réaliser cette analyse. Ceux qui existent sont très chers et compliqués à utiliser (Wydooghe, 2024). De plus, la confection du rapport coûte

également très cher, et aucun outil informatique n'est suffisamment bon et peu cher (Theunissen, 2024).

Par ailleurs, si les entreprises décident de réaliser leur plan des transition en faisant appel à de l'aide extérieure, ce sera un coût supplémentaire à ajouter à la note (Oosterlink, 2024).

A cela s'ajoute le coût de devoir engager une personne responsable de la durabilité (Vansteelandt, 2024). En effet, la CSRD fera partie intégrante des entreprises, et cela reviendra à moins cher d'engager ou confier la responsabilité à quelqu'un en interne plutôt que de faire appel à des externes (Vansteelandt, 2024).

Finalement, les entreprises doivent également comptabiliser le coût de l'assurance limitée fournie par le réviseur (Oosterlink, 2024). Pour l'instant les échantillons de travail sont plus faibles que pour un audit financier, puisqu'il s'agit d'une assurance limitée pour la CSRD (Oosterlink, 2024). A terme, le travail à effectuer pour la CSRD sera égal au travail pour les audits financiers. Pour l'instant, le coût de la CSRD est chiffré à 30% des honoraires de l'audit financier, mais passera à 50% voir plus lors du passage à l'assurance raisonnable (Oosterlink, 2024). Ceci pourrait donc porter préjudice aux auditeurs (Oosterlink, 2024). Les honoraires d'audit devront peut-être être revus à la baisse pour ne pas perdre les clients, dus à des frais des honoraires trop élevés (Theunissen, 2024). Mais cela ne sera pas compatible si la charge de travail est égale à un audit financier (Theunissen, 2024).

### 3. Lacunes opérationnelles

Les lacunes opérationnelles se traduisent dans les résultats des entretiens par une combinaison de la qualité et la disponibilité des données, le manque de technicité et la flexibilité. Cette dimension est liée aux obstacles qui découlent de la récence de la CSRD et des obstacles opérationnels qui en découlent.

#### 3.1 Qualité et disponibilité des données

A l'heure actuelle, la récolte des données est très compliquée et vue comme un fardeau par les entreprises, puisqu'elle s'ajoute aux activités courantes de l'entreprise (Vansteelandt, 2024). Et c'est d'autant plus vrai pour le scope 3 (faisant partie de l'ESRS E1), qui selon madame Wydooghe est la partie de la CSRD qui va pousser les entreprises dans leurs derniers retranchements. C'est également ce scope qui sera le plus difficile à vérifier pour les auditeurs et qui les gardera « éveillés la nuit » (Wydooghe, 2024).

Pourquoi ? En apparence, ce scope paraît simple. Et il l'est, pour autant que toutes les informations soient disponibles (Wydooghe, 2024). Cependant, les données fondamentales nécessaires à l'analyse du champ d'application n'existent pas (Vansteelandt, 2024). Si on prend l'exemple d'une entreprise qui produit des emballages, c'est très facile d'estimer son emprunte carbone, puisqu'elle ne se réfère qu'aux produits plastiques. Des standards existent déjà et permettent de calculer cela. Néanmoins, il faut également identifier quel type de plastique est produit et en quelle quantité. Mais ce n'est pas là que le challenge se cache. C'est bien dans la chaîne de valeur ! En effet, comment déterminer, les émissions liées au transport de ces

emballages dans d'autres pays, ou encore la part de ces produits qui sont, à terme, recyclés ? Aucun pays à travers le monde ne dispose de ces informations (Wydooghe, 2024). Il est clair que cette partie de la CSRD nécessitera une intervention pluridisciplinaire pour être vérifiée, ou en d'autres mots, de profils plus techniques, comme les ingénieurs (Wydooghe, 2024).

Tout ce qui se réfère au scope 3 se fait donc sur base d'hypothèses et de conjectures (Wydooghe, 2024). Et s'il y a bien une chose que les auditeurs détestent, ce sont les hypothèses et les suppositions (Fourati, 2024).

Les auditeurs sont en mesure de vérifier n'importe quel type de chiffres (Wydooghe, 2024). Le problème ici, c'est que les systèmes de collecte de données ne sont pas bons à l'heure actuelle (Wydooghe, 2024). De plus, les bases de données liées à la CSRD n'existent pas encore, ce qui complique d'avantage la tâche des auditeurs (Oosterlink, 2024). Les auditeurs seront amenés à devoir confronter les clients pour vérifier que les données sont bien objectives, correctes et claires. En effet, pour rappel, l'assurance limitée se rapporte à vérifier que ce qui est rapporté est correct (Oosterlink, 2024). Comment est-ce que les entreprises garantiront des données fiables à travers leur chaîne de valeur, leurs partenaires ? Comment est-ce que l'auditeur va vérifier cela ? Les auditeurs devront construire leur expérience vis-à-vis de la CSRD autour de ces paramètres-là (Oosterlink, 2024). Une fois que les bases de données par secteur seront créées, le travail des auditeurs sera facilité (Wydooghe, 2024).

De plus, les auditeurs attendent l'aide potentielle de l'IA pour structurer les données, et pourquoi pas les récolter. Mais nous en parlerons dans le prochain concept de second ordre.

### *3.2 Manque de technicité*

Comme nous l'avons vu précédemment, le scope 3 va être très difficile à mettre en place pour les entreprises, d'autant plus à grande échelle (Wydooghe, 2024). Et il sera d'autant plus compliqué à vérifier pour les auditeurs. Le traitement de ce scope nécessitera des connaissances poussées en technique – à savoir Power BI et Excel – ce qui est très difficile à gérer (Wydooghe, 2024). Bien que les auditeurs travaillent beaucoup sur Excel, le niveau de technicité apporté par la CSRD les poussera à devoir se former en conséquence (Wydooghe, 2024).

De plus, d'ici quelques années, l'IA pourrait grandement aider les auditeurs (Wydooghe, 2024). En effet, l'IA pourrait potentiellement aider les auditeurs à cibler les sujets importants en fonction du secteur de l'entreprise, ses activités, son nombre d'employés,... (Wydooghe, 2024). La technologie permettra d'identifier des normes et standards par catégories (Wydooghe, 2024). Mais comme nous l'avons soulevé précédemment, ce n'est pas encore d'actualité. Il n'y a pas d'outils de récolte de données suffisamment bons que pour être exploités par les auditeurs (Wydooghe, 2024 ; Oosterlink, 2024).

Le manque de technicité des équipes d'audit et leur manque d'expérience ne devraient pas avoir d'incidence sur la qualité de leur services (Wydooghe, 2024). Cependant, si tel est le cas, le manque d'expérience ne devrait poser problème que pendant 1 ou 2 ans (Wydooghe, 2024). Mis à part l'augmentation de la charge de travail, le passage de l'assurance limitée à l'assurance raisonnable d'ici quelques années sera un lien totalement normal (Wydooghe, 2024).

### 3.3 Flexibilité

La CSRD comporte quelques 1.100 points de données, comme nous l'avons vu au chapitre 2 de ce mémoire. Les choix de données présentées dans les rapports de durabilité dépendent premièrement de l'analyse de la double matérialité, mais est également laissé libre aux entreprises. En effet, les entreprises ont la flexibilité de choisir les KPI's qu'elles veulent partager (Vansteelandt, 2024).

Quel est le risque ? Certaines entreprises peuvent choisir des KPI's qui les mettent en valeur. Par exemple, l'intensité énergétique (également appelée l'intensité de CO<sub>2</sub>) correspond à la quantité de CO<sub>2</sub> émise pour 100.000 EUR de chiffre d'affaires générés (Vansteelandt, 2024). Cet indicateur peut être faussé si par exemple le chiffre d'affaires est bas à cause de l'inflation, ce qui va donner l'impression au monde extérieur que l'intensité énergétique a diminuée (Vansteelandt, 2024). A terme, la CSRD devrait permettre de fortement réduire l'écoblanchiment (Vansteelandt, 2024). Cependant, pour que cela fonctionne, les auditeurs devront questionner les KPI's présentés par les entreprises (Vansteelandt, 2024).

Dans le fond et la forme, l'approche d'un audit des rapports de durabilité sera la même que pour un audit financier (Oosterlink, 2024). Les processus d'audit sont différents, malgré quelques similitudes (Oosterlink, 2024). Il faut que le client documente bien tout ce qu'il fait, surtout pour l'analyse de la double matérialité (Oosterlink, 2024). L'auditeur doit s'assurer que toutes les mesures nécessaires ont été prises (Oosterlink, 2024). Il doit pouvoir voir l'ensemble du processus (Oosterlink, 2024). Le plus difficile sera de confronter le client par rapport à ses choix. En effet, la flexibilité dans le choix des KPI's poussera les auditeurs à demander au clients pourquoi ils ont choisis ces KPI's et pas d'autres (Oosterlink, 2024).

Une autre difficulté à laquelle les auditeurs devront faire face au fait que les plans de transitions sont facultatifs (cf. point 2.2 Aide extérieure pour la définition du plan de transition). Pourquoi est-ce que les plans de transitions pourraient ne pas être réalisés par les entreprises ? Car il découlent de scénarios scientifiques, tels que SBTI (*Science Based Targets Initiative*) qui fournissent une certification aux entreprises et les encourage à définir des objectifs de réduction, cibles de réduction, des émissions de gaz à effet de serre (GES) et des stratégies alignées et cohérentes avec les recommandations faites par le GIEC (Rakotonavahy, 2024). Dès lors, il s'agit à nouveau d'un investissement financier, de temps et de ressources (Wydooghe, 2024).

Ces scénarios scientifiques (SBTI, ...) sont clés pour les auditeurs. En effet, sans eux, ils auront plus de travaux à effectuer pour s'assurer que les informations sont de qualité

(Heveraerts, 2024). Les plans de transition ont donc pour rôle de rassurer les auditeurs (Heveraerts, 2024).

Cependant, les plans de transitions seront également apposés d'une assurance limitée. Ce niveau d'assurance ne peut pas donner une certitude comme pour les comptes annuels, puisque les procédures vont moins en profondeur que pour l'assurance raisonnable (Oosterlink, 2024). Il peut donc y avoir des erreurs dans les plans de transition (Heveraerts, 2024). L'objectif des auditeurs sera de déceler toute inconsistance entre les informations divulguées (le rapport financier et le rapport climatique) et ce qui est effectivement mis en place (Oosterlink, 2024).

En cas d'absence de plan de transition, le réviseur devra émettre une remarque dans son rapport (Heveraerts, 2024).

## Discussions

Cette section se présente comme suit. Premièrement, le modèle développé sur base de l'analyse issu du *coding* à 3 niveaux de Gioia sera présenté et détaillé. Dans un second temps, les résultats seront comparés aux informations retrouvées dans la partie 3 de ce mémoire, reprenant les obstacles identifiés dans la littérature sur le sujet. L'idée étant de voir en quoi les résultats du coding apportent de plus à la littérature. Finalement, cette section se terminera par les moyens qui permettraient de surmonter efficacement ces obstacles.

### Le modèle

La Figure (x) ci-dessous est formée des obstacles identifiés et décrits dans la section précédente. Cette section a pour but d'expliquer comment le modèle a été construit.

Le modèle choisi pour représenter les obstacles aux missions d'audit conformément à la CSRD identifiés lors des entretiens est appelé « *Fishbone diagram* » ou encore diagramme d'Ishikawa. Ce modèle est une adaptation personnelle et a été choisi pour illustrer les résultats car il permet d'identifier et de visualiser les causes liées au problème principal, se trouvant tout à droite du schéma (Chrétien, 2021). Ce diagramme à base de flèches a été développé par Kaoru Ishikawa en 1952 qui cherchait à développer un outil de gestion d'entreprise dédié à l'optimisation de la qualité (Chrétien, 2021). L'avantage de cet outil est qu'il peut être utile pour tous les métiers de l'entreprise et s'appliquer à tout type de problématique (Chrétien, 2021). C'est pourquoi ce modèle a été choisi et adapté pour cette question de recherche.

Les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD n'ayant pas de hiérarchie, il paraissait logique de créer un visuel horizontal. Il n'y a également pas de hiérarchies entre les dimensions reprises dans les agrégats, malgré que ceux-ci soient repris verticalement. Ceux-ci ont été repris dans l'ordre qu'ils ont été décrits plus haut et chaque agrégat est à voir comme un tout. Bien entendu, les dimensions sont indépendantes, bien qu'interconnectées pour certaines. On pourrait par exemple citer le lien entre le manque de clarté pour les clients et/ou les auditeurs et les questionnements dans l'agrégat suivant. Mais encore, l'aide extérieure et le manque de technicité. L'intérêt du modèle est donc qu'il permet de visualiser l'ensemble des obstacles, tout en visualisant les interconnexions qui existent.

Comme expliqué dans la section précédente, il y a divers acteurs que l'on peut regrouper : les clients, les auditeurs, les externes et le législateur. Tous ceux-ci sont interconnectés par la CSRD et les différentes difficultés qu'elle leur présente.

Il est ressorti des entretiens qu'une partie de ces obstacles sont temporaires. En effet, nombreux d'entre eux pourront être surmontés, premièrement, une fois que des standards et des normes spécifiques auront été rédigées. Deuxièmement, une fois que le projet de loi sera voté et la transposition en droit belge complétée. Et finalement, une fois que les outils de collecte et d'analyse de donnée seront développés et permettront un travail efficace et peu couteux.

Nous allons évidemment comparer ces résultats aux données retrouvées au chapitre 3, dans la partie qui suit.

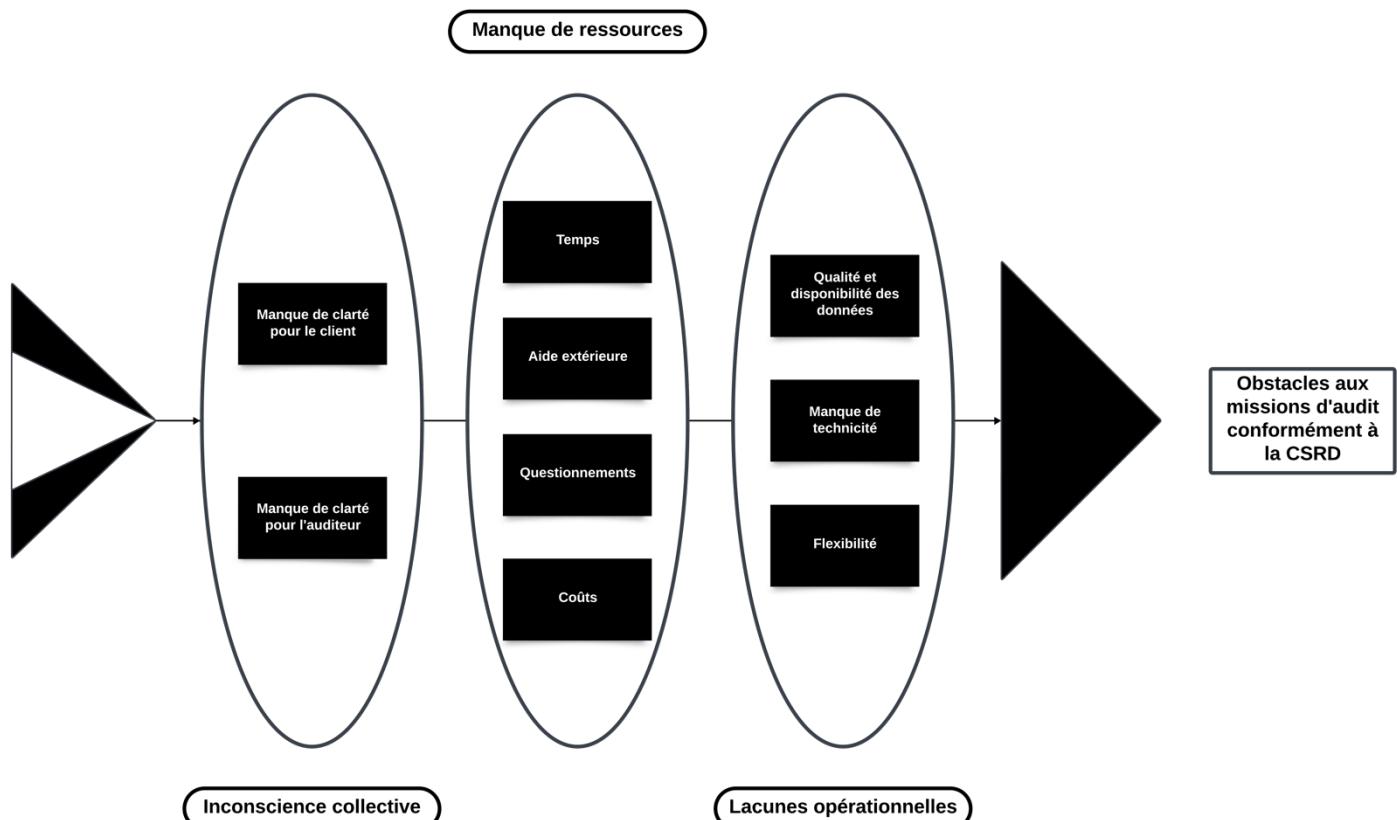


Figure 19 : Modèle – construit sur base des entretiens – sur les obstacles aux auditeurs lors de leurs missions d'audit conformément à la CSRD. Création personnelle.

## Comparaison des modèles

En effet, il semble intéressant de comparer les différences et les similitudes entre ce modèle et le modèle présenté dans la revue de la littérature (cf. page 55). Une première différence se situe au niveau de la présentation même des données. En effet, le *coding* à 3 niveaux de Gioia a permis de scinder les données en 3 catégories d'agrégats, interconnectés. Ce modèle-ci est bien plus imperméable que celui retrouvé dans la revue de la littérature, où les obstacles ne sont pas « classés » par catégories d'agrégats. Cette différence est principalement due au fait que la revue de la littérature n'a pas été effectué selon la même méthodologie que l'analyse des entretiens. En effet, la méthodologie suivie pour la revue de la littérature était une revue narrative (ou traditionnelle) qui était moins contraignante et plus flexible pour cette recherche exploratoire et ce sujet peu documenté. Dès lors, les résultats sont présentés de manière plus flexible.

Bien que les modèles soient construits suivant deux méthodologies différentes, les obstacles identifiés sont relativement similaires. Les deux modèles partagent même 2 dimensions : les coûts et la qualité et la disponibilité des données. Toutefois, le modèle issu de l'analyse des entretiens englobe certaines dimensions retrouvées dans celui de la littérature. On pourrait notamment citer la dimensions de second ordre d'« Aide extérieure » qui est liée aux questionnements sur les connaissances que l'on retrouve dans la revue de la littérature. En outre, on pourrait également citer la complexité accrue des exigences de reporting, le manque de clarté dans les attentes et le manque d'infrastructure qui se retrouvent dans l'agrégat de l'inconscience collective. En effet, les informations qui y sont présentées reprennent ces différentes dimensions.

Pour finir ce parallélisme, on pourrait constater que la dimension de nécessité d'impliquer les stakeholders dans la revue de la littérature se retrouve dans la dimension de second ordre du temps, dans le modèle de l'analyse des entretiens.

La différence principale entre ces deux modèles est donc l'approche aux données et le résultat qui en découle. En effet, la méthodologie Gioia implique que l'approche est inductive – les concepts sont générés à partir des données elles-mêmes. Ceci signifie que le modèle est construit sur base de données empiriques recueillies directement auprès des participants. La revue de la littérature narrative implique que l'approche est déductive – la structure est établie à partir de connaissances établies. Ceci signifie que le modèle est construit sur base de résultats de travaux de recherches académiques ou assimilé.

Ces deux modèles peuvent être vus comme complémentaires, puisque le premier permet de situer un cadre théorique large et le second permet d'illustrer les obstacles tels qu'ils sont perçus sur le terrain. Ensemble, ils offrent une vue assez globale des obstacles qui se présentent aux auditeurs lors de leurs missions ESG conformément à la CSRD.

## Quel rapprochement à Suchman ?

Comme nous l'avons vu dans le chapitre 3, Suchman a identifié 3 types de légitimité : la légitimité pragmatique, la légitimité cognitive et la légitimité morale. L'objectif ici est

d'identifier quels sont les légitimités impactées par les obstacles que nous avons identifiés dans la revue de la littérature, mais également ceux issus de notre analyse des entretiens suivant la méthodologie à 3 niveaux de Gioia.

#### *Légitimité pragmatique*

Pour la légitimité pragmatique, nous avons identifié plusieurs obstacles qui pourraient lui nuire.

- 1) L'inconscience collective (Figure 19) : Le manque de clarté pour le client et pour l'auditeur peuvent affecter la légitimité pragmatique. En effet, il impératif que les parties prenantes (comme les clients) perçoivent que les audits sont utiles et pratiques. Ceci peut se faire notamment en impliquant les parties prenantes (stakeholders), comme nous l'avions identifié dans la revue de la littérature. De plus, toute incompréhension des objectifs ou des attentes derrière la CSRD entre les clients et les auditeurs peut compromettre leur soutien ou leur coopération. Tous ces points sont absolument nécessaire pour que les rapports de durabilité soient approuvés.
- 2) Coûts et efforts accrus (Figure 17) : L'implémentation de la CSRD sera coûteuse, que ce soit pour les entreprises mais également pour les auditeurs. Dès lors, si les coûts augmentent ou si les efforts pour se conformer deviennent trop lourds – pour une petite entreprise ou un petit cabinet par exemple – les parties prenantes peuvent remettre en question l'utilité de la conformité, ce qui affaiblira la légitimité pragmatique de l'organisation.
- 3) Questionnements (Figure 17 et Figure 19) : Les questionnements sur les connaissances, la pertinence ou les compétences de l'auditeur peuvent mener à un perte de confiance des parties prenantes. Tout manquement aux attentes des parties prenantes peut-être nuisible à la légitimité pragmatique des auditeurs.

#### *Légitimité cognitive*

Pour la légitimité cognitive, nous avons identifié plusieurs obstacles qui pourraient lui nuire.

- 1) Flexibilité (Figure 19) : La flexibilité que nous avons identifié correspond à un manque de rigidité dans les standards, qui sont trop généraux ou parfois facultatifs et qui rendent le travail des auditeurs plus compliqué. Dès lors, si les procédures d'audit sont perçus comme peu rigides, cela peut nuire à la légitimité cognitive. Il faut impérativement que les parties prenantes voient que les auditeurs maîtrisent leur sujet, que les méthodes qu'ils utilisent soient appropriées et comprises pour renforcer cette légitimité.
- 2) Manque de technicité (Figure 19) : Ceci se rapproche du point précédent, dans le sens où un manque de technicité avéré de la part des auditeurs par rapport à certains points de la CSRD (comme le scope 3 que nous avons identifié) peut

mener à une impression de méthodologie inadaptée, et donc à de l'incompétence aux yeux des parties prenantes. Les auditeurs doivent montrer qu'ils maîtrisent leur sujet.

- 3) Manque de clarté dans les attentes (Figure 17) : Si les attentes en matière d'audit ne sont pas clairement définies ou comprises par les parties prenantes, la situation peut mener à des confusions qui nuiraient à la légitimité cognitive. Les résultats des audits doivent être compris et anticipables pour qu'ils soient crédibles.
- 4) Manque de formations (Figure 17) : Les formations sont clés aux vues de la complexité de la CSRD et de la quantité de matière qu'elle présente. Dès lors, si les auditeurs ne sont pas formés à la CSRD et aux processus d'audit qui vont devoir être mis en place pour l'assurance des rapports de durabilité, cela réduira leur crédibilité auprès des parties prenantes et donc la légitimité cognitive liée aux résultats d'audit.

#### *Légitimité morale*

Pour la légitimité morale, nous avons identifié plusieurs obstacles qui pourraient lui nuire.

- 1) Manque de ressources (Figure 17 et Figure 19) : Comme nous l'avons vu dans les analyses, la CSRD nécessitera des ressources, que ce soit du côté des entreprises, mais également au niveau des cabinets d'audit. Dès lors, tout manque de ressources, que ce soit le temps, l'aide extérieure ou la technicité, pourrait mener à des audits insuffisants, bâclés, ou simplement non aboutis. Aux yeux des parties prenantes, les auditeurs pourraient perdre en crédibilité. Aux yeux du régulateur, les auditeurs risquent des pénalités pour non-conformité (Figure 17), comme nous l'avons vu précédemment, pour des audits mal réalisés, qui ne respectent pas les régulations. Cela peut être perçu comme un manquement aux devoirs éthiques qu'à un auditeur. Dans tous les cas, ces situations affecteront la légitimité morale.
- 2) Qualité et disponibilité des données (Figure 17 et Figure 19) : La CSRD requiert une récolte conséquente et méticuleuse de données pour établir les rapports de durabilité. Des données de mauvaise qualité ou non disponibles pourraient être perçues comme un manque de transparence ou une preuve de manque d'intégrité des entreprises. Dès lors, cela nuira la légitimité morale des entreprises. Des mauvaises données mèneront à des mauvaises opinions quant au rapports de durabilité, et nuiront donc à la réputation et à la crédibilité des auditeurs. Leur légitimité cognitive.
- 3) Rapports rédigés pour une « bonne image » (Figure 17) : Si les entreprises rédigent des rapports de durabilité pour une « bonne image », rédigés uniquement pour améliorer l'image de l'organisation, sans reflet réel de la situation, et non pour un objectif supérieur, cela pourrait être perçu comme une

manipulation ou un manque d'intégrité de la part des entreprises, ce qui nuira à la légitimité morale des entreprises. Les auditeurs qui marqueront leur approbation de ces rapports de durabilité avec leur assurance, risqueront des dommages réputationnels et de crédibilité pour avoir approuvé de tels rapports (nuisance à la légitimité cognitive).

#### *Vers quel type de légitimité sont poussés les auditeurs avec la CSRD ?*

Sur base de la théorie de légitimité présenté par Suchman, les auditeurs travaillant sur des mission d'audit ESG dans le contexte de la CSRD seront, selon moi, poussés principalement vers la légitimité pragmatique.

En effet, pour rappel, la légitimité pragmatique se réfère au type de légitimité qui tend à atteindre et satisfaire les besoins et les attentes de parties prenantes spécifiques (Suchman, 1995). Dans le contexte de la CSRD, les auditeurs vont se concentrer sur le fait de démontrer que leur travail sera en adéquation avec les intérêts des parties prenantes – tels que les investisseurs, les régulateur, et le grand public – qui ont un intérêt direct dans la transparence et la précision des données reprises dans les rapports de durabilité.

#### *Comment surmonter ces obstacles ?*

De nombreux obstacles ont été identifiés grâce à la revue de la littérature et à l'analyse des entretiens. Puisque les données collectées dans la revue de la littérature avait surtout pour but de permettre une triangulation des données pour être le moins subjectif et le moins biaisé dans les obstacles, nous n'allons pas les reprendre dans cette section-ci. En effet, la plupart des sources académiques retrouvées, relataient de recherches sur les rapports de durabilité, sans spécifiquement viser la CSRD. Dès lors, pour répondre à la question « Comment surmonter ces obstacles », nous allons nous baser sur les réponses obtenues dans l'analyse des entretiens, selon la méthodologie à 3 niveaux de Gioia.

Il faut par ailleurs considérer que ces solutions ne sont pas exhaustives et qu'il en existent très certainement d'autres. Ces solutions ont été construites sur base de la vue d'ensemble des données, et selon la critique personnelle sur le sujet.

##### 1. L'inconscience collective

Dans les dimensions identifiées de cet agrégat représentant le premier obstacle, nous avons les 2 éléments suivants : le manque de clarté pour le client et le manque de clarté pour les auditeurs.

Pour parvenir à surmonter efficacement ces obstacles, deux choses sont à mettre en place. Premièrement, les entreprises comme les dirigeants des cabinets doivent mettre en place des sessions d'information et de formation spécifiques, pour expliquer les exigences et les résultats attendus. En effet, que ce soit pour les clients et les cabinets d'audit, cela permettrait de fluidifier le processus d'apprentissage et surtout de s'assurer que les attentes sont égales de part et d'autre de l'équation.

Deuxièmement, le législateur a un rôle majeur dans le franchissement de ces obstacles. Le fait que la transposition en droit belge n'a toujours pas été effectué, oblige les deux parties à avancer dans le brouillard, en fonctionnant avec des suppositions et des hypothèses. De plus, il est nécessaire pour les deux parties également que les instances supérieures (EFRAG, IAASB, etc.) rédigent et rendent publique des normes et des lignes directrices claires et accessibles.

Tout cela dans le but de permettre une meilleure compréhension des objectifs à atteindre et les processus d'audit à mettre en place pour y parvenir. D'un point de vue théorique (légitimité) cela permettrait de renforcer les légitimité cognitive et pragmatique.

## 2. Manque de ressources

Dans les dimensions identifiées de cet agrégat représentant le deuxième obstacle, nous avons les 4 éléments suivants : le temps, l'aide extérieure, les questionnements et le coût.

Ici, la plupart des obstacles sont surmontables en optimisant les ressources. Comme nous l'avons vu, la CSRD et ses exigences sont extrêmement chronophage et coûteuses. Mais cela est dû à sa récence et ces aspects devrait se réduire d'ici quelques années, une fois que les entreprises et les auditeurs auront trouvé leurs marques et solidifier leurs processus. Il serait également intéressant pour les deux parties d'envisager l'automatisation de certaines tâches. Par ailleurs, les entreprises se posent énormément de questions quant à l'intérêt réel de la CSRD, étant donné qu'elles doivent investir du temps et de l'argent pour atteindre les objectifs. Pour y pallier, une pédagogie de la part des auditeurs est indispensable. Il faut parvenir à faire comprendre qu'une bonne prise en mains, tôt dans le calendrier et de manière stricte permettra de ne pas être submerger et de réaliser des rapports de durabilité de qualité.

En ce qui concerne l'aide extérieure, il faudra évidemment collaborer avec des experts externes, en tout cas, en attendant que les réviseurs se spécialisent en CSRD. Des consultants ou des experts en CSRD externes semble être la solution la plus efficace à l'heure actuelle. En effet, malgré les nombreuses formations que suivent les auditeurs à l'heure actuelle, il y a clairement des lacunes en matière de compétences pour certaines dimensions de la CSRD. Dès lors, une aide technique serait la bienvenue.

Tout cela permettra d'obtenir des audits plus efficaces et mieux dotés, tout en renforçant la légitimité pragmatique et morale.

## 3. Lacunes opérationnelles

Dans les dimensions identifiées de cet agrégat représentant le deuxième obstacle, nous avons les 3 éléments suivants : la qualité et la disponibilité des données, le manque de technicité et la flexibilité.

La solution à la qualité et la disponibilité des données est la seule qui semble unique, parmi les propositions présentées dans cette section. Il faut que les entreprises améliorent leurs systèmes de données. Cela passe évidemment par des investissements dans des systèmes de gestion de données. Une bonne infrastructure permettra de collecter, vérifier ou encore mettre à disposition des bases de données de haute qualité, que les entreprises pourront exploiter dans leur rédaction des rapports de durabilité. Les auditeurs en bénéficieront de par la charge de travail réduite à réaliser, puisque les données seront de qualité, et leur permettra également de créer leurs propres bases de données pour avoir des normes de vérifications, par secteur ou type d'activité. Cela leur permettra de comparer les données de l'entreprises aux normes, et tout écart sera flagrant et pourra les pousser à questionner les données présentées.

Le manque de technicité ne sera pallié que par la collaboration externe, mais également par des formations continues pour les auditeurs. Le métier de réviseurs d'entreprises exige une formation continue tout au long de la carrière. Cela ne changera pas avec cette nouvelle directive. Il faudra en effet continuer à renforcer les compétences techniques, qui seront sûrement complètement nouvelles comparées aux compétences « classiques » attendues d'un réviseur, mais leur permettra de s'adapter à de nombreuses situations.

La CSRD permet une flexibilité assez importante dans le choix des données à communiquer. Les standards sont trop spécifiques à l'heure actuelle et parfois facultatifs (le plan de transition). Dès lors, pour que toutes les attentes et les résultats soient alignés au mieux, il faut que le système soit rigidifié et ne puisse pas permettre aux entreprises de faire comme « bon leur semble. » En effet, il est important que les auditeurs puissent s'appuyer sur des travaux rigoureux et méticuleux de la part des entreprises pour faciliter leur travail.

Tout cela permettra d'obtenir des audits plus fiables et mieux adaptés aux besoins et aux attentes de chaque parties. En parallèle, cela renforcera la légitimité cognitive et morale.

## Conclusion

Ce mémoire a investigué la question de recherche « **Quels obstacles peuvent surgir pour les auditeurs lors de leur mission d'audit des données ESG conformément à la directive CSRD, et comment peuvent-ils être surmontés efficacement ?** » via une analyse de la littérature et d'entretiens réalisés lors de mon stage. La construction de la problématique s'est faite sur base d'un intérêt personnel pour la CSRD et l'audit, agrémenté d'un gap dans les recherches vis-à-vis de l'impact sur le métier de l'auditeur.

La contribution de ce mémoire réside dans une première approche de recherche sur le sujet des obstacles qui se présentent aux auditeurs lors de leurs missions d'audit ESG conformément à la directive CSRD, supplié d'une association des résultats aux concepts théoriques de la légitimité organisationnelle présentés par Suchman, en 1995. En effet, cette combinaison spécifique de données et de théorie a permis de développer un travail de recherche atypique, et d'apporter un point de vue différent sur la question.

Pour commencer, il paraissait important de présenter des définitions et les concepts derrières les termes de réviseur d'entreprises et la CSRD. En effet, ces deux concepts sont très fournis en terme de matière et sans certaines explications, les lecteurs auraient eu du mal à s'approprier pleinement le sujet.

La combinaison des résultats issus de la littérature et de l'analyse des données qualitatives issues des entretiens a permis de développer 2 modèles de forme horizontale, de type diagramme d'Ishikawa. La comparaison des deux modèles a permis de distinguer que les obstacles pouvant se présenter aux auditeurs étaient similaires dans les deux modèles. Par ailleurs, 2 dimensions se retrouvent dans les 2 analyses : les coûts et la qualité et la disponibilité des données. De plus, il existe des interconnexions entre plusieurs dimensions, respectivement dans les 2 modèles.

Les différences entre les modèles se situent principalement dans l'approche aux données. En effet, la méthodologie Gioia implique que l'approche est inductive – les concepts sont générés à partir des données elles-mêmes. Ceci signifie que le modèle est construit sur base de données empiriques recueillies directement auprès des participants. La revue de la littérature narrative implique que l'approche est déductive – la structure est établie à partir de connaissances établies. Ceci signifie que le modèle est construit sur base de résultats de travaux de recherches académiques ou assimilé.

Ces deux modèles peuvent être vus comme complémentaires, puisque le premier a permis de situer un cadre théorique large et le second a permis d'illustrer les obstacles tels qu'ils sont perçus sur le terrain. Ensemble, ils offrent une vue assez globale des obstacles qui se présentent aux auditeurs lors de leurs missions ESG conformément à la CSRD. En effet, les résultats se rejoignent et se renforcent, permettant de former un ensemble de réponses à cette question de recherche.

Suite à ces analyses, un rapprochement a été fait par rapport aux théories apportées par Suchman concernant la légitimité. En effet, comme énoncé précédemment la construction de la question de recherche s'était faite autour de la légitimité des auditeurs. Dès lors il semblait important de rapporter les éléments issus de l'analyse aux

éléments théoriques. Cela a permis d'apporter une approche complètement différente des travaux qui avaient été réalisés auparavant sur les rapports de durabilité. Précisément, les obstacles identifiés ont permis de déterminer quel type de légitimité allait être impacté.

Dès lors, il a été possible d'apporter des solutions à ces obstacles, tout en identifiant le type de légitimité qu'elles allaient améliorer.

La dernière partie de ce mémoire était consacrée à un recul critique quant au mémoire, à la rédaction de quelques pistes pour les recherches futures, ainsi que d'une conclusion personnelle pour clôturer le travail.

## Limites et recul critique

Dans cette partie du travail, une prise de recul critique – utile à tout travail académique – sera effectuée, ainsi qu'une présentation des limites qu'il a présenté. Ces limites sont au nombre de 5 : la nouveauté du sujet, le peu de littérature relative à celui-ci, les entretiens, le modèle et la réalisation de ce travail.

La première difficulté qu'a présenté ce travail était la nouveauté du sujet. En effet, la CSRD, bien qu'ayant été présentée par la Commission européenne le 21 avril 2021, elle n'est pas un sujet qui a été fort documenté à l'heure actuelle. Les difficultés qu'elle présentera dans la pratique ne sont qu'hypothétiques à l'heure actuelle, puisque les entreprises visées mettent en place les outils et se préparent aux différentes normes et exigences qu'elle présente. Le sujet paraissait également flou pour les professionnels visés par le contrôle des rapports de durabilité : à savoir les réviseurs d'entreprises et les auditeurs. En effet les différentes discussions issues du stage d'observation m'ont permis de me rendre compte que le sujet était très vaste et difficile à mettre en place, même pour des professionnels ayant exercé plusieurs décennies.

La deuxième limite se joint donc à la première, puisque la récence du sujet n'a pas permis de trouver de nombreuses sources littéraires le relatant. Le sujet des rapports de durabilité a, comme vu dans les différentes parties de ce mémoire, été bien recherché. Cependant, le sujet de la CSRD n'a pas encore été travaillé dans le cadre de recherches académiques. Dès lors, il était difficile de savoir si la direction de ce mémoire était suffisamment claire et bien documentée. Dès lors, dans un soucis de compréhension, il paraissait important de dédier un chapitre complet à la directive et son contenu.

Troisièmement, une limite supplémentaire concerne les entretiens effectués au sein du groupe Vandelanotte. En effet, la saturation théorique des recommandations de personnes à interviewer est arrivée assez rapidement. L'entreprise est assez petite et les points de vues sur la question étaient assez similaires. En effet, peu importe la position occupée par les auditeurs, les réponses se rejoignaient très souvent et les points de vue différents se sont très vite rapprochés. Dès lors, pour s'assurer que cette limite soit comblée, une triangulation des données a été réalisée avec des données secondaires. Ceci a permis de réaliser que les réponses étaient en concordance avec les éléments retrouvés dans la littérature sur le sujet. Cela a donc permis de vérifier globalement la

pertinence des données récoltées sur le terrain en comparant les discours, les observations et les constats.

Quatrièmement, une limite est à constater au niveau du modèle. En effet, les données récoltées sont de caractère évolutif. À l'heure actuelle, les obstacles qui se présentent sont temporaires, pour la plupart. En effet, avec l'expérience et l'implémentation dans le temps de la directive, les auditeurs seront plus aptes à réaliser les missions d'audit des données ESG conformément à la CSRD, et donc mieux préparés à faire face à ces obstacles. Il en va de même pour les difficultés auxquelles font face les entreprises au moment présent. Dès lors, le lecteur est invité à prendre ces remarques en considération, malgré le fait qu'une grande rigueur scientifique a été maintenue tout au long de la rédaction de ce mémoire.

Pour terminer, la dernière limite se réfère à la réalisation du présent travail. En effet, de nombreuses contraintes gravitaient autour de celui-ci durant tout le processus de rédaction : les compétences (étudiant en fin de cursus universitaire), le temps (les dates d'échéance), la technicité (travail réalisé individuellement). Les contraintes sont importantes et à prendre en compte aux vues de la complexité du sujet, de sa nouveauté et étant donné que le développement du mémoire en a fortement dépendu. Les éléments ont été exposés le plus scientifiquement possible, et répondent à la question de recherche de manière pertinente, en essayant de ne reprendre que le nécessaire.

## Recommandations et futures recherches

Cette section du mémoire offre une recommandation vis-à-vis de la lecture de ce présent mémoire et quelques pistes pour les futures recherches par rapport à sa problématique.

Ces pistes pour les futures recherches se sont présentées lors de la rédaction du mémoire. Cependant, elle n'avaient pas d'intérêt dans le travail, étant donné qu'elles n'étaient pas dans le *scope* de recherche. La question de recherche traitant d'un sujet récent et peu documenté, elle permet dans le futur d'élaborer des recherches diverses et variées.

La recommandation en lien avec la lecture se fait au niveau de la nouveauté du sujet et du fait que ce travail est une première approche de la question. En effet, il est proposé au lecteur de ce mémoire de ne pas le lire dans le but de généraliser les idées, mais de les voir comme une approche unique du sujet. En effet, les obstacles identifiés ici ne seront très probablement pas les derniers. Par ailleurs, les standards spécifiques sont toujours en cours de rédaction et apporteront déjà une partie d'éclaircissements aux obstacles identifiés. L'intérêt de ce travail est donc d'avancer d'un premier pas vers la question de recherche.

Les recommandations pour les futures recherches, se comptent au nombre de 3. Premièrement, il serait intéressant de réaliser une étude quantitative. En effet, l'approche qualitative de ce mémoire a permis d'identifier des données qualitatives qui pourraient être approfondies de manière qualitatives. On pourrait notamment citer les dimensions de temps et de coûts. Cela permettrait par exemple de réaliser des études

de stratégies de réduction de coûts dans les audits ESG conformément à la CSRD. On pourrait citer les lacunes opérationnelles comme ligne de recherche. En effet, il serait possible par exemple de réaliser une étude sur les impacts des lacunes opérationnelles sur la qualité des audits. En d'autres termes, le sujet offre d'innombrables possibilités d'angles de recherches, ce qui en fait un sujet très intéressant et riche.

Deuxièmement, l'angle de recherche se focalise sur l'impact pour les auditeurs. Cependant, il pourrait être intéressant d'avoir les obstacles qui se présentent aux entreprises, bien que ce mémoire apporte déjà une première réponse pour eux également, étant donné que certains obstacles aux auditeurs sont directement liés à leurs clients. Néanmoins, il n'en reste pas moins intéressant d'avoir leur perspective, qui offrirait une potentielle comparaison des obstacles de part et d'autre de la table.

Troisièmement, les futures recherches pourraient s'intéresser à d'autres facteurs influencés par la CSRD. Par exemple, les chercheurs pourraient s'intéresser aux retombées économiques, aux parts d'investissements ou encore aux bénéfices liés à une bonne implémentation de la CSRD par les entreprises.

Le sujet permettra de nombreuses recherches académiques et permettra au secteur d'améliorer les possibles lacunes ou manquements qui en seront identifiés.

## Conclusions personnelles

Ce mémoire, concluant le parcours d'études réalisé à l'ICHEC, m'a permis d'acquérir de nouvelles connaissances sur de nombreux sujets. En effet, celui-ci m'a permis d'aborder le point de vue des auditeurs, profession qui me passionne et pour laquelle j'ai développé un intérêt au cours de mon stage, mais également de découvrir des techniques de codage liés à une méthodologie que je n'avais encore jamais utilisée et d'approfondir mon intérêt pour le CSRD et la durabilité.

Premièrement, le sujet de mémoire m'a permis de trouver une réelle première vocation professionnelle, dans le sens où elle m'a permis de me passionner pour le métier d'auditeur. J'ai en effet décidé de commencer ma carrière dans ce domaine professionnel. Cet intérêt est né grâce aux cours dispensés dans le module d'option Audit de l'ICHEC, qui m'ont permis d'avoir une première approche avec la profession. Le stage n'a que renforcé cet intérêt. Et le mémoire a été le clou, permettant de montrer à mes supérieurs et collègues du lieu de stage que j'étais réellement passionné par le sujet. La CSRD va offrir de nombreuses opportunités au secteur, et le métier d'auditeur n'en sortira que plus intéressant.

Deuxièmement, ce mémoire m'a permis de découvrir une méthodologie complètement qualitative. En effet, tout au long de mon parcours, je n'ai jamais été amené à réaliser une recherche pleinement qualitative. Choisir un sujet innovant et combinant un domaine professionnel qui m'intéressait complètement était donc l'occasion parfaite pour explorer ce type de recherche. Par ailleurs, la méthodologie utilisée – à savoir le codage à 3 niveaux de Gioia – m'était inconnue. J'ai utilisé des codages de type *live coding* pour extraire les données de mes entretiens. Cette première recherche qualitative suivant cette méthodologie m'a permis de me rendre compte que le domaine de la recherche était plein d'opportunités.

Pour finir, les cours de l'ICHEC ont toujours essayé d'apporter une dimension de durabilité dans les matières d'enseignement. Et ces efforts ont payé – en tout cas à mon échelle – puisque cela m'a permis de choisir un cours de durabilité à Copenhague, lors de mon Erasmus, qui a été l'évènement déclencheur de mon intérêt pour la CSRD. En effet, les questions de durabilités ont toujours été importantes pour moi. Ce mémoire m'a permis d'approfondir mes connaissances sur le sujet et plus particulièrement sur la CSRD. Cette directive apportera, selon moi, son lot d'opportunités et d'innovations pour de nombreux secteurs, et je n'ai qu'une hâte, c'est de voir jusqu'où il sera possible d'aller.

Ce mémoire a donc été un long voyage enrichissant et ouvrant la voie à des opportunités et des intérêts que je n'aurais pas imaginé au début de ce voyage. Ce mémoire a demandé énormément d'efforts, de rigueur et de motivation. Mais il m'a permis d'améliorer mes *soft skills* et mes *hard skills*.

## Bibliographie

- 07 DECEMBRE 2016. - *Loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.* (2024). Service Public Fédéral Justice. Versions archivée n°10  
[https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi\\_loi/article.pl?language=fr&arch=010&lg\\_tx=F&type=&sort=&numac\\_search=2016011493&cn\\_search=2016120702&caller=SUM&&view\\_numac=2016120702f#LNK0004](https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/article.pl?language=fr&arch=010&lg_tx=F&type=&sort=&numac_search=2016011493&cn_search=2016120702&caller=SUM&&view_numac=2016120702f#LNK0004)
- Académie-Française. (s.d.). *Légitimité*. Dictionnaire de l'Académie-Française.  
<https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9L0538>
- Adams, C. A. et Evans, R. (2004). *Accountability, Completeness, Credibility, and the Audit Expectations Gap*. The Journal of Corporate Citizenship, 14, 97–115.  
<http://www.jstor.org/stable/jcorpciti.14.97>
- Agbohoun, Y. (2023). *Principe et règle de fonctionnement de l'audit externe*. Mooncard. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.mooncard.co/fr/cas-usage/comptabilite/audit-financier/audit-externe>
- Agliati, M.M. (2021). *An Economic Analysis and Review of Non-Financial Reporting in the European Union : What Went Wrong with Directive 2014/95/EU*. Emle. Consulté le 24 avril 2024 à l'adresse [https://emle.org/wp-content/uploads/2021/11/EMLE\\_Thesis\\_Agliati\\_Micol-Maria.pdf](https://emle.org/wp-content/uploads/2021/11/EMLE_Thesis_Agliati_Micol-Maria.pdf)
- Andon, P., Clinton Free, C. (2012). *Auditing and crisis management: The 2010 Melbourne Storm salary cap scandal, Accounting, Organizations and Society*, Volume 37, Issue 3, 2012, Pages 131-154, ISSN 0361-3682,  
<https://doi.org/10.1016/j-aos.2012.01.004>.
- Aplanet. (2024). *La définition des ESRS et l'importance de leur implication*. Aplanet. Consulté le 24 avril 2024 à l'adresse [https://aplanet.org/fr/ressources/esrs/#:~:text=Les%20ESRS%20\(European%20Sustainability%20Reporting,et%20de%20gouvernance%20\(ESG\)](https://aplanet.org/fr/ressources/esrs/#:~:text=Les%20ESRS%20(European%20Sustainability%20Reporting,et%20de%20gouvernance%20(ESG)).
- Atkins, J. et Maroun, W. (2015), "Integrated reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African institutional investors", Meditari Accountancy Research, Vol. 23 No. 2, pp. 197-221. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2014-0047>
- Aurys. (2023). *L'audit externe : guide complet*. Aurys. Consulté le 15 avril 2024 à l'adresse <https://aurys.fr/actualites/actualites-nos-metiers/audit-externe/>
- Baker, J. et Baker, P. (2019). *User Perceptions of Sustainability Reporting*. 10.14738/abr.77.6751. [https://www.researchgate.net/profile/Jay-Baker/publication/359848999\\_User\\_Perceptions\\_of\\_Sustainability\\_Reportin/li](https://www.researchgate.net/profile/Jay-Baker/publication/359848999_User_Perceptions_of_Sustainability_Reportin/li)

[nks/6251cee4ef0134206664e4d0/User-Perceptions-of-Sustainability-Reporting.pdf](#)

- Boiral, O., Brotherton, M.-C. et Talbot, D. (2023). "What you see is what you get? Building confidence in ESG disclosures for sustainable finance through external assurance." Wiley Online Library. <https://doi.org/10.1111/beer.12630>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. et Brotherton, MC. (2018) Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. J Bus Ethics 155, 703–721 (2019). <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Braudo, S. (2024). Définition de légitimité. Dictionnaire du droit privé. <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/legitimite.php>
- Callens Vandelanotte. (2024). Stratégie relative à l'audit du contrôle légal des comptes. Document interne.
- Carey, P., Khan, A., Mihret, D.G. et Muttakin, M.B (2021). Voluntary sustainability assurance, capital constraint and cost of debt: International evidence. Int J Audit. 2021; 25: 351–372. <https://doi.org/10.1111/ijau.12223>
- Caseware. (2023). Audit interne et audit externe. Caseware. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.caseware.com/ca/fr/ressources/blogue/internal-vs-external-auditing/>
- Chalmers, J., Picard, N., Eastman, H. et Wilkinson, G. (2022). PWC's Global Investor Survey 2022. PWC. Consulté le 15 mai 2024 à l'adresse <https://www.pwc.com/gx/en/global-investor-survey/PwC-Global-Investor-Survey-2022.pdf>
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A. et Turley, S. (2019), "Exploring diversity in sustainability assurance practice: Evidence from assurance providers in the UK", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 32 No. 2, pp. 556-580. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2940>
- Chrétien, F. (2021). Tout savoir sur le diagramme d'Ishikawa et pourquoi l'utiliser dans votre management. Cadremploi. Consulté le 5 juillet 2024 à l'adresse <https://www.cadremploi.fr/editorial/conseils/conseils-carriere/le-diagramme-dishikawa>
- Corley, K. G., et Gioia, D. A. (2004). Identity Ambiguity and Change in the Wake of a Corporate Spin-off. Administrative Science Quarterly, 49(2), 173-208. <https://doi.org/10.2307/4131471>
- CSA : Code des sociétés et associations. (2019). <https://www.ibri-re.be/docs/default-source/fr/Documents/actualites/nouveau-CSA/Nouveau->

## CSA-compilation-textes.pdf

- D'Ieteren, (2021). *Financial and Directors' Report 2021. Belron Non-Financial disclosure.* Consulté le 24 avril 2024 à l'adresse <https://dieterengroup.imgix.net/documents/sustainability-reporting/NON-FINANCIAL-DISCLOSURE-2021-Belron.pdf>
- De Clercq, R. et Van Melckebeke, L. (2023). *CSRD Accelerator Tool.* Deloitte. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/climate-and-sustainability/articles/csr-accelerator-tool.html>
- Dechert LLP. (2020). *Overview of the EU Non-Financial Reporting Directive.* Dechert LLP. Consulté le 5 mars 2024 à l'adresse : <https://www.dechert.com/knowledge/onpoint/2020/6/overview-of-the-eu-non-financial-reporting-directive.html>
- Delacroix, M. (2024). *Exigences légales du contrôle.* [Syllabus en ligne]. ICHEC. <https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=489>
- Duff, A. (2017). *Corporate social responsibility as a legitimacy maintenance strategy in the professional accountancy firm,* The British Accounting Review, Volume 49, Issue 6, 2017, Pages 513-531, ISSN 0890-8389, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.08.001>.
- EDC. (2023). *Audit interne et externes : quelle différence ?* EDC Paris Business School. Consulté le 15 avril 2024 à l'adresse <https://www.edcparis.edu/fr/blog/audit-interne-et-externe-quelles-differences>
- EFRAG, (2022). *Draft European Sustainability Standards.* EFRAG. Consulté le 15 avril 2024 à l'adresse <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/08%20Draft%20ESRS%20E1%20Climate%20Change%20November%202022.pdf>
- Eur-Lex. (2017). *Lignes directrices sur l'information non-financière (méthodologie pour la communication d'informations non-financières.* Eur-Lex. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=FR)
- Eur-Lex. (2019). *Lignes directrices sur l'information non-financière : supplément relatif aux informations en rapport avec le climat.* Eur-Lex. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=IT)
- European Commission, Directorate-General for Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union, Groen, W., Alcidi, C., Simonelli, F. et al.

(2021). *Study on the non-financial reporting directive – Final report*, Publications Office, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2874/229601>  
<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1ef8fe0e-98e1-11eb-b85c-01aa75ed71a1/language-en>

- EY. (2023). *How the Corporate Sustainability Reporting Directive could impact businesses globally*. EY. Consulté le 5 juillet 2024 et accessible à [https://www.ey.com/en\\_us/media/podcasts/sustainability-matters/2023/02/season-4-episode-8-how-the-corporate-sustainability-reporting-directive-could-impact-businesses-globally](https://www.ey.com/en_us/media/podcasts/sustainability-matters/2023/02/season-4-episode-8-how-the-corporate-sustainability-reporting-directive-could-impact-businesses-globally)
- Farooq, M.B. et de Villiers, C. (2020), "How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 33 No. 2, pp. 417-445. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3727>
- Fastrez, D. (2024). *NFRD : l'ancêtre de la norme de reporting extra-financier CSRD*. Hello Carbo. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.hellocarbo.com/blog/calculer/nfrd/>
- Fischer, D., (2023). *Double Materiality*. IBR 2023. Présentation PowerPoint. Document interne.
- ForvisMazars. (2021). *La Taxonomie européenne : financer une croissance durable*. ForvisMazars. Consulté le 28 juin 2024 à l'adresse <https://www.forvisForvisMazars.com/fr/fr/services/transformation-durable/integration-de-la-taxonomie-europeenne>
- FSMA. (2019). *Respect par les sociétés cotées belges des obligations de publication d'une déclaration non financière. Étude 47*. FSMA. Consulté le 15 mai 2024 à l'adresse [https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/FR/studies/study47\\_fr.pdf](https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/FR/studies/study47_fr.pdf)
- FSMA. (2019). *Respect par les sociétés cotées belges des obligations de publication d'une déclaration non financière*. [https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/FR/studies/study47\\_fr.pdf](https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/FR/studies/study47_fr.pdf)
- FSMA. (2021). *Reporting non-financier : Étude de suivi et orientations à l'attention des sociétés belges cotées*. FSMA. [https://www.fsma.be/sites/default/files/media/files/2021-06/study48\\_fr.pdf](https://www.fsma.be/sites/default/files/media/files/2021-06/study48_fr.pdf)
- FSMA. (2021). *Respect par les sociétés cotées belges des obligations de publication d'une déclaration non financière. Étude 48*. FSMA. Consulté le 15 mai 2024 à l'adresse [https://www.fsma.be/sites/default/files/media/files/2021-06/study48\\_fr.pdf](https://www.fsma.be/sites/default/files/media/files/2021-06/study48_fr.pdf)

- FSMA. (2024). Qu'est-ce que la FSMA. FSMA. Consulté le 5 juillet et accessible à <https://www.fsma.be/fr/quest-ce-que-la-fsma>
- Gaborit, B. (2024). *Construire un plan de transition aligné avec la CSRD*. Sami.eco. Consulté le 8 avril 2024 à l'adresse <https://www.sami.eco/blog/plan-de-transition-csrd>
- Gillet, C. (2012), "A study of sustainability verification practices: the French case", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 8 No. 1, pp. 62-84. <https://doi.org/10.1108/18325911211205748>
- Gioia, D. A., Corley, K. G. et Hamilton, A. L. (2013). *Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research: Notes on the Gioia Methodology*. Organizational Research Methods, 16(1), 15-31. <https://doi.org/10.1177/1094428112452151>
- Gollier, J-M. (2024). *La directive relative à la publication d'informations en matière de durabilité*. La Tribune – Avocats. Consulté le 24 avril 2024 à l'adresse <https://latribune.avocats.be/fr/la-directive-relative-a-la-publication-d-informations-en-matiere-de-durabilite-csrd>
- Greenscope. (2023). *Double matérialité*. Greenscope. Constulé le 24 avril 2024 à l'adresse <https://fr.greenscope.io/studies/double-materiality>
- Guénin-Paracini, H. et Gendron, Y. (2010). *Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order*, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 21, Issue 2, 2010, Pages 134-158, ISSN 1045-2354, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11.003>.
- Guénin-Paracini, H. et Gendron, Y. (2011). *Henri Guenin-Paracini, Yves Gendron. Les auditeurs financiers comme pharmakoi modernes : du paradoxe de la légitimité de l'audit*. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558364 <https://shs.hal.science/halshs-00558364/document>
- Hahnkamper-Vandenbulcke, N. (2021). *Non-financial Reporting Directive.* ; europarl.europa.eu [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS\\_BR\\_I\(2021\)654213\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BR_I(2021)654213_EN.pdf)
- Hee-Kyung, K., Burnasheva, R. et Suh., Y.G. (2022). "Perceived ESG (Environmental, Social, Governance) and Consumers' Responses: The Mediating Role of Brand Credibility, Brand Image, and Perceived Quality" Sustainability 14, no. 8: 4515. <https://doi.org/10.3390/su14084515>
- High Fliers. (2017). *The Graduate Market in 2017*. High Fliers Research. [https://www.highfliers.co.uk/download/2017/graduate\\_market/GMReport17.pdf](https://www.highfliers.co.uk/download/2017/graduate_market/GMReport17.pdf)

## df

- Holm, C. et Zaman, M. (2012). *Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy*, Accounting Forum, Volume 36, Issue 1, 2012, Pages 51-61, ISSN 0155-9982, <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.11.004>
- IFAC. (2012). ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. IFAC. Consulté le 15 mai 2024 à l'adresse <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20ISAE%203410%20Assurance%20Engagements%20on%20Greenhouse%20Gas%20Statements-final.pdf>
- IIA. (2017). *Définition de l'audit interne*. The Institute of Internal Auditors. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse [https://docs.iiia.com/wp-content/uploads/2018/05/CRIPP\\_2017\\_Definition.pdf](https://docs.iiia.com/wp-content/uploads/2018/05/CRIPP_2017_Definition.pdf)
- Implid. (2024). *CSRD, Que dit la nouvelle directive européenne sur le reporting de durabilité des sociétés*. Implid. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.implid.com/article/csrnque-dit-la-nouvelle-directive-europeenne-sur-le-reporting-de-durabilite-des-societes>
- IRE. (2023). *ESG et CSRD – le rapport de durabilité bientôt une obligation pour de plus en plus de bars*. IRE <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/esg-le-rapport-de-durabilite-bient-t-une-obligation-pour-de-plus-en-plus-d-entreprises>
- IRE. (2024). *De l'assurance limitée à l'assurance raisonnable*. IRE. Constulé le 15 mai. 2024 à l'adresse <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/esg/de-l-assurance-limit-e-l-assurance-raisonnable>
- IRE. (2024). *Notre mission : créateur de confiance*. IRE. Consulté le 15 avril 2024) à l'adresse <https://www.ibr-ire.be/fr/notre-profession/missions/notre-mission-createur-de-confiance>
- IRE. (s.d.). *Le contrôle selon les normes internationales d'audit avec un degré de certitude raisonnable*. IRE. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/brochures/fiches-d-information-2020/A-le-controle-selon-les-normes-internationales-audit.pdf>
- Jones, M. J. et Solomon, J. F. (2010). *Social and environmental report assurance: Some interview evidence*. Accounting Forum, 34(1), 20–31. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.11.002>
- Koh, H.-K., Regina B., et Suh, Y. G. (2022). "Perceived ESG (Environmental, Social, Governance) and Consumers' Responses: The Mediating Role of Brand Credibility,

*"Brand Image, and Perceived Quality"* *Sustainability* 14, no. 8: 4515.  
<https://doi.org/10.3390/su14084515>

- Krasodomska J, Simnett R et Street DL. (2021). *Extended external reporting assurance: Current practices and challenges*. *J Int Financ Manage Account.* 2021; 32: 104–142. <https://doi.org/10.1111/jifm.12127>
- Lherm, F. (2013). *Entre efficacité et légitimité : l'audit « scientifié » et la dimension du croire dans le système financier*. Nouvelle revue de psychosociologie, 16, 139-153. <https://doi.org/10.3917/nrp.016.0139>
- Locke, K., Feldman, M. S. et Golden-Biddle, K. (2016). *Discovery, Validation and Live Coding*. Routledge, Taylor and Francis Group.  
[https://www.researchgate.net/publication/303565037\\_Discovery\\_Validation\\_and\\_Live\\_Coding](https://www.researchgate.net/publication/303565037_Discovery_Validation_and_Live_Coding)
- Lombardi R., Cicchini D. et Principale S. (2024). *Auditing Challenges in Environmental Reportingin Climate Change and Corporate Reporting in Europe* (182-200). Cambridge Scholars Publishing  
[https://books.google.be/books?hl=fr&lr=&id=nd8EEQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA182&dq=sustainable+reporting+audit&ots=5M7I-U00ms&sig=xUneiRhLJLxLIS7ai9aUaSpi520&redir\\_esc=y#v=onepage&q=sustainable%20reporting%20audit&f=false](https://books.google.be/books?hl=fr&lr=&id=nd8EEQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA182&dq=sustainable+reporting+audit&ots=5M7I-U00ms&sig=xUneiRhLJLxLIS7ai9aUaSpi520&redir_esc=y#v=onepage&q=sustainable%20reporting%20audit&f=false)
- Magness, V. (2006). "Strategic posture, financial performance and environmental disclosure: An empirical test of legitimacy theory", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 19 No. 4, pp. 540-563.  
<https://doi.org/10.1108/09513570610679128>
- Mahmut, A., Güzhan, G. et Korkmaz, E., (2022). "Impact of ESG performance on firm value and profitability." *Borsa Istanbul Review*, Volume 22, Supplement 2, 2022, Pages S119-S127, ISSN 2214-8450,  
<https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.11.006>.
- Manes-Rossi, F., Tiron-Tudor, A., Nicolò, G. et Zanellato, G. (2018). *Ensuring More Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure—De Facto and De Jure Evidence*. *Sustainability*. 2018; 10(4):1162.  
<https://doi.org/10.3390/su10041162>
- Nguyen, A. (2024). *CSRD COMPLIANCE: PREPARING FOR SUCCESSFUL SUSTAINABILITY REPORTING*. Seneca ESG. Consulté le 5 juillet 2024 et accessible à <https://senecaesg.com/insights/csr-compliance-preparing-for-successful-sustainability-reporting/>
- Nguyen, L.P. (2020). The consequences of corporate social responsibility disclosure. [Thèse de Doctorat]. Université de Rennes 1

<https://theses.hal.science/tel-02983419v1/document>

- Nolf., S., (2024). *Contrôle interne et gestion des risques*. [Syllabus en ligne]. ICHEC. <https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1263>
- Nys, E., (2023). *Audit et compétences professionnelles*. [Syllabus en ligne]. ICHEC. <https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=995>
- O'Dwyer, B., Owen, D. et Unerman, J. (2011). *Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting*, Accounting, Organizations and Society, Volume 36, Issue 1, 2011, Pages 31-52, ISSN 0361-3682, <https://doi.org/10.1016/j-aos.2011.01.002>.
- Petricica, A. E. et Buboi, A. (2024). *The Role of Accounting and Audit in Sustainable Development*. Sciendo. <https://intapi.sciendo.com/pdf/10.2478/picbe-2024-0181>
- Pham, L., Hay, D., Miihkinen, A., Myllymäki, E.-R., Niemi, L. et Sihvonen, J. (2024). *Climate Risk Disclosures and Auditor Expertise*, The British Accounting Review, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101439>
- Pizzi, S., Venturelli, V. et Caputo, F. (2024). *Restoring trust in sustainability reporting: the enabling role of the external assurance*, Current Opinion in Environmental Sustainability, Volume 68, 2024, 101437, ISSN 1877-3435, <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2024.101437>.
- Power, M. K. (2003). *Auditing and the production of legitimacy*, Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issue 4, 2003, Pages 379-394, ISSN 0361-3682, [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2).
- Pupion, P. (2012). *Statistiques pour la gestion: Applications avec Excel, SPSS, Amos et SmartPLS*. Dunod. <https://doi.org/10.3917/dunod.pupio.2012.02>
- PWC. (2023). *CSRD's powerful effect*. PWC. Consulté le 5 juillet 2024 à l'adresse <https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/themes/sustainability/csrds-powerful-effect.html>
- PWC., (2022). *Training ISAE 3000*. IBR 2023. Présentation PowerPoint. Document interne.
- Rakotonavahy, I. (2024). *SBTI (Science-based Target Initiative) : la science au service de la stratégie climatique des entreprises*. HelloCarbo. Consulté le 24 avril 2024 à l'adresse <https://www.hellocarbo.com/blog/reduire/sbti/#:~:text=Elle%20encourage%20les%20entreprises%20à,recommandations%20faites%20par%20le%20GIEC>.

- Ritchie, H. et Roser, M. (2024). *CO<sub>2</sub> emissions*. Our World In Data. Consulté le 15 mai 2024 à l'adresse <https://ourworldindata.org/co2-emissions#cumulative-co2-emissions>
- Simnett, R., Vanstraelen, A. et Chua, W.F. (2009). ; *Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison*. The Accounting Review 1 May 2009; 84 (3): 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>
- Storero, J.K. et Barychev, Y. (2022), *Creating a Sustainable Corporation for the Long Term: A Guide to Effectively Implementing ESG Initiatives for Boards*. Board Leadership, 2022: 2-7. <https://doi.org/10.1002/bl.30224>
- Suddaby, R., et Greenwood, R. (2001). *Colonizing Knowledge: Commodification as a Dynamic of Jurisdictional Expansion in Professional Service Firms*. Human Relations, 54(7), 933-953. <https://doi.org/10.1177/0018726701547007>
- Suddaby, R. et Greenwood, R. (2001). *Colonizing Knowledge: Commodification as a Dynamic of Jurisdictional Expansion in Professional Service Firms*. Human Relations, 54(7), 933-953. <https://doi.org/10.1177/0018726701547007>
- Sun, Y., Zhao, D. et Cao, Y., (2024). *The impact of ESG performance, reporting framework, and reporting assurance on the tone of ESG disclosures: Evidence from Chinese listed firms*, Journal of Cleaner Production, Volume 466, 2024, 142698, ISSN 0959-6526, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2024.142698>.
- Turner, L. et Weirich, T. (2023). *Expanding the Concept of Materiality to Environmental, Social, and Governance: Audit Issues and Implications*. Current Issues in Auditing 1 April 2023; 17 (1): A50–A58. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-010>
- UNEP. (2023). *Emissions Gap Report 2023*. UN Environment Program. Consulté le 8 mars 2024 à l'adresse <https://www.unep.org/resources/emissions-gap-report-2023>
- Van Campenhoudt, L., Marquet, J., Quivy, R. (2017). *Le manuel de recherche en Sciences Sociales*. Armand Colin. [Syllabus en ligne]. <https://moodle.ichec.be/mod/page/view.php?id=11249>
- Van Hoof, E., (2023). *International Standards of Auditing*. [Syllabus en ligne]. ICHEC. <https://moodle.ichec.be/course/view.php?id=1256>
- Vera-Martínez, J., Alvarado-Herrera, A. et Currás-Pérez, R. (2021). *Do Consumers Really Care about Aspects of Corporate Social Responsibility When Developing Attitudes toward a Brand?* Journal of Global Marketing, 35(3), 193–207. <https://doi.org/10.1080/08911762.2021.1958277>
- Watts, R. L., et Zimmerman, J. L. (1990). *Positive Accounting Theory: A Ten-Year Perspective*. The Accounting Review, 65(1), 131–156.

<http://www.jstor.org/stable/247880>

- Yan, M., Jia, F., Chen, L. et Yan, F. (2022). *Assurance process for sustainability reporting: Towards a conceptual framework*, Journal of Cleaner Production, Volume 377, 2022, 134156, ISSN 0959-6526, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>.

## Compléments bibliographiques

- Dierynck, B., Kadous, K. et Peters, C. P. H., (2023). *Learning in the auditing profession: A framework and future directions*, Accounting, Organizations and Society, 2023, 101534, ISSN 0361-3682, <https://doi.org/10.1016/j-aos.2023.101534>.
- Du, S., Xu, X. et Yu, K. (2020). *Does corporate social responsibility affect auditor-client contracting? Evidence from auditor selection and audit fees*, Advances in Accounting, Volume 51, 2020, 100499, ISSN 0882-6110, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100499>.
- Lee, M. T. et Raschke, R. L. (2023). *Stakeholder legitimacy in firm greening and financial performance: What about greenwashing temptations?*☆, Journal of Business Research, Volume 155, Part B, 2023, 113393, ISSN 0148-2963, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2022.113393>.
- Liljeblom, E., Mollah, M., Akbar, S., Atkins, J., Khaled Hussainey, K., Ntim, C. et Simsek, R., (2024). *The role of finance, accounting and governance in sustainability and sustainable development*, Journal of Sustainable Finance and Accounting, Volume 1, 2024, 100005, ISSN 2950-3701, <https://doi.org/10.1016/j.josfa.2024.100005>.
- Maroun, W. et Duboisée de Ricquebourg, A. (2024). *How auditors identify and report key audit matters - An organizational routines perspective*, The British Accounting Review, Volume 56, Issue 2, 2024, 101263, ISSN 0890-8389, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101263>.
- Schrank, R., (2022). *Should Financial Auditors Provide ESG Assurance?* (April 5, 2022). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4075736> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4075736>
- Song, Y., Wu, H. et Ma, Y. (2023). *Does ESG performance affect audit pricing? Evidence from China*, International Review of Financial Analysis, Volume 90, 2023, 102890, ISSN 1057-5219, <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102890>.
- Zahid, R. M. A., Khan, M.K., Anwar, W. et Maqsood, U. S. (2022). *The role of audit quality in the ESG-corporate financial performance nexus: Empirical evidence from Western European companies*, Borsa Istanbul Review, Volume 22,

Supplement 2, 2022, Pages S200-S212, ISSN 2214-8450,  
<https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.08.011>.