

Avis n°2026-01 de la Haute autorité de l'audit relatif aux diligences des vérificateurs des informations en matière de durabilité désignés par les entreprises de la vague 2 de la Corporate Sustainability Reporting Directive « CSRD » du 14 décembre 2022

La loi DDADUE du 30 avril 2025, adoptée à la suite de la publication, le 3 avril 2025, de la directive « Stop the Clock », a reporté l'entrée en vigueur de l'obligation légale de publication des informations en matière de durabilité pour les exercices 2025 et 2026 pour les entités de la « vague 2 » de la directive CSRD (i.e. toute entité non cotée sur un marché réglementé de l'Union Européenne présentant au moins deux des critères suivants sur les deux derniers exercices cumulatifs : 250 salariés, 50 M€ de CA, 25 M€ de bilan).

Certaines entités de la vague 2 avaient désigné un ou des vérificateurs des informations en matière de durabilité avant la publication de la loi du 30 avril 2025. Cette situation a suscité de leur part ou de celle de ces vérificateurs d'informations en matière de durabilité des interrogations sur les diligences à accomplir et sur la nécessité ou non d'établir un rapport en l'absence de publication d'informations en matière de durabilité.

Compte tenu de l'importance de ces interrogations, la Haute autorité, en application de l'article R. 820-5 alinéa 2 du code de commerce, s'est saisie de ce sujet, qu'elle a examiné au cours de la séance du collège du 26 mars 2026 à l'issue de laquelle elle a émis l'avis suivant.

Avis de la Haute autorité

La Haute autorité a précisé dans ses lignes directrices relatives à la mission de certification des informations en matière de durabilité et de contrôle des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852, publiées en octobre 2024 et mises à jour en janvier 2026, les diligences qui incombent au vérificateur des informations en matière de durabilité désigné par une entité soumise à l'obligation de publier dans son rapport de gestion des informations en matière de durabilité ainsi qu'un modèle de rapport du vérificateur pour présenter son avis.

Il résulte de la combinaison des articles L. 232-6-3, L. 22-10-36, L. 233-28-4 et L. 821-54 II 1 et 2 du code de commerce que le commissaire aux comptes chargé d'une mission de certification des informations en matière de durabilité n'est tenu d'émettre un avis portant sur la conformité de l'entité à ses obligations en matière de durabilité que si cette entité est soumise légalement à l'obligation de publication des informations.

S'agissant des organismes tiers indépendants (OTI), si la rédaction de l'article L. 822-24 du code de commerce diffère légèrement de l'article L. 821-54 II du même code en ce qu'elle ne précise pas expressément que la mission ne s'applique que « lorsque l'entité [y] est soumise », cet article renvoie cependant aux dispositions des articles L. 22-10-36, L. 232-6-3 et L. 233-28-4 du code de commerce c'est-à-dire aux obligations de publication des informations en matière de durabilité incombant aux entités de la vague 2 reportées par la loi DDADUE précitée.

Par conséquent, sous réserve de l'appréciation des juridictions compétentes, la Haute Autorité considère qu'en l'absence d'obligation légale de publication des informations en matière de durabilité incombant à l'entité, le vérificateur des informations en matière de durabilité (commissaire aux comptes ou OTI) nommé par une entité de la vague 2 afin de se conformer à l'obligation légale

à laquelle elle était assujettie n'a pas, aux termes de la loi, de diligence à réaliser, d'avis à émettre et par conséquent, de rapport à établir.

La Haute autorité rappelle que les entités restent libres de se soumettre volontairement aux obligations de la CSRD.

Florence Peybernès
Présidente du Collège

