

Travaux du commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes sur les informations en matière de durabilité prévues par les textes issus de la transposition de la directive CSRD¹ et incluses dans le rapport de gestion

Avis de la H2A

27 février 2025

Les premières publications, dans le rapport de gestion, des informations en matière de durabilité, par les entreprises concernées par la directive CSRD, interviendront en 2025 et les travaux de certification de ces informations, par le vérificateur désigné par les entreprises, sont en cours.

Ces travaux sont menés en parallèle de ceux mis en œuvre par le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes à qui il revient, en sus de l'audit des comptes, d'effectuer des vérifications au titre du rapport de gestion.

Dans ce contexte, la H2A a été sollicitée pour préciser les travaux à accomplir par le commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes sur les informations en matière de durabilité incluses dans le rapport de gestion, question qu'elle n'a pas abordée dans les [lignes directrices](#) qu'elle a publiées en octobre 2024.

La H2A précise que les travaux attendus du commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes au titre du rapport de gestion sont édictés par la norme d'exercice professionnel « *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* »².

La H2A n'a pas encore procédé à la révision de cette norme, révision rendue nécessaire par la transposition, en droit français, de la directive CSRD puisque certaines dispositions de cette norme ne sont plus applicables³.

Avis de la H2A :

Le commissaire aux comptes en charge de la certification doit, mener, en sus du contrôle des comptes, des missions complémentaires.

Ces missions sont régies par des textes légaux et réglementaires qui en précisent l'objet, le contenu et le format de restitution (un rapport, une attestation, une conclusion formulée dans le rapport de certification des comptes, ...).

Pour plus d'information concernant ces missions complémentaires, visionner le replay des [rencontres de la H2A](#) organisées le 6 juin 2024

Le contrôle du rapport de gestion fait partie de ces missions.

Il est régi par le I de l'article L.821-54 et l'article R. 821-180 du code de commerce, dans leur rédaction issue de la transposition, en droit français, de la directive CSRD. Ces articles disposent que (soulignement ajouté) :

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

² Norme codifiée à l'article A.821-97 du code de commerce, élaborée sur le fondement des articles L.821-54, L.225-235, L.22-10-71, L.226-10-1, L.22-10-78 et L.441-14 du code de commerce

³ Les commissaires aux comptes des entreprises soumises à la Déclaration de Performance Extra Financière (DPEF) demeurent tenus d'attester l'inclusion de la DPEF dans le rapport de gestion (article L.823-10 dans sa version en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2024)

Article L.821-54

I. - Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

Article R.821-180

(...) Les commissaires aux comptes font état de leurs observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi que sur les comptes annuels et les comptes consolidés. (...)

Ces articles transposent, en droit français, les 1. et 2. de l'article 34 de la directive n°2013/34/UE qui disposent que :

Article 34 - Exigence générale

1. (...) le ou les contrôleurs légaux des comptes ou le ou les cabinets d'audit :

a) émettent un avis indiquant :

i) si le rapport de gestion concorde avec les états financiers pour le même exercice, et

ii) si le rapport de gestion a été établi conformément aux exigences légales applicables, à l'exclusion des exigences relatives à l'information en matière de durabilité prévues à l'article 19 bis de la présente directive (NDLR : informations en matière de durabilité] ; (...)

b) déterminent, à la lumière de la connaissance et de la compréhension de l'entreprise et de son environnement acquises au cours de l'audit, si des inexactitudes significatives ont été identifiées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, donnent des indications concernant la nature de ces inexactitudes.

2. Le premier alinéa du paragraphe 1 est applicable mutatis mutandis aux états financiers consolidés. Le second alinéa du paragraphe 1 est applicable mutatis mutandis aux états financiers consolidés et aux rapports consolidés de gestion.

Il en résulte que le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes est tenu de :

- vérifier que le rapport de gestion a été établi conformément aux exigences légales applicables, à l'exclusion des exigences relatives aux informations en matière de durabilité, informations dont il doit cependant vérifier, pour celles d'entre elles qui sont significatives au regard des comptes et qui peuvent être directement rapprochées des comptes, la concordance avec les comptes ;
- déterminer, à la lumière de la connaissance et de la compréhension de l'entreprise et de son environnement acquises au cours de l'audit, si des inexactitudes significatives existent ;
- rendre compte de ses conclusions sur ces deux points dans son rapport d'audit.

Il convient de rappeler que les informations en matière de durabilité font l'objet par ailleurs d'une certification propre⁴.

Enfin, la bonne connectivité des informations contenues dans les comptes avec les informations en matière de durabilité implique que le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes et le vérificateur des informations de durabilité⁵ se livrent chacun à une lecture attentive des informations fournies dans le rapport de gestion qui n'entrent pas dans leur périmètre de certification, afin d'apprécier la cohérence de ces informations avec les constats issus de l'ensemble des travaux qu'ils ont respectivement effectués.

Cette appréciation implique que le vérificateur, le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes consolidés, voire les commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'entité, échangent entre eux, en particulier lorsque l'un ou l'autre de ces intervenants identifie des incohérences dans les informations publiées⁶.

Si l'un d'entre eux identifie une incohérence dans les informations qui n'entrent pas dans le champ de sa mission, il lui revient d'en informer le professionnel expressément en charge du contrôle de ces informations afin que celui-ci détermine, selon son jugement professionnel et les textes applicables, les éventuelles actions à engager et les conclusions à en tirer dans son propre rapport.

⁴ La mission de certification des informations en matière de durabilité est une mission spécifique prévue aux articles L.821-54 et L.822-24 du code de commerce

⁵ Terme qui vise les professionnels en charge de la certification des informations en matière de durabilité qui peuvent être des commissaires aux comptes habilités ou des organismes tiers indépendants accrédités

⁶ Les articles L. 821-35 et L. 822-2 du code de commerce prévoient des dispositions spécifiques qui libèrent les commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes et les vérificateurs des informations en matière de durabilité, de leur secret professionnel les uns vis-à-vis des autres