



Modalités relatives à l'accréditation pour la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

Référence : INS INF 28
Indice de révision : 0
Décembre 2024

INTRODUCTION.....	2
1 GENESE DE L'ACCREDITATION DANS LE DOMAINE DE LA VERIFICATION DE DONNEES EXTRA-FINANCIERES.....	3
2 ECO SYSTEME GLOBAL APRES TRANSPOSITION EN DROIT NATIONAL DE LA DIRECTIVE CSRD.....	4
3 CALENDRIER DE TRANSITION REGLEMENTAIRE.....	5
4 CALENDRIER ASSOCIE POUR L'ACCREDITATION EN VUE DE LA VERIFICATION DES RAPPORTS DE DURABILITE AU TITRE DE LA DIRECTIVE CSRD.....	8
4.1 Ouverture de l'accréditation pour la vérification de rapports de durabilité CSRD	10
ANNEXE : QUESTIONS/REPNSES PRATIQUES :	11

LA VERSION ELECTRONIQUE FAIT FOI



Modalités relatives à l'accréditation pour la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

Référence : INS INF 28
Indice de révision : 0
Décembre 2024

Introduction

Au mois de décembre 2022, la directive CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive : Directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 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*) a été publiée au Journal Officiel de l'Union Européenne.

Elle est entrée en vigueur le 05 janvier 2023 donnant 18 mois aux états membres de l'Union Européenne pour qu'ils procèdent à sa transposition.

Cette directive constitue l'outil de transition vers une économie mondiale durable, tenant compte de la rentabilité à long terme, de la justice sociale et de la protection de l'environnement.

Selon un calendrier d'application progressif, elle impose aux entreprises commerciales de communiquer chaque année des informations les concernant en matière d'impact environnemental, social ou de gouvernance. Une nouveauté est apportée par cette directive : l'utilisation de normes européennes harmonisées pour le « reporting » des informations (*normes ESRS [European Sustainability Reporting Standards]*) pour en permettre une meilleure comparaison (cf. plus d'informations sur <https://entreprendre.service-public.fr/actualites/A16970>).

Afin de donner confiance dans la qualité et la fiabilité des informations publiées par les entreprises, la directive requiert une vérification annuelle de celles-ci par un organisme tiers qui peut être soit l'auditeur légal des comptes (en France le commissaire aux comptes) soit un prestataire de services d'assurance indépendant accrédité, si l'état membre le décide.

En France, l'ordonnance n°2023-1142 du 06 décembre 2023 (*relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales*) a transposé la directive en droit français et a « levé l'option » permettant d'autoriser la vérification des rapports de durabilité par des organismes accrédités.

Dans ce cadre, la révision 0 du présent document, rédigé par un groupe de travail piloté par le Comité de Section Inspection et composé de diverses parties intéressées par le dispositif, vise à :

- Rappeler la genèse de l'accréditation en France dans le domaine de la vérification de données extra-financières ;
- Présenter l'éco système global après transposition en droit national de la directive CSRD ;
- Présenter le calendrier de transition réglementaire ;
- Présenter le calendrier associé pour l'accréditation en vue de la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD ;
- Proposer en annexe quelques questions/réponses pratiques traitant de l'accréditation.

Une révision 1 du document devrait être publiée début 2025, dès lors que le point 4.1 « Ouverture de l'accréditation pour la vérification de rapports de durabilité CSRD » du présent document sera traité.



1 Genèse de l'accréditation dans le domaine de la vérification de données extra-financières

Dès 2010, la France s'est dotée d'un outil législatif visant à amorcer le virage vers une économie plus durable.

En effet, la loi 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement (Grenelle 2) a modifié un article du Code de Commerce pour imposer aux entreprises cotées sur les marchés réglementés ou celles dépassant un seuil de salariés ou de chiffre d'affaire d'inclure dans le rapport annuel de gestion des informations relatives à la prise en compte des conséquences sociales ou environnementales de leurs activités ainsi que de leurs engagements sociétaux en faveur du développement durable.

Dès la publication de cette loi, le décret n°2012- 2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale est venu préciser les informations qu'il fallait publier et le fait qu'elles devaient être vérifiées par un organisme tiers indépendant (OTI) accrédité.

Le Cofrac a alors développé un dispositif d'accréditation se basant sur la norme NF EN ISO/IEC 17020, norme générique relative aux métiers de l'inspection. A l'époque, ce référentiel avait été jugé le plus approprié à l'activité concernée. Pour pouvoir vérifier ces informations et rendre un avis sur la sincérité de celles-ci, tous les vérificateurs intéressés, qu'ils soient commissaires aux comptes ou organismes de contrôle, cabinets d'avocats, cabinets de conseil, etc. ont été accrédités.

La question de la méthode de vérification de ces informations a été posée dès le départ : des réponses ont été apportées par la publication de l'arrêté du 13 mai 2013 déterminant les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission et plus tard en juillet 2014 par la parution d'un fascicule de documentation FD X30-024 établi à la suite de travaux menés au sein de l'Afnor. Les commissaires aux comptes ont également fait évoluer leurs « diligences » afin de pouvoir réaliser cette activité de vérification de données non financières.

En 2017, le dispositif évolue légèrement (quant aux entreprises concernées par la déclaration sur la performance extra-financière et au contenu de cette déclaration) du fait de la transposition en droit national de la directive n°2014/95/UE dite « NFRD » (Non-Financial Reporting Directive) par le biais du décret n°2017-1265¹. Toutefois, les acteurs en charge de vérifier les informations publiées par les sociétés cotées et les grandes entreprises concernées restent les mêmes, commissaires aux comptes et organismes tiers, tous accrédités par le Cofrac.

En 2019, à la suite de la parution d'une norme dédiée à la vérification de données ou déclarations (NF EN ISO/IEC 17029), une période de transition a été mise en œuvre, sur 3 ans, pour amener l'ensemble des organismes accrédités à changer de référentiel d'accréditation passant de la norme NF EN ISO/IEC 17020 à la norme NF EN ISO/IEC 17029.

Cette transition est achevée depuis le 30 juin 2024, tous les organismes accrédités pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière - DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1. a) appliquent la même norme d'accréditation.

¹ Décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises

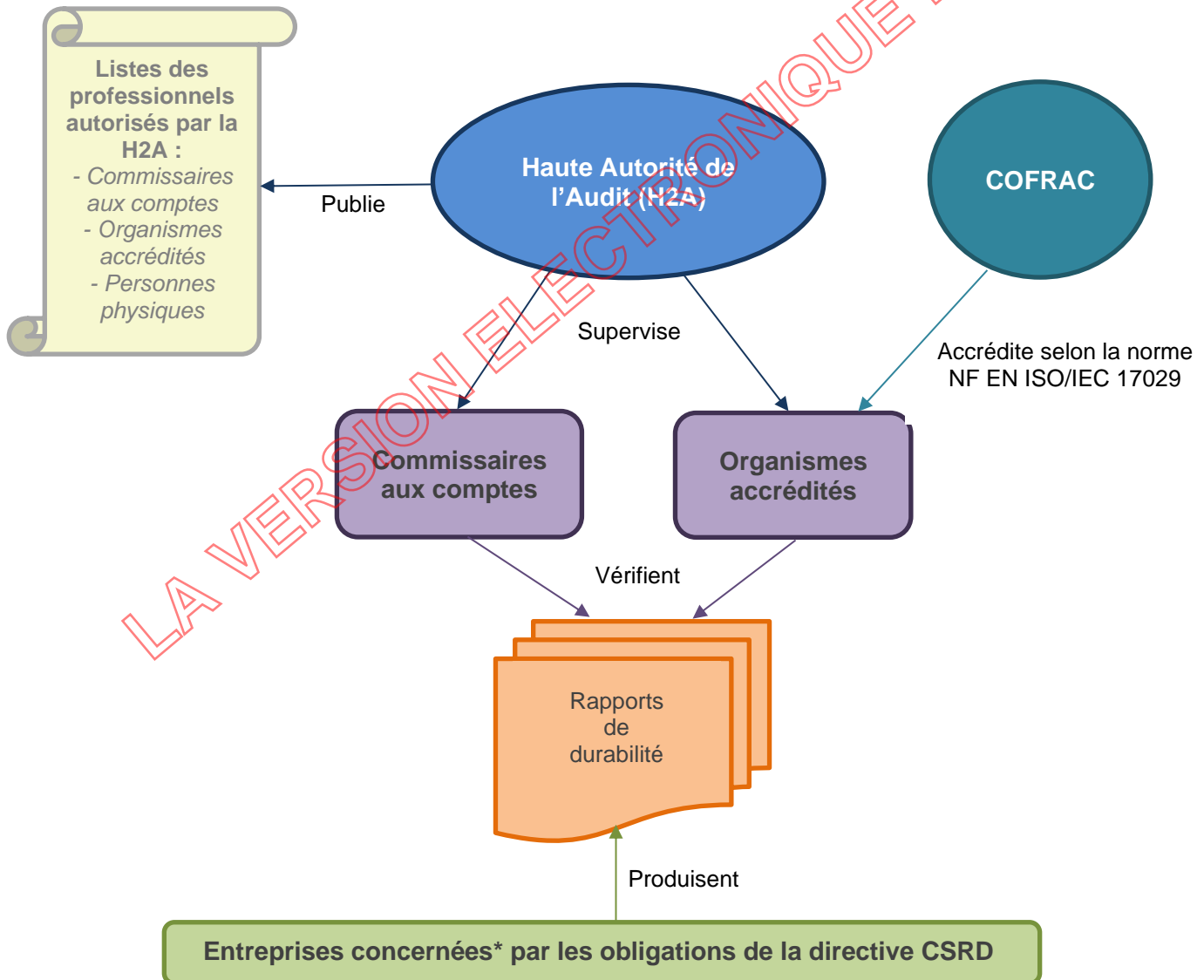
2 Eco système global après transposition en droit national de la directive CSRD

Les textes réglementaires de transposition de la directive CSRD prévoient une application des mêmes règles par l'ensemble des professionnels procédant à la vérification des rapports de durabilité produits par les entreprises, qu'ils soient commissaires aux comptes ou organismes tiers accrédités ainsi qu'une supervision de leur activité par une autorité.

Ce rôle est confié à l'ancien superviseur des commissaires aux comptes, le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) rebaptisé Haute Autorité de l'Audit (H2A) qui a vu ses missions élargies, ses compétences et moyens adaptés.

Cette autorité a en charge :

- La normalisation de l'activité en matière de vérification des rapports de durabilité ;
- La tenue des listes des professionnels autorisés à procéder à la vérification des rapports de durabilité ;
- Le contrôle et les sanctions disciplinaires des professionnels autorisés.



* **Calendrier d'application progressif** : cf. notice publiée par le ministère de l'économie https://www.economie.gouv.fr/files/files/2024/Notice_transposition_CSRD.pdf :

Tableau - Application de la directive CSRD

Entrée en vigueur de la directive CSRD	Premier reporting	Entreprises concernées
1 ^{er} janvier 2024	2025 (pour l'année 2024)	Entreprises déjà soumises à la directive sur la publication d'informations non financières en vigueur depuis 2018. C'est-à-dire les entreprises remplissant deux des critères suivants : plus de 500 salariés , plus de 50 millions € de chiffres d'affaires, plus de 25 millions € de total de bilan
1 ^{er} janvier 2025	2026 (pour l'année 2025)	Entreprises remplissant deux des critères suivants : plus de 250 salariés , plus de 50 millions € de chiffres d'affaires, plus de 25 millions € de total de bilan
1 ^{er} janvier 2026	2027 (pour l'année 2026)	PME cotées en bourse (sauf micro-entreprises) entreprises de moins de 10 salariés dont le total du bilan ne dépasse pas 450 000 € ou dont le montant net du chiffre d'affaires ne dépasse pas 900 000 €)

Tableau issu de la page : <https://entreprendre.service-public.fr/actualites/A16970>, mise à jour le 27/09/2024

3 Calendrier de transition règlementaire

Pour l'inscription des personnes physiques sur la liste du H2A, l'article L822-4 du Code de Commerce prévoit (dans sa version en vigueur depuis le 01 janvier 2024 modifié par l'Ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 - art. 19) :

« Une liste tenue par la Haute autorité de l'audit énumère les personnes physiques qui remplissent les conditions pour exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité.

Pour être inscrite sur cette liste, une personne physique doit remplir les conditions suivantes :

1° Être associée, dirigeant ou salariée d'une personne morale accréditée conformément à l'article L. 822-3 par le comité français d'accréditation ;

2° N'avoir pas été l'auteur de faits contraires à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à condamnation pénale ;

3° N'avoir pas été l'auteur de faits de même nature ayant donné lieu à une sanction disciplinaire de radiation ;

4° N'avoir pas été frappée de faillite personnelle ou de l'une des mesures d'interdiction ou de déchéance prévues au livre VI ;

5° Être titulaire d'un diplôme national de master ou d'un titre ou d'un diplôme conférant le grade de master délivré en France ou d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger et jugé de niveau comparable au diplôme national de master par le garde des sceaux, ministre de la justice ;

6° Avoir accompli un stage professionnel jugé satisfaisant d'une durée d'au moins huit mois auprès d'un organisme tiers indépendant inscrit sur la liste mentionnée à l'article L. 822-3 ou d'un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de L. 821-13, habilités à recevoir des stagiaires ;

7° Avoir subi avec succès l'épreuve portant sur la mission de certification d'informations en matière de durabilité mentionnée au 3° du I de l'article L. 821-18 ;

Par dérogation aux 1°, 5°, 6° et 7° du présent article, les personnes physiques qui justifient être agréées, dans un Etat membre de l'Union européenne, à effectuer une mission de certification des informations en matière de durabilité, peuvent être inscrites sur la liste mentionnée au premier alinéa, sous réserve de réussir un examen d'aptitude. »

Clause dite de « grand-père » ou principe d'antériorité :

Le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 pris en application de l'ordonnance n° 2023-1142 du 06 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales prévoit dans son article 37 :

« II. – Sont réputées satisfaire aux conditions prévues aux 6ième et 7ième du II de l'article L. 822-4 du code de commerce les personnes physiques associées, dirigeantes ou salariées des organismes tiers indépendants accrédités avant le 1er janvier 2026 pour procéder à la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière et qui justifient avoir validé une ou plusieurs formations homologuées mentionnées au III du présent article.

III. – La Haute autorité de l'audit homologue les formations qui :

- 1. Permettent aux candidats d'acquérir les connaissances nécessaires à l'exercice de la mission prévue au II de l'article L. 821-54 du code de commerce ;*
- 2 Totalisent une durée d'au moins 90 heures.*

La décision d'homologation indique la date à partir de laquelle la formation a commencé à respecter les conditions prévues à l'alinéa précédent. Les formations effectuées à partir de cette date sont comptabilisées dans le total prévu au 2 du III du présent article.

La Haute autorité de l'audit définit les critères relatifs à l'homologation de ces formations. Lorsqu'un commissaire aux comptes justifie avoir validé une ou plusieurs de ces formations, il est réputé avoir satisfait à son obligation de formation continue mentionnée au I de l'article L. 821-24 pour une durée de 90 heures au titre de l'année au cours de laquelle la formation a été validée.

Un arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, précise les modalités d'application du présent article »

L'arrêté du 28 décembre 2023 pris en application de l'article 37 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 06 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales précise :

« Art. 1er. – Pour l'application des I et II l'article 37 de l'ordonnance no 2023-1142 du 6 décembre 2023, les commissaires aux comptes et les personnes physiques associées, dirigeantes ou salariées au sein des organismes tiers indépendants accrédités ou en cours d'accréditation justifient auprès de la Haute autorité de l'audit l'accomplissement d'une ou plusieurs formations homologuées visée au III de l'article susvisé.

Art. 2. – I. – Les commissaires aux comptes et les personnes physiques associées, dirigeantes ou salariées au sein des organismes tiers indépendants accrédités ou en cours d'accréditation peuvent se prévaloir au titre de la formation visée à l'article 37 de l'ordonnance no 2023-1142 du 6 décembre 2023, des activités et expériences visées au II, dans la limite de 30 heures.

II. – Les activités et expériences mentionnées au I sont les suivantes : 1 La conception ou la dispense de tout ou partie d'une formation homologuée par la Haute autorité de l'audit ; 2 La vérification des informations figurant dans les déclarations de performance extra-financière en application du V de l'article L. 225-102-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi no 2021-1104 du 22 août 2021 ;



Modalités relatives à l'accréditation pour la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

Référence : INS INF 28
Indice de révision : 0
Décembre 2024

III. – Les commissaires aux comptes ou les personnes physiques associées, dirigeantes ou salariées au sein des organismes tiers indépendants accrédités ou en cours d'accréditation qui souhaitent bénéficier des dispositions du présent article en justifient auprès de la Haute autorité de l'audit.

IV. – Au regard des éléments qui lui sont transmis, la Haute autorité de l'audit détermine le nombre d'heures qui peuvent être prises en compte au titre de la formation.

Art. 3. – Le présent arrêté entre en vigueur le 1er janvier 2024 ».

Enfin, le **décret n° 2024-636** du 27 juin 2024 modifiant le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 aux fins de préciser la condition d'accréditation des organismes tiers indépendants avant le 1er janvier 2026 prévoit dans son article 1 :

« Art. 26-1. - Par dérogation aux dispositions des articles R. 822-1 et R. 822-6 du code de commerce, les personnes morales ayant obtenu avant le 1er janvier 2026 l'accréditation délivrée par le comité français d'accréditation pour procéder à la vérification des informations contenues dans la déclaration de performance extra-financière sont réputées, jusqu'à l'échéance de cette accréditation et au plus tard jusqu'au 1er janvier 2027, satisfaire à la condition d'accréditation requise pour l'inscription sur la liste mentionnée à l'article L. 822-3 du code de commerce. »

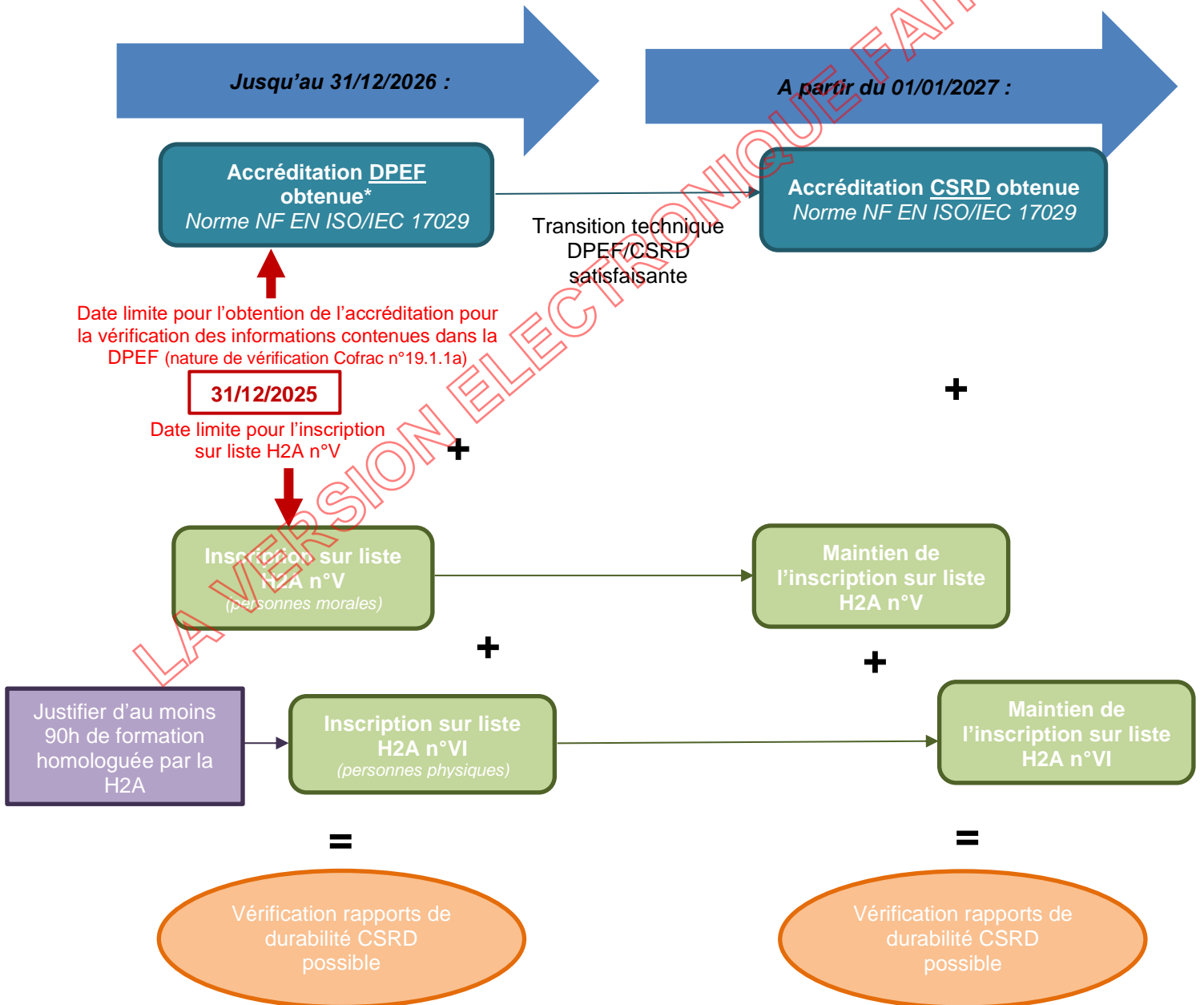
LA VERSION ELECTRONIQUE EST VALABLE

4 Calendrier associé pour l'accréditation en vue de la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

En vertu des textes cités au paragraphe précédent, le calendrier pour l'accréditation est le suivant :

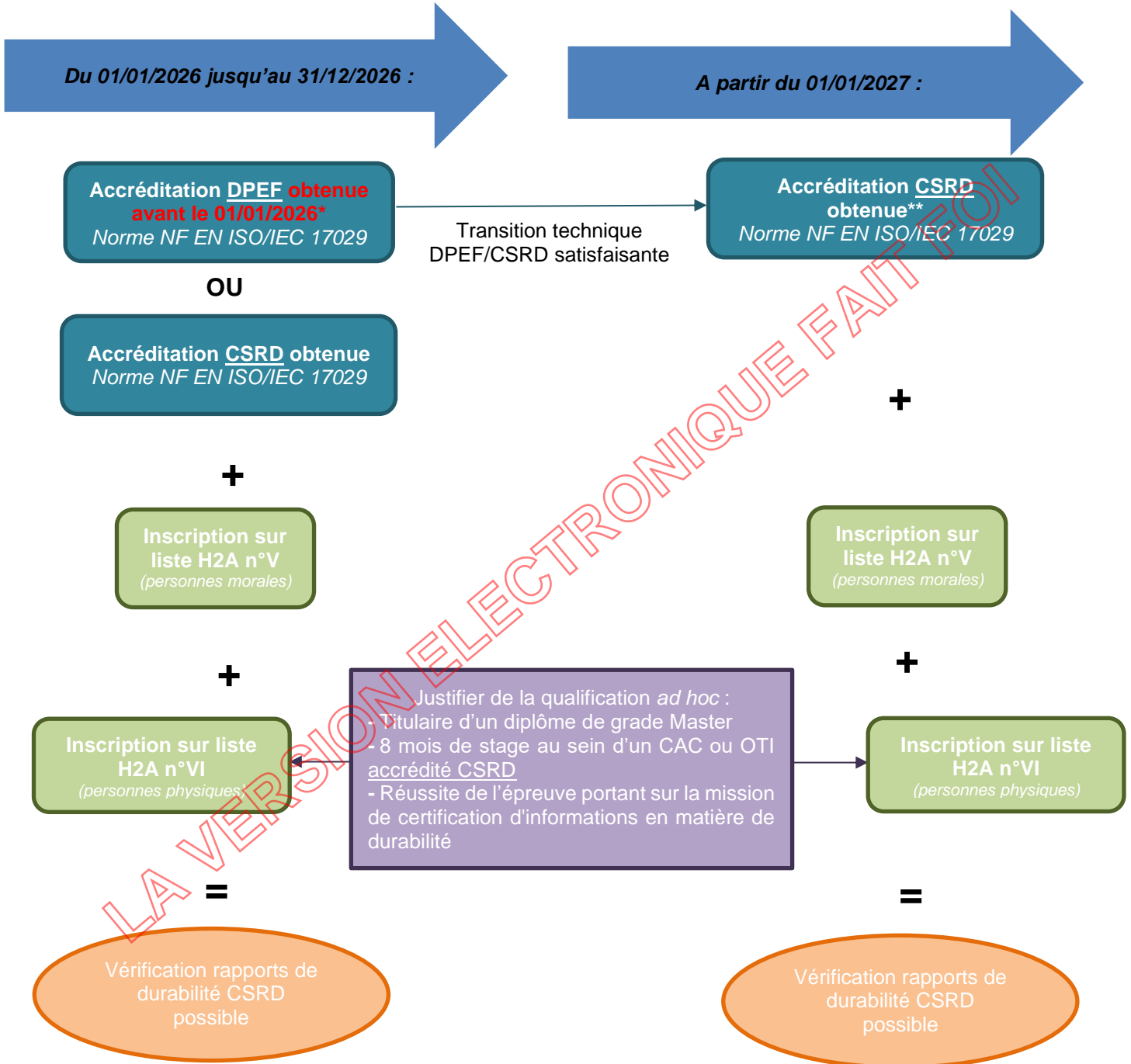
- Pour les organismes en démarche d'accréditation ou déjà accrédités sur la base de la norme NF EN ISO/IEC 17029 pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière - DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1.a du document Cofrac INS INF 06) :

Les dispositions en matière de formation pour l'inscription des personnes physiques sur la liste du H2A sont allégées (cf. ci-dessus clause dite de « grand-père » ou principe d'antériorité) :



* en application de l'article 1 du décret n° 2024-636 du 27 juin 2024 modifiant le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 aux fins de préciser la condition d'accréditation des organismes tiers indépendants avant le 1er janvier 2026

- A partir du 1^{er} janvier 2026, la clause dite de « grand-père » ne s'applique plus et les dispositions en matière de formation pour l'inscription des personnes physiques sur la liste du H2A sont plus conséquentes :



* en application de l'article 1 du décret n° 2024-636 du 27 juin 2024 modifiant le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 aux fins de préciser la condition d'accréditation des organismes tiers indépendants avant le 1er janvier 2026

** pas de nécessité d'avoir obtenu une accréditation DPEF préalablement à l'accréditation CSRD pour tout organisme qui ne souhaiterait procéder à la vérification des rapports de durabilité CSRD qu'à partir du 1^{er} janvier 2027



Modalités relatives à l'accréditation pour la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

Référence : INS INF 28
Indice de révision : 0
Décembre 2024

4.1 Ouverture de l'accréditation pour la vérification de rapports de durabilité CSRD

La date d'ouverture de l'accréditation pour la vérification de rapports de durabilité au titre de la directive CSRD correspondra à la date de révision du document Cofrac INS INF 06 (relatif à la définition de la portée d'accréditation disponible sur www.cofrac.fr) dans lequel la nature de vérification relative à ce type de rapports sera introduite.

LA VERSION ELECTRONIQUE FAIT FOI

ANNEXE : Questions/réponses pratiques :



- Jusqu'à quelle date puis-je déposer au Cofrac une demande d'accréditation pour une entité juridique pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière – DPEF ?
 - ➔ **Jusqu'au 31 mars 2025 au plus tard** car le délai observé pour l'obtention d'une accréditation est de 9 mois en moyenne.
 - ➔ Les documents à adresser à la section inspection du Cofrac (section.inspection@cofrac.fr), complétés, signés, avec les pièces jointes demandées, sont à télécharger sur le site Internet du Cofrac (www.cofrac.fr) : formulaires INS FORM 01, INS FORM 90
 - ➔ La portée de l'accréditation demandée doit correspondre à une nature de vérification listée dans le document INS INF 06 (disponible sur www.cofrac.fr), pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière – DPEF, il s'agit de la nature de vérification Cofrac n°19.1.1a.
- A ce jour, mon entité ne dispose pas de personnel ayant suivi les 90h de formations homologuées par la H2A (II art.37 du décret n°2023-1394) en vue de réaliser la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD. Puis-je déposer une demande d'accréditation pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière – DPEF ?
 - ➔ Oui mais il sera nécessaire de disposer d'au moins une personne ayant réalisé ces 90h de formations pour obtenir son inscription sur la liste n°VI de la H2A et pouvoir réaliser la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD, sous réserve d'obtention de l'accréditation DPEF avant le 31/12/2025.
- Où se procurer la norme NF EN ISO/IEC 17029 ?
 - ➔ Sur le site de l'Agence Française de Normalisation (www.afnor.org)
- Faut-il avoir réalisé une « simulation » de vérification d'informations contenues dans une déclaration sur la performance extra-financière – DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1. a) pour pouvoir déposer sa demande d'accréditation ?
 - ➔ Non mais celle-ci sera demandée pour l'organisation de l'évaluation de l'entité candidate à l'accréditation (en application du document Cofrac INS REF 05 « règlement d'accréditation »).
- Mon organisme est accrédité pour la vérification des informations contenues dans la déclaration sur la performance extra-financière - DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1a) et est inscrit sur les listes de la H2A en tant que personne morale et personne physique, peut-il émettre des avis produits à la suite de la vérification de rapports de durabilité CSRD en mentionnant une référence à l'accréditation DPEF octroyée ?
 - ➔ Non, dans ce cas, les avis émis ne peuvent pas faire référence à l'accréditation DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1a). Aucun document en lien avec l'activité de vérification de rapports de durabilité CSRD ne peut faire référence à l'accréditation DPEF (nature de vérification Cofrac n°19.1.1a). Seule une référence à l'inscription sur les listes de la H2A est possible.
- Quand pourrais-je déposer une demande d'accréditation pour la vérification de rapports de durabilité au titre de la directive CSRD ?



Modalités relatives à l'accréditation pour la vérification des rapports de durabilité au titre de la directive CSRD

Référence : INS INF 28

Indice de révision : 0

Décembre 2024

- Dès lors que le dispositif d'accréditation sera ouvert (d'ici le printemps 2025) et qu'une nature de vérification sera identifiée dans le document Cofrac INS INF 06, cf. point 4.1 ci-dessus.

LA VERSION ELECTRONIQUE FAIT FOI