

MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

COMMISSION DES REGLES ET USAGES
Assemblée générale du 11 avril 2025



AVANT-PROJET DE DÉCISION À CARACTÈRE NORMATIF RELATIVE A LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

SOMMAIRE

SYNTHÈSE.....	3
I. LA MISSION PARTICULIÈRE DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DU DURABILITÉ	4
II. IDENTIFIER L'AVOCAT AUDITEUR EN CHARGE D'UNE MISSION DE CERTIFICATION .	9
III. SÉCURISER LA COUVERTURE ASSURANCE RESPONSABILITÉ CIVILE PROFESSIONNELLE (RCP) DE LA MISSION DE CERTIFICATION.....	10
CONCLUSION.....	11
ANNEXE 1 : RÉOLUTION	13
ANNEXE 2 : GUIDE RELATIF A LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ - ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DU 7 FÉVRIER 2025.....	15

ENVOI À LA CONCERTATION POUR AVIS**DATE LIMITE DE REPONSE :****CADRE****Objet :****Destinataires :** Barreaux – syndicats – organismes techniques**Date de décision d'envoi à la concertation :****Réexamen final :****PROCÉDURE POUR MÉMOIRE****CNB | Règlement intérieur | Article 8.8 : Procédure d'adoption des décisions à caractère normatif :**

« Toute décision à caractère normatif fait l'objet d'un rapport à l'assemblée générale par le président de la commission permanente ou par un membre élu en charge du dossier. Ce rapport contient un exposé des motifs, un examen de proportionnalité conformément à la directive 2018/958 du Parlement européen et du Conseil du 28 juin 2018, et une proposition de rédaction de la décision à caractère normatif, ainsi que, le cas échéant, des propositions alternatives lorsque la commission permanente l'aura estimé nécessaire. La proposition adoptée est qualifiée « avant-projet de décision à caractère normatif ». Tout avant-projet de décision à caractère normatif est soumis dans les meilleurs délais aux ordres, syndicats professionnels et aux organismes techniques de la profession en vue de recueillir leur avis. L'assemblée générale fixe le délai dans lequel lesdits avis doivent parvenir au Conseil national pour être pris en compte. Les avis reçus sont examinés par la commission permanente en charge du dossier qui élabore le projet de décision à caractère normatif qui sera mis à l'ordre du jour de l'assemblée générale (...). »

Décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 | Article 38-1

« Les décisions unifiant par voie de dispositions générales les règles et usages de la profession d'avocat prises par le Conseil national des barreaux en application du premier alinéa de l'article 21-1 de la loi du 31 décembre 1971 susvisée sont, dans le délai de trente jours de leur date, notifiées par lettre recommandée avec demande d'avis de réception au garde des sceaux, ministre de la justice, et au conseil de l'ordre de chacun des barreaux. Elles sont publiées au Journal officiel de la République française. »

SYNTHÈSE

L'Union Européenne a adopté la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, également appelée « Corporate Sustainability Reporting Directive » (CSRD, ci-après « directive Durabilité »).

Celle-ci vise à améliorer la qualité des informations publiées par les entreprises en matière de durabilité. Elle impose des obligations de reporting aux entreprises concernées et exige une certification de ces informations par un tiers indépendant.

Lors des travaux de préparation de l'ordonnance de transposition, le CNB a demandé aux pouvoirs publics, dans sa résolution adoptée par l'Assemblée générale du 11 mai 2023, la possibilité pour les avocats d'exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité.

Cette directive a été transposée en droit français par :

- l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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 ;
- le décret d'application n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

L'ordonnance adoptée ouvre cette possibilité aux avocats.

En conséquence, l'assemblée générale du CNB a adopté, le 17 janvier 2025, la première partie d'un guide pratique sur la durabilité, concernant la mission de conseil en durabilité, puis le 7 février 2025, la seconde partie dudit guide concernant la certification. Cette dernière est annexée au présent rapport (**annexe 2**).

Lors de ces derniers travaux, il est apparu que la spécificité de la mission de l'avocat auditeur imposait que cet avocat puisse être clairement identifié lorsqu'il intervient en qualité d'auditeur.

Ainsi, la commission des règles et usages propose d'intégrer cette mission particulière dans l'article 6 du RIN « Le champ d'activité professionnelle de l'avocat », ce qui permettra au surplus d'avoir la certitude que la couverture d'assurance RCP des avocats couvre bien cette mission.

Examen de proportionnalité :

La commission des règles et usages a réalisé une analyse de la proportionnalité des ajouts proposés dans l'article 6 du Règlement intérieur national (RIN) conformément à la directive (UE) 2018/958 du Parlement européen et du Conseil du 28 juin 2018 relative à un contrôle de proportionnalité avant l'adoption d'une nouvelle réglementation de professions.

A l'issue de ces travaux d'identification et d'évaluation, il apparaît que ces insertions sont en adéquation avec les dispositions impératives de la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, également appelée « Corporate Sustainability Reporting Directive » (CSRD), laquelle a été transposée en droit français par :

- l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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 ;
- le décret d'application n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

Rendre obligatoire la déclaration de la mission de certification à l'Ordre en ajoutant cette mission dans l'article 6.4 « DECLARATIONS A L'ORDRE » du RIN n'aura aucune incidence sur la possibilité pour les avocats d'exercer cette mission puisque l'Ordre n'a pas à donner préalablement son autorisation à l'avocat auditeur. Au contraire, cette déclaration permettra à l'Ordre d'aider l'avocat à exercer cette mission dans de bonnes conditions.

En premier lieu, cette déclaration permettra à l'Ordre d'assurer une meilleure formation des avocats ayant déclaré cette mission, et d'informer le public ainsi que les entreprises que des avocats exercent cette mission dans leur ressort.

En second lieu, l'Ordre pourra s'assurer que cette mission est exercée dans le respect des principes essentiels de la profession, notamment du principe d'indépendance de l'avocat.

I. LA MISSION PARTICULIÈRE DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DU DURABILITÉ

1. SPÉCIFICITÉ DES RÈGLES APPLICABLES

Les OTI et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont soumis au **code de déontologie des CAC** dans l'exercice de leur mission de certification (C. com., art. L. 822-7). Ce code de déontologie est repris **en annexe 3** du guide annexé.

Les articles L. 822-6 à L. 822-13 du Code de commerce fixent ces règles déontologiques et les incompatibilités des OTI et des auditeurs.

Ces articles sont repris dans le guide annexé.

Ils prévoient notamment que :

- au sein de l'OTI, la mission de certification est exercée par un auditeur des informations en matière de durabilité (personne physique), au nom de l'OTI (structure d'exercice). L'auditeur signe le rapport de certification des informations en matière de durabilité. Il ne peut exercer cette mission qu'au nom d'un seul OTI dont il est associé, actionnaire, dirigeant, ou salarié (C. com., art. L. 822-6).

Notons à cet égard que la direction des Affaires civiles et du Sceau a annoncé un décret qui établirait de manière spécifique la déontologie de l'auditeur et qui se substituerait au code de déontologie des CAC.

- l'interdiction pour l'avocat de cumuler les missions de conseil dans la publication des informations en matière de durabilité et de certification de ces mêmes informations auprès d'une même entreprise (Cf. Le guide sur la durabilité – Partie conseil, point 2.3.2.1, adopté par l'AG du CNB du 17 janv. 2025) ;
- l'interdiction pour les OTI et les auditeurs de détenir un intérêt direct ou indirect au sein d'une entité pour le compte de laquelle est exercée une mission de certification des informations en matière de durabilité (C. com., art. L. 822-8 à 822-10 et L. 822-13 dans le cadre d'une EIP faisant partie d'un réseau) ;
- les incompatibilités temporaires frappant l'auditeur des informations en matière de durabilité (C. com., art. L. 822-9 et art. L. 822-10) ;
- l'obligation de formation continue des auditeurs (C. com., art. L. 822-11) fixée à 20 heures par an (C. com., art. L. 822-11 et son régime : art. A. 822-19).

2. SPÉCIFICITÉ DU SECRET PROFESSIONNEL

L'ordonnance de transposition prévoit que l'avocat demeure soumis à sa déontologie, et précisément au secret professionnel.

Il est également soumis à un secret professionnel spécifique lorsqu'il exerce une activité d'auditeur (ceci ne s'applique pas à son activité de conseil de la publication des informations en matière de durabilité).

Il existe des précédents pour la profession d'avocat : l'activité d'avocat fiduciaire laquelle impose une réglementation spécifique en matière de secret professionnel ou la mission de médiateur.

A leur image, le cabinet d'avocat OTI et l'avocat auditeur sont soumis à un secret professionnel spécifique, spécialement aménagé pour la mission particulière de certification.

Les OTI (personnes morales) et les auditeurs (personnes physiques) des informations en matière de durabilité sont tenus au secret professionnel pour les « [...] faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance dans l'exercice de leur mission de certification des informations en matière de durabilité » (C. com., L. 822-2). Cette obligation au secret s'étend aux collaborateurs des auditeurs mais également aux experts qui interviennent dans les dossiers.

Lorsqu'une mission de certification est exercée pour le compte d'une entité ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, le secret professionnel ne fait pas obstacle à la communication, par un OTI ou un auditeur, à :

- un autre OTI ou à un autre auditeur ou à un CAC d'informations strictement nécessaires à l'exercice par ces derniers d'une mission de certification des informations consolidées en matière de durabilité ;
- à un autre CAC d'informations strictement nécessaires à l'exercice par ce dernier d'une mission de certification des comptes.

Ce partage d'informations s'explique par la spécificité de l'audit de durabilité, prestation complexe qui nécessite des compétences transverses (juridiques, scientifiques, etc.) et un travail collaboratif.

Enfin, le dernier alinéa de l'article L. 822-2 prévoit que « *Les dispositions relatives au secret professionnel prévues au présent chapitre s'appliquent à l'auditeur des informations en matière de durabilité, dans la limite nécessaire à la réalisation de sa mission, par dérogation aux dispositions spécifiques liées à la profession réglementée à laquelle il appartient.* »

Par ailleurs, l'auditeur des informations en matière de durabilité exerçant la mission de certification des informations en matière de durabilité au nom de l'OTI, est tenu de signaler « [...] *à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent, les irrégularités et inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de la mission de certification des informations en matière de durabilité, et, lorsqu'il intervient auprès d'une entité d'intérêt public, l'invite à enquêter conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.* »

« *Il révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation* » (C. com., art. L. 822-25).

Il en résulte, selon l'article L. 822-14 du Code de commerce, que l'OTI et l'auditeur ne peuvent voir leur responsabilité engagée « [...] *à raison des informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution de leur mission.* ».

Ceci s'explique par la particularité de la mission d'auditeur dont le but premier est d'assurer la fiabilité des informations publiées par l'entreprise en matière de durabilité. En effet, la fiabilité de ces informations est d'intérêt général, elles guident le comportement de différents acteurs sur le marché (investisseurs, personne en recherche d'emploi, consommateur, etc.) vers des entreprises qui respectent les engagements du Pacte vert européen.

Concernant les interférences avec l'activité de conseil, les enquêteurs de la H2A disposent de pouvoirs étendus. Le secret professionnel ne peut leur être opposé concernant l'activité d'audit, mais il reste opposable en ce qui concerne l'activité d'avocat. En effet, l'article L. 820-8 du code de commerce dispose :

« **II. - Le secret professionnel n'est pas opposable à la Haute autorité et à ses services dans l'exercice de leurs missions, sauf par les auxiliaires de justice.** » (Cf. Le guide sur la durabilité – Partie conseil, point 2.3.3.2 - adopté par l'AG du CNB du 17 janv. 2025).

3. SPÉCIFICITÉ DU CONTRÔLE DE LA HAUTE AUTORITÉ DE L'AUDIT (H2A)

L'ouverture du marché de l'audit a entraîné une modification de sa régulation.

L'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 de transposition a fait le choix d'une supervision commune des CAC, des OTI et des auditeurs des informations en matière de durabilité par la Haute Autorité de l'Audit (H2A).

Entrée en activité depuis le 1^{er} janvier 2024, la H2A a succédé au Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C).

Les dispositions relatives à cette nouvelle autorité sont prévues aux articles L. 820-1 à L. 820-24 du code de commerce.

a) Les missions de la H2A

La H2A, autorité publique indépendante, reprend les missions antérieurement assurées par le H3C et les étend aux nouvelles missions en lien avec la régulation de la certification des informations en matière de durabilité issues de la directive Durabilité.

L'article L. 820-1 du code de commerce liste l'ensemble des missions exercées par la H2A :

C. com., art. L. 820-1:

« (...) 1° Elle procède à l'inscription des commissaires aux comptes, des auditeurs des informations en matière de durabilité, des contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 821-19 et au I de l'article L. 821-20, ainsi qu'à la tenue des listes prévues aux articles L. 821-13, L. 822-3 et L. 822-4 ;

2° Elle adopte les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes et, dans l'exercice de leur mission de certification des informations en matière de durabilité, des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité ;

3° Elle définit les orientations générales de l'obligation de formation continue et les différents domaines sur lesquels celle-ci porte, et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité dans ce domaine ;

4° Elle prend les mesures mentionnées aux III et V de l'article L. 821-45 et au III de l'article L. 821-66 ;

5° Elle définit le cadre et les orientations des contrôles prévus aux articles L. 820-14 et L. 820-15 concernant les commissaires aux comptes, les organismes tiers indépendants et les auditeurs des informations en matière de durabilité. Elle les réalise directement ou dans les conditions prévues au II du présent article et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;

6° Elle diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du présent titre et à celles du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

7° Elle prononce des sanctions dans les conditions prévues à la section 4 du chapitre Ier et à la sous-section 2 de la section 4 du chapitre II ;

8° Elle coopère avec les autorités d'autres Etats exerçant des compétences analogues, les autorités de l'Union européenne chargées de la supervision des entités d'intérêt public, les banques centrales, le Système européen de banques centrales, la Banque centrale européenne et le Comité européen du risque systémique ;

9° Elle suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, dans les conditions définies à l'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, ainsi que du marché de la certification des informations en matière de durabilité des entités d'intérêt public.

II.-La Haute autorité peut déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes la réalisation des missions suivantes ou de certaines d'entre elles :

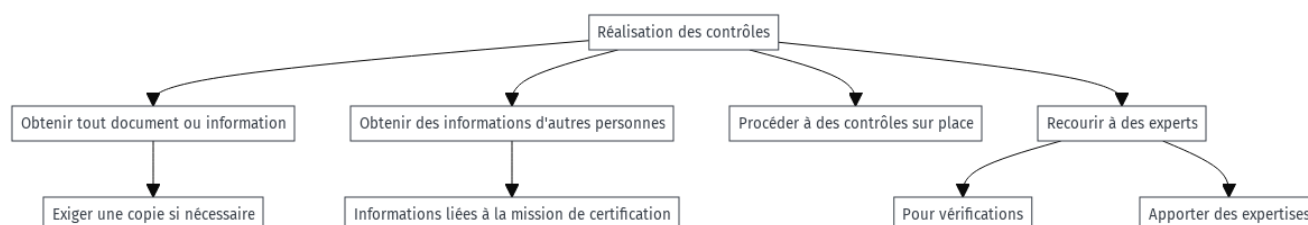
1° L'inscription et la tenue des listes mentionnées aux I et II de l'article L. 821-13 ;

2° Le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ;

3° Les contrôles effectués dans les conditions prévues à l'article L. 820-14. (...) »

b) Les contrôles (C. com., art. L. 820-15 à L. 820-22)

Les contrôles de la mission de certification des informations en matière de durabilité des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant sont effectués par des contrôleurs de la Haute autorité de l'audit qui disposent des pouvoirs schématisés ci-dessous :



La H2A peut déterminer si les évaluations effectuées par le comité français d'accréditation (COFRAC) concernant les organismes tiers indépendant satisfont à tout ou partie des exigences définies par décret en Conseil d'Etat. La Haute autorité peut ne pas faire porter ses contrôles sur les exigences dont il ressort des évaluations effectuées par le COFRAC qu'elles sont satisfaites.

Les contrôles prévus à l'article L. 820-15 du code de commerce peuvent être effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou du COFRAC.

Les contrôles effectués par la Haute autorité et les évaluations effectuées par le COFRAC sont diligentés de manière coordonnée selon des modalités qu'ils déterminent¹.

c) Régime disciplinaire et sanctions

Les OTI et les avocats auditeurs sont susceptibles de faire l'objet de poursuites disciplinaires engagées par la H2A pour :

- tout manquement aux conditions légales d'exercice de l'activité d'organisme tiers indépendant ou d'auditeur des informations en matière de durabilité ;
- toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur (C. com., art. L. 822-30).

Sans prétendre à l'exhaustivité², les OTI et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont passibles des sanctions suivantes :

« 1° L'avertissement ;

2° Le blâme ;

3° L'interdiction d'exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans ;

4° La radiation des listes mentionnées aux articles L. 822-3 et L. 822-4 ;

5° La publication d'une déclaration indiquant que le rapport de certification des informations en matière de durabilité présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences imposées par le présent code ;

6° L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de

¹ Voir en ce sens : [Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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](#)

² Il existe en outre un volet de sanction spécial en cas de manquements spécifiques : cf. C. com., art. L. 822-32 et 822-30, II.

direction au sein d'un organisme tiers indépendant et au sein d'entités d'intérêt public ;

7° Le paiement, à titre de sanction pécuniaire, d'une somme ne pouvant excéder :

a) Pour un auditeur des informations en matière de durabilité, la somme de 250 000 euros ;

b) Pour un organisme tiers indépendant, la plus élevée des sommes suivantes :

-un million d'euros ;

-lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification des informations en matière de durabilité, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par l'organisme tiers indépendant, à la personne ou à l'entité pour laquelle il procède la mission de certification des informations en matière de durabilité, à défaut, le montant des honoraires facturés par l'organisme tiers indépendant à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

En cas de faute réitérée dans les cinq années à compter de la date à laquelle la sanction pécuniaire précédemment prononcée est devenue définitive, une sanction pécuniaire plus lourde peut être prononcée, sans toutefois excéder le double des montants prévus ci-dessus.

Les sommes sont versées au Trésor public.

II.-Les sanctions prévues au 3° et au 7° du I peuvent être assorties du sursis total ou partiel. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, la personne sanctionnée commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde. »

Il est à noter que :

- copie de la décision est adressée au rapporteur général, au comité français d'accréditation lorsqu'elle concerne un OTI et à la personne qui a saisi le rapporteur général des faits ayant justifié l'engagement de la procédure de sanction (C. com., art. R. 822-38) ;
- la décision rendue contre un OTI ou un auditeur est publiée sur le site internet de la H2A pour une durée qui ne peut être inférieure à cinq ans (C. com., art. R. 822-39 qui renvoie à R. 821-225).

A noter :

Si la H2A prononce une sanction contre un avocat exerçant une activité d'audit, y compris une radiation, cette sanction ne concerne que l'activité d'audit. L'avocat reste, le cas échéant, susceptible de faire l'objet de poursuites disciplinaires engagées par le bâtonnier.

II. IDENTIFIER L'AVOCAT AUDITEUR EN CHARGE D'UNE MISSION DE CERTIFICATION

Compte tenu des spécificités de la mission de certification des informations en matière de durabilité vues au I, il apparaît nécessaire que l'avocat auditeur soit clairement identifié en cette qualité dans l'exercice de cette mission dans tous ses écrits et notamment lorsqu'il révèle des faits délictueux.

Cela permettra de déterminer immédiatement le régime applicable aux divers documents établis par l'avocat en qualité d'auditeur, de déterminer quelle déontologie, quel régime de secret lui est applicable et ainsi les conditions dans lesquelles ces écrits peuvent faire l'objet de saisie.

Il est ainsi proposé à l'assemblée générale du CNB d'insérer dans le RIN un article 6.3.7 relatif à la mission de certification des informations en matière de durabilité qui mentionnera que dans toute correspondance, quel qu'en soit le support, dans tout rapport et tout acte qu'il établira dans le strict cadre de sa mission de certification, l'avocat doit indiquer expressément sa qualité d'auditeur, et faire

précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité :

« Article 6.3.7 MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ »

L'avocat peut exercer une mission de certification des informations en matière de durabilité.

Dans toute correspondance, quel qu'en soit le support, dans tout rapport et tout acte qu'il établira dans le strict cadre de sa mission de certification, l'avocat doit indiquer expressément sa qualité d'auditeur, et faire précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité. »

III. SÉCURISER LA COUVERTURE ASSURANCE RESPONSABILITÉ CIVILE PROFESSIONNELLE (RCP) DE LA MISSION DE CERTIFICATION

Tout avocat est tenu de souscrire une assurance de responsabilité civile professionnelle (RCP) couvrant les fautes, omissions ou négligences commises dans l'exercice de sa profession (loi n° 71-1130 du 31 déc. 1971, art. 27).

Lorsque l'avocat exerce des missions spécifiques, telles que des missions de certification, il est essentiel de vérifier qu'elles sont couvertes par sa police d'assurance.

L'assurance RCP couvre l'ensemble des missions réalisées par l'avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession, c'est-à-dire toutes les missions que l'avocat peut être amené à réaliser dans le strict cadre de l'exercice de sa profession.

Sont ainsi couvertes par l'assurance responsabilité civile, s'agissant du barreau de Paris, « les missions de formation, les missions de justice telles que celles de séquestre, y compris de séquestre répartiteur, d'expert, y compris judiciaire, d'arbitre, de médiateur, de professionnel qualifié, les missions de dépôt d'une marque sur le marché national et international, de protecteur ou de tiers de confiance au sein d'un trust ou d'une fiducie, de mandataire posthume, de mandataire sportif, de mandataire d'artiste ou d'auteur, de mandataire en transactions immobilières ou de délégué à la protection des données (DPO), de lobbyiste, de rédaction d'opinions portant sur le contenu d'un prospectus à l'occasion d'une opération boursière, de rédaction d'opinions juridiques en droit français ou étranger, de conseil et de validation de la conformité juridique des systèmes de facturation dématérialisée, et plus généralement toutes les missions autorisées par le barreau »³.

Concernant les barreaux de Province qui ont souscrit un contrat d'assurance par le biais de la Société de Courtage des Barreaux, c'est toute l'activité autorisée à l'avocat qui est garantie (sauf la fiducie) mais rien que l'activité autorisée, le contrat étant ainsi rédigé :

« Sont garanties les activités professionnelles des avocats inhérentes à l'exercice normal de la profession telle qu'elle est définie par les textes qui la régissent notamment la loi 71-1130 du 31 décembre 1971, modifiée par la loi 90-1259 du 31 décembre 1990 et son décret d'application n° 91-1197 du 27 novembre 1991, y compris celles exercées selon les usages en vigueur et dans les limites admises par l'Ordre (...) et les activités citées dans le RIN sous réserve des exclusions N° 6 et 7 de

³ Stéphane BORTOLUZZI, Dominique PIAU, Thierry WICKERS, *Règles de la profession d'avocat*, Dalloz, coll. Dalloz Action, 18^e éd., 2025-2026, n° 911.90.

l'art. 6 des conditions générales (il s'agit des sommes dues à l'administration fiscale en matière de représentation fiscale et de la fiducie) ».

Bien que la mission de certification des informations en matière de durabilité ne soit pas encore expressément citée dans le RIN, elle constitue une mission de l'avocat autorisée en vertu de la loi (C. com., art. L. 822-1 et s.).

Par conséquent, cette mission devrait être couverte par la police d'assurance RCP de l'avocat.

Cela étant, toute difficulté d'interprétation des différentes clauses reprises ci-dessus en cas de sinistre devrait disparaître grâce à l'insertion, dans le RIN, d'un article 6.3.7 relatif à la mission particulière de certification des informations en matière de durabilité et grâce à l'ajout de cette mission dans l'article 6.4 « DECLARATIONS A L'ORDRE » du RIN.

CONCLUSION

En synthèse, il est proposé de :

- Insérer, après l'article 6.3.6 du RIN, un article 6.3.7 nouveau rédigé comme suit :

« Article 6.3.7 MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITÉ

L'avocat peut exercer une mission de certification des informations en matière de durabilité.

Dans toute correspondance, quel qu'en soit le support, dans tout rapport et tout acte qu'il établira dans le strict cadre de sa mission de certification, l'avocat doit indiquer expressément sa qualité d'auditeur, et faire précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité. »

- Rendre obligatoire la déclaration de la mission de certification à l'Ordre en ajoutant cette mission dans l'article 6.4 « DECLARATIONS A L'ORDRE » comme suit :

« 6.4 DECLARATIONS A L'ORDRE

L'avocat qui entend exercer l'activité de mandataire en transaction immobilière, en gestion de portefeuille ou d'immeubles, de mandataire sportif, de mandataire d'artistes et d'auteurs, de mandataire d'intermédiaire d'assurances, de lobbyiste, de syndic de copropriété, ~~et~~ de Délégué à la Protection des Données **et d'auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité** doit en faire la déclaration à l'Ordre, par lettre ou courriel adressée au Bâtonnier. »

Naturellement, ces propositions devront être soumises aux Ordres, aux syndicats et aux organismes techniques de la profession dans le cadre de la procédure de concertation préalable prévue pour l'adoption des décisions à caractère normatif du Conseil national des barreaux (Règlement intérieur du CNB, art. 8.8 ; Décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991, art. 38-1).

Bruno BLANQUER

Président de la commission des règles et usages

ANNEXES :

ANNEXE 1 : AVANT-PROJET DE DÉCISION A CARACTERE NORMATIF RELATIVE A LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIERE DE DURABILITÉ.

ANNEXE 2 : GUIDE RELATIF A LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ - ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLEE GÉNÉRALE DU 7 FEVRIER 2025.

ANNEXE 1 : RÉOLUTION



RÉSOLUTION DU CONSEIL NATIONAL DES BARREAUX

**AVANT-PROJET DE DÉCISION À CARACTÈRE
NORMATIF
RELATIVE A LA CERTIFICATION DES INFORMATIONS
EN MATIÈRE DE DURABILITÉ**

Adoptée par l'Assemblée générale du 11 avril 2025
pour envoi à la concertation de la profession

Le Conseil national des barreaux, réuni en Assemblée générale le 11 avril 2025,

CONNAISSANCE PRISE de la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, également appelée « Corporate Sustainability Reporting Directive » (CSRD, ci-après « directive Durabilité »), qui vise à améliorer la qualité des informations publiées par les entreprises en matière de durabilité ;

CONNAISSANCE PRISE des textes qui l'ont transposée en droit français en ouvrant la possibilité aux avocats d'exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité :

- l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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 ;
- le décret d'application n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

CONNAISSANCE PRISE du guide relatif à la mission de certification des informations en matière de durabilité adopté par l'Assemblée générale du 7 février 2025 ;

CONSIDÈRE que la mission de certification des informations en matière de durabilité est couverte par l'assurance responsabilité civile professionnelle du barreau et qu'afin d'éviter toute difficulté d'interprétation des clauses de l'assurance RCP sur ce point, il est nécessaire d'insérer cette mission particulière dans l'article 6.3 du RIN : « MISSIONS PARTICULIÈRES » ;

PROPOSE EN CONSÉQUENCE d'insérer, après l'article 6.3.6 du RIN, un article 6.3.7 nouveau rédigé comme suit :

« Article 6.3.7 MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

L'avocat peut exercer une mission de certification des informations en matière de durabilité.

Dans toute correspondance, quel qu'en soit le support, dans tout rapport et tout acte qu'il établira dans le strict cadre de sa mission de certification, l'avocat doit indiquer expressément sa qualité d'auditeur, et faire précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité. »

PROPOSE de modifier l'article 6.4 « DECLARATIONS A L'ORDRE » comme suit :

« 6.4 DECLARATIONS A L'ORDRE

*L'avocat qui entend exercer l'activité de mandataire en transaction immobilière, en gestion de portefeuille ou d'immeubles, de mandataire sportif, de mandataire d'artistes et d'auteurs, de mandataire d'intermédiaire d'assurances, de lobbyiste, de syndic de copropriété, ~~et de Délégué à la Protection des Données~~ **et d'auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité** doit en faire la déclaration à l'Ordre, par lettre ou courriel adressée au Bâtonnier. »*

APPROUVE l'envoi de cet avant-projet de décision à caractère normatif à la concertation des ordres, syndicats professionnels et organismes techniques.

* *

Fait à Paris, le 11 avril 2025.

ANNEXE 2 : GUIDE RELATIF A LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ - ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DU 7 FÉVRIER 2025

GUIDE SUR LA DURABILITÉ - Partie certification

COMMISSION DROIT ET ENTREPRISE
COMMISSION DES REGLES ET USAGES
Assemblée générale du 7 février 2025

GUIDE MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

SOMMAIRE

<u>LEXIQUE</u>	17
<u>INTRODUCTION</u>	19
<u>I. LE CADRE JURIDIQUE DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ</u>	22
1. <u>L'ÉTAT DE DROIT ANTÉRIEUR : LA DIRECTIVE NFRD</u>	22
2. <u>LES APPORTS DE LA DIRECTIVE DURABILITÉ</u>	23
3. <u>LES ENTREPRISES CONCERNÉES</u>	24
4. <u>LE CALENDRIER DE MISE EN OEUVRE</u>	26
<u>II. L'EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ</u>	28
1. <u>LA MISSION PARTICULIÈRE DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DU DURABILITÉ</u>	28
2. <u>LES CONDITIONS IMPOSÉES POUR L'EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION</u>	30
3. <u>LA DÉONTOLOGIE DU CABINET D'AVOCAT OTI ET DE L'AVOCAT AUDITEUR</u>	40
4. <u>RECOMMANDATIONS PRATIQUES</u>	49
<u>ANNEXES</u>	52

LEXIQUE

Prestataire de Service d'Assurance Indépendant (PSAI) :

D'après la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, également appelée « Corporate Sustainability Reporting Directive » (CSRD, ci-après « directive Durabilité »), les PSAI sont des acteurs variés (avocats, ingénieurs, etc.) qui exercent, en concurrence avec les CAC, la mission de certification des informations en matière de durabilité.

Organisme Tiers Indépendant (OTI) :

En France, l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 de transposition de la directive Durabilité ne consacre pas la notion de PSAI mais celle d'Organismes Tiers Indépendants (OTI) qui sont des structures accréditées pour réaliser des audits de durabilité comprenant une diversité d'acteurs professionnels. Aux termes de l'article L. 822-1 du code de commerce, l'OTI est une personne morale accréditée dans les conditions prévues à l'article L. 822-3 et inscrite sur la liste prévue à cet article.

Auditeur des informations en matière de durabilité :

Aux termes de l'article L. 822-1 du code de commerce, « l'auditeur des informations en matière de durabilité désigne une personne physique associée, actionnaire, dirigeante, y compris comme membre d'un organe de gestion, d'administration ou de surveillance, ou salariée d'un organisme tiers indépendant, qui remplit les conditions énumérées au II de l'article L. 822-4 [exercice, honorabilité, formation] et inscrite sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-4 du code de commerce [liste tenue par la Haute Autorité de l'Audit comprenant les personnes physiques qui remplissent les conditions pour exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité].

Certification et audit :

La certification repose sur le processus d'audit, qui consiste à examiner de manière systématique et indépendante les informations publiées par les entreprises afin d'en évaluer la conformité avec les normes établies. L'audit constitue plus précisément la phase de contrôle préalable, tandis que la certification est l'aboutissement de ce processus, matérialisé par l'émission d'un avis garantissant la fiabilité des données.

Assurance en matière d'audit de durabilité :

L'assurance en matière d'audit de durabilité désigne le degré de confiance exprimé par l'auditeur quant à la fiabilité et la conformité des informations analysées, un aspect central pour renforcer la transparence et la fiabilité des informations en matière de durabilité.

Les normes d'assurance en matière d'audit de durabilité :

- **Norme d'assurance limitée** : elle permet de fournir un niveau de confiance intermédiaire, adapté à une première étape de mise en conformité des entreprises avec les exigences en matière de durabilité »⁴ :
 - d'après la directive Durabilité, l'assurance limitée correspond à un niveau d'assurance moins approfondi, où l'auditeur s'appuie sur des procédures d'examen limité et rend un avis

⁴ Groupe du travail H3C sur « la Mission d'assurance limitée sur les informations en matière de durabilité », de juin 2023 : [Groupe-H3C-CSRD-Avis-technique-Mission-assurance-limitée -Juin-2023.pdf](#)

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

négalif : l'auditeur déclare n'avoir constaté aucun élément lui permettant de conclure que l'objet de l'audit n'est pas entaché d'inexactitudes significatives ;

- cette norme d'assurance limitée est transitoire jusqu'à ce que des normes spécifiques soient adoptées par la Commission européenne, au plus tard le 1^{er} octobre 2026 ;
- en l'absence de définition au niveau européen, il s'agira d'appliquer les normes nationales en vigueur, celles adoptées par la Haute autorité de l'audit (H2A) et homologuées par arrêté du garde des sceaux (C. com., art. L. 821-59).

- **Norme d'assurance raisonnable** : elle se caractérise par :

- un avis positif (en général) qui exprime l'avis de l'auditeur sur la mesure de l'objet de l'audit par rapport à des critères préalablement définis ;
- un contrôle très poussé : il suppose de longues procédures, y compris l'examen des contrôles internes de l'entreprise déclarante et des tests de validation. Ce contrôle est donc nettement plus important que dans le cadre d'une mission d'assurance limitée.

Clause du « grand-père » :

Dans le cadre de la transposition de la directive CSRD, l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 prévoit des dispositions permettant aux commissaires aux comptes (CAC) inscrits avant le 1^{er} janvier 2026, ou aux membres d'Organismes Tiers Indépendant (OTI) accrédités par le COFRAC avant le 1^{er} janvier 2026, de certifier les informations de durabilité sous réserve d'avoir préalablement suivi une formation d'une durée de 90 heures homologuée par la H2A. En suivant cette formation de 90 heures, dite clause du "grand-père", les CAC et les membres d'OTI, déjà en exercice au 1^{er} janvier 2026, sont réputés avoir satisfait à l'obligation de formation initiale imposée par l'ordonnance (C. com., art. L. 821-18 et L. 822-4 : épreuve de durabilité et stage de 8 mois).

« Chinese Wall » :

Le « Chinese Wall », ou « Muraille de Chine », désigne un ensemble de mesures de contrôle des transmissions d'informations mises en place au sein d'entreprises offrant une large gamme de services. Son objectif est d'empêcher le transfert d'informations confidentielles entre différentes parties de l'organisation, notamment lorsque leur partage pourrait entraîner un conflit d'intérêts »⁵.

Dans ce guide, nous utiliserons le mot cloisonnement pour désigner le « Chinese wall ».

⁵ Glossaire juridique de Lexis Nexis – définition traduite de l'anglais.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

INTRODUCTION

La directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, également appelée « Corporate Sustainability Reporting Directive » (CSRD, ci-après « directive Durabilité »), vise à améliorer la qualité des informations publiées par les entreprises en matière de durabilité. Elle impose des obligations de reporting aux entreprises concernées et exige une certification de ces informations par un tiers indépendant.

En droit français, cette directive est transposée par :

- l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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 ;
- le décret d'application n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

Ces textes poursuivent deux objectifs : transposer les dispositions de la directive Durabilité d'une part, harmoniser et mettre en cohérence le cadre des obligations en matière de RSE, notamment au sein du code de commerce, d'autre part.

L'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024 :

- modifie en droit national les règles relatives à la déclaration de performance extra-financière (DPEF) pour les substituer, conformément aux exigences de la directive, par l'obligation de publication d'informations en matière de durabilité⁶ ;
- modifie le régime d'exercice de la profession de commissaire aux comptes (CAC) ;
- articule et harmonise de façon claire et cohérente les autres dispositifs qui sont liés ou qui poursuivent les mêmes desseins que la directive Durabilité :
 - o simplification et clarification des autres dispositifs de reporting en matière de RSE, en prenant appui sur le nouveau cadre issu de la directive Durabilité, de publication des informations en matière de durabilité ;
 - o création de définitions communes des différentes tailles de sociétés et de groupes qui permettront de rationaliser l'approche des seuils au sein du livre II du code de commerce ;
 - o unification des procédures d'injonction assurant l'effectivité de ces différents dispositifs ;
- introduit un nouveau motif d'exclusion dans le code de la commande publique, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2026.

Dans cette ordonnance, la France a levé l'option permettant aux Etats membres d'ouvrir le marché de la durabilité à d'autres acteurs que les CAC⁷.

Au niveau européen, les Prestataires de Service d'Assurance Indépendant (PSAI) sont des acteurs variés (avocats, ingénieurs, etc.) qui exercent, en concurrence avec les CAC, la mission de certification des informations en matière de durabilité.

⁶ Cf. le guide Conseil en durabilité édité par le CNB.

⁷ Rapport au président de la République accompagnant la publication de l'ordonnance : Dans le rapport au président de la République qui accompagne l'ordonnance, il est écrit : « Aux côtés des commissaires aux comptes, la directive autorise également les Etats membres à permettre à des « prestataires de services d'assurance indépendants » (PSAI), d'effectuer l'audit des informations en matière de durabilité, à condition, d'une part, d'être accrédités par les Etats membres et, d'autre part, de respecter des exigences équivalentes à celles énoncées dans la directive « Audit » pour les commissaires aux comptes. La France lève cette option dans le cadre de cette ordonnance, et permet aux OTI de procéder à l'audit des informations de durabilité. Cela doit permettre de conserver un marché de l'audit ouvert, stimulant une diversification de l'offre, et contribuer à améliorer la qualité du service. »

En France, l'ordonnance ne consacre pas la notion de PSAI mais celle d'Organismes Tiers Indépendants (OTI) qui sont des structures accréditées pour réaliser des audits de durabilité. Les OTI comprennent une diversité d'acteurs professionnels.

Lors des travaux de préparation de l'ordonnance de transposition, le CNB a demandé aux pouvoirs publics, dans sa résolution adoptée par l'Assemblée générale du 11 mai 2023, la possibilité pour les avocats d'exercer une mission de certification.

L'ordonnance adoptée montre que les avocats sont bien considérés comme des acteurs du marché de la certification des informations en matière de durabilité.

Si l'avocat, qui exerce une mission d'auditeur, est bien tenu au secret professionnel, ce secret professionnel diffère de celui de l'avocat exerçant une mission de défense ou de conseil.

L'article L. 820-8 du Code de commerce distingue le secret professionnel de l'auditeur du secret professionnel de « l'auxiliaire de justice » c'est-à-dire de l'avocat :

- le secret professionnel de l'auditeur n'est pas opposable à la H2A,
- alors que le secret professionnel de l'avocat est opposable à la H2A.

C. com., art. L. 820-8 :

« I. - Sous réserve des dispositions prévues à l'article L. 820-22 du présent code et au I de l'article L. 631-1 du code monétaire et financier, les personnels de la Haute autorité, ainsi que toutes les personnes physiques ou morales qui, à quelque titre que ce soit, participent, même occasionnellement, à l'activité de celle-ci sont tenus au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire.

II. - Le secret professionnel n'est pas opposable à la Haute autorité et à ses services dans l'exercice de leurs missions, sauf par les auxiliaires de justice. »

Le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 qui a été pris en application de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 précitée :

- établit les catégories de sociétés et de groupes de sociétés qui seront concernées par les obligations créées par la directive Durabilité dès 2025 pour l'établissement de leurs comptes sociaux 2024 ;
- détaille les informations en matière de durabilité qui doivent figurer dans une section distincte du rapport de gestion des entreprises entrant dans le champ d'application de l'ordonnance ;
- précise les modalités de calcul de chacun des seuils ;
- modifie le code de commerce pour adapter ses dispositions, notamment pour ce qui concerne la Haute Autorité de l'Audit (H2A), la profession de CAC, et les organismes tiers indépendants et auditeurs des informations en matière de durabilité.

Ce décret est complété par deux arrêtés du 28 décembre 2023 :

- un premier arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, intégrant les notions relatives à la durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise (ESG) ;
- un second arrêté du 28 décembre 2023 pris en application de l'article 37 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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.

Certaines dispositions s'appliqueront aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025, du 1^{er} janvier 2026 et du 1^{er} janvier 2028 (cf. infra le calendrier d'application).

Un décret n° 2024-60 du 31 janvier 2024 vient modifier l'entrée en vigueur des dispositions du décret d'application n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 précité.

Enfin, le décret n° 2024-636 du 27 juin 2024 vient ajouter un article 26-1 nouveau dans le décret du 30 décembre 2023 au sujet de l'accréditation délivrée par le COFRAC. Les OTI ayant obtenu l'accréditation DPEF sont réputés satisfaire à la condition d'accréditation jusqu'à l'échéance de cette accréditation et au plus tard jusqu'au 1^{er} janvier 2027.

Il est également à noter que la directive sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité (directive 2024/1760) a été adoptée le 25 juillet 2024.

Cette directive est connexe à la directive Durabilité car, si cette dernière prescrit aux entreprises de « dire », la directive sur le devoir de vigilance prescrit de « faire ». Ces deux réglementations, qui ont des domaines proches, sont connexes en ce qu'elles poursuivent l'objectif d'encourager un comportement durable et responsable des entreprises dans leurs activités et dans l'ensemble de leurs chaînes de valeur.

La durabilité repose sur deux missions que peuvent accomplir les avocats :

- **la publication d'informations en matière de durabilité** afin d'améliorer la disponibilité des informations en ce domaine, tout en respectant un ensemble de normes (ESRS) pour améliorer leur comparabilité (Cf le guide durabilité - partie conseil - adopté par l'AG du CNB du 17 janv. 2025) ;
- **la certification des informations en matière de durabilité** afin d'assurer leur fiabilité.

Le présent guide est consacré à la mission de certification des informations en matière de durabilité.

Il est important de relever, dès à présent, que pour une même entreprise, la mission de certification ne peut pas être menée en même temps qu'une mission de conseil par le même avocat.

Le présent guide, rédigé par la commission Droit et Entreprise en collaboration avec la commission des Règles et usages et le groupe de travail « Droit de l'environnement », a pour objectif de préciser le cadre juridique des informations en matière de durabilité d'une part (I), et la mission de certification des informations en la matière d'autre part (II).

LE CADRE JURIDIQUE DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

L'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, en transposant la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022, modifie le cadre juridique de la publication des informations non-financières des entreprises.

Pour la clarté de l'exposé, une présentation de l'état du droit antérieur à la transposition de la directive s'impose (1) avant d'exposer les changements apportés par la directive Durabilité (2), les entreprises concernées (3) et le calendrier de mise en œuvre (4).

1. L'ÉTAT DE DROIT ANTÉRIEUR : LA DIRECTIVE NFRD

La Directive NFRD 2014/95/UE du 22 octobre 2014 a introduit, dans la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 dite « directive Comptable », l'obligation pour les grandes entreprises de publier, dans leur rapport de gestion, une déclaration de performance extra-financière (DPEF) présentant des informations sur les questions environnementales, sociales et de personnel, le respect des droits de l'homme et la lutte contre la corruption.

Cette directive, transposée dans divers textes du Code de commerce (C. com., anc. art. L. 225-102-1, L. 22-10-36 et R. 225-105), prévoit que la DPEF contient des informations sur :

- la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité,
- les conséquences de l'activité de l'entreprise sur le changement climatique,
- ses engagements sociétaux,
- ses accords collectifs conclus dans l'entreprise et leurs impacts sur sa performance économique ainsi que sur les conditions de travail des salariés,
- ses actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités.

Mais, le système mis en place par la directive NFRD était considéré comme largement insuffisant et peu fiable notamment pour les raisons suivantes :

- il existe une demande croissante d'informations en matière d'informations non financières, dont les bénéficiaires finaux sont les particuliers et épargnants ;
- il existe un certain nombre de problèmes qui nuisent à la crédibilité de ces informations en matière de durabilité ce qui ne permet pas de satisfaire aux besoins d'informations :
 - o nombre d'entreprises ne publient pas d'informations significatives sur leur durabilité ;
 - o lorsqu'elles sont publiées, les informations ne sont pas comparables, ce qui rend difficile leur exploitation ;
 - o les informations en matière de durabilité ne sont pas suffisamment fiables, le droit actuel n'exigeant pas qu'un prestataire indépendant de services d'assurance les vérifie.

Dans son Pacte vert pour l'Europe adopté le 11 décembre 2019, la Commission européenne s'est engagée à réviser les dispositions relatives à la publication par les entreprises d'informations relatives à la durabilité afin de contribuer à la transition vers un système économique et financier durable et inclusif.

Dans son document intitulé « *Plan d'action : financer la croissance durable* »⁸, la Commission européenne a défini des mesures visant à :

- réorienter les flux de capitaux vers des investissements durables en vue de parvenir à une croissance durable et inclusive ;
- gérer les risques financiers induits par le changement climatique, l'épuisement des ressources, la dégradation de l'environnement et les problématiques sociales ;
- favoriser la transparence et une vision de long terme des activités économiques et financières.

2. LES APPORTS DE LA DIRECTIVE DURABILITÉ

La directive Durabilité crée un flux global, homogène et cohérent d'informations en matière de durabilité tout au long de la chaîne de valeur des entreprises, afin, notamment, de guider les investisseurs et faire advenir une croissance durable.

Elle poursuit deux objectifs :

- assurer la disponibilité et la comparabilité des informations en matière de durabilité en imposant leur publication (reporting) ;
- assurer la fiabilité des informations en matière de durabilité publiées par les entreprises.

1^{er} apport : la publication des informations en matière de durabilité

La directive harmonise la publication des informations en matière de durabilité des entreprises en mettant en place un référentiel commun dans le but de :

- réduire l'écart grandissant entre le besoin d'informations (notamment des investisseurs) et les informations publiées par les entreprises,
- mais également d'assurer la fiabilité des informations publiées par des audits indépendants en s'inspirant du dispositif actuel en matière de publication d'informations financières (cf. infra 2).

Il est à noter que la directive Durabilité remplace l'expression « informations non financières » par le terme « durabilité », ce qui montre le passage d'une logique d'indicateur de performance à un instrument pour faire advenir un système financier, économique et social durable.

2^e apport : la certification des informations en matière de durabilité

La directive prévoit que les informations en matière de durabilité publiées par les entreprises concernées doivent être certifiées au moyen d'un audit réalisé par un tiers indépendant.

Avant l'entrée en vigueur de la directive, les informations extra-financières des entreprises étaient contenues dans la DPEF (cf. supra). Dans ce cadre, le commissaire aux comptes n'avait pour seule mission que de vérifier la présence de la DPEF, sans nécessité de vérifier l'exactitude des informations contenues dans la déclaration.

La directive Durabilité vient fiabiliser ces informations en les faisant certifier par un auditeur. Les informations en matière de durabilité remplacent dès lors la DPEF dans le rapport de gestion des entreprises.

⁸ [Communication de la Commission - Plan d'action : financer la croissance durable \(europa.eu\)](https://european-council.europa.eu/media/en/press-articles/detail/11684)

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

3. LES ENTREPRISES CONCERNÉES

Afin de déterminer les entreprises concernées, l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 définit préalablement les différentes tailles d'entreprises et de groupes d'entreprises.

Compte-tenu de l'inflation, la Commission européenne a adopté le 17 octobre 2023 une directive déléguée qui réhausse les seuils financiers applicables (total du bilan et chiffre d'affaires net)⁹. Le décret n° 2024-152 du 28 février 2024 instaure ces nouveaux seuils en droit français.

- Définition des différentes tailles d'entreprises

L'ordonnance précitée crée des définitions des différentes tailles d'entreprises et de groupes d'entreprises (Ord., art. 7 ; C. com., art. L. 230-1 et L. 230-2 nouv.) dont les modalités de calcul sont définies par décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 (décret, art. 4 ; C. com., art. D. 230-1 nouv.).

Les différentes tailles d'entreprises sont celles prévues par la directive Durabilité¹⁰ (calcul à la date de clôture de l'exercice et qui ne dépasse pas les seuils d'au moins deux des trois critères listés ci-dessous)¹¹ :

	Micro-entreprise	Petite entreprise	Moyenne entreprise	Grande entreprise
Total du bilan	< ou = 450.000 €	< ou = à 7,5 millions €	< ou = à 25 millions €	> à 25 millions €
Montant net chiffre d'affaires	< ou = 900.000 €	< ou = à 15 millions €	< ou = à 50 millions €	> à 50 millions €
Nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice	< ou = 10	< ou = 50	< ou = 250	> à 250

Les différentes tailles de groupes d'entreprises¹² (calcul à la date de clôture de l'exercice et qui dépasse ou non les seuils d'au moins deux des trois critères listés ci-dessous) :

		Petit groupe	Groupe moyen	Grands groupes
Total du bilan		< ou = 9 millions €	< ou = à 30 millions €	> à 30 millions €
Montant net chiffre d'affaires		< ou = 18 millions €	< ou = à 60 millions €	> à 60 millions €
Nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice		< ou = 50	< ou = 250	> à 250

- Les entreprises concernées :

⁹ Directive déléguée n° 2013/2775 du 17 oct. 2023 : [L_202302775FR.000101.fmx.xml \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2023/2775/oj)

¹⁰ Cf. cons. 17 à 21 de la directive Durabilité.

¹¹ L'article D. 230-1 du Code de commerce (art. 4 du décret du 30. déc. 2023) fournit des définitions du total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés.

¹² Définition : un groupe est constitué de « l'ensemble formé par une société et les entreprises qu'elle contrôle au sens du II ou du III de l'article L. 233-16 du Code de commerce »

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

- **les grandes entreprises**, européennes ou non-européennes, cotées ou non, opérant sur le marché européen (ens. C. com., art. L. 232-6-3, I et L. 232-6-4) qui dépassent, à la date de clôture de l'exercice, les seuils d'au moins deux des trois critères listés ci-dessous :
 - total du bilan > à 25 millions d'€
 - montant du chiffre d'affaires > à 50 millions d'€
 - + de 250 salariés
- **les petites et moyennes entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé européen** (C. com., art. L. 22-10-36, I) qui ne dépassent pas, à la date de clôture de l'exercice, les seuils d'au moins deux des trois critères listés ci-dessous :
 - petites entreprises¹³ :
 - total du bilan inférieur ou égal à 7,5 millions d'€
 - chiffres d'affaires inférieur ou égal à 15 millions d'€
 - 50 salariés ou moins
 - moyennes entreprises :
 - total du bilan inférieur ou égal à 25 millions d'€
 - chiffres d'affaires inférieur ou égal à 50 millions d'€
 - 250 salariés ou moins
- **les entreprises non-européennes ayant une succursale dans l'UE ou l'EEE** (C. com., art. L. 233-28-5 et D. 233-16-6) :
 - la société non européenne¹⁴ : son chiffre d'affaires net consolidé dans l'EEE excède, à la date de clôture de deux exercices consécutifs, 150 millions d'euros ;
 - la succursale européenne : son chiffre d'affaires net excède, à la date de clôture de l'exercice, 40 millions d'euros

NB : exception des groupes de sociétés dans le cas où les informations relatives aux sociétés contrôlées sont incluses dans les informations en matière de durabilité de la société consolidante du groupe (C. com., art. L. 232-6-3, V) et dans certaines conditions posées par le décret du 30 décembre 2023 (art. R. 232-8-5). Dans ce cas, le rapport de gestion de la société dispensée fait état de cette dispense et mentionne : le nom et le siège de la société consolidante et le lien vers le site internet sur lequel est mis à disposition le rapport sur la gestion du groupe ou le rapport consolidé relatif aux enjeux de durabilité, selon le cas, de la société consolidante et le rapport de certification y afférent C. com., art. R. 232-8-5 et R. 233-16-4).

¹³ Les micro-entreprises sont exclues de l'obligation de publication d'informations en matière de durabilité, cf. les seuils définis dans le tableau supra.

¹⁴ Plusieurs conditions cumulatives :

- revêtir une forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée ;
- comptabiliser un chiffre d'affaires net consolidé dans l'Espace économique européen qui excède, à la date de clôture de deux exercices consécutifs, 150 millions d'euros ;
- ne pas être contrôlées par une autre société, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16 ;
- établir les comptes consolidés, dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique, du plus grand ensemble d'entreprises.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

4. LE CALENDRIER DE MISE EN OEUVRE

- **entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024 :**
 - publication des informations en matière de durabilité des entreprises soumises à la DPEF en vertu de la directive NFRD (ex. société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, établissements de crédit) qu'elles soient une grande entreprise ou une société consolidante d'un grand groupe
 - et dont le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice est supérieur à 500
- **entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2025 :**
 - publication des informations en matière de durabilité des grandes entreprises
- **entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2026 :**
 - publication des informations en matière de durabilité des petites et moyennes entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, si l'entreprise concernée décide de publier ses informations
- **entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2028 :**
 - entreprises non-européennes :
 - publication des informations en matière de durabilité de toute société ne disposant pas d'un siège social dans l'UE ou l'EEE (dont le chiffre d'affaires excède 150 millions d'€) et qui dispose d'une succursale en France dont le chiffre d'affaires excède 40 millions d'euros
 - publication des informations en matière de durabilité de toute grande entreprise contrôlée par une société qui n'a pas son siège dans l'UE ou l'EEE
 - publication des informations en matière de durabilité des petites, moyennes et grandes entreprises, dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, sous réserve de justification si l'entreprise décide de ne pas publier ces informations.

Tableau de synthèse

Entreprises concernées	Première publication	Première certification
Les grandes entreprises soumises à la DPEF en vertu de la directive NFRD (+ de 50 millions d'euros de chiffres d'affaires, + de 25 millions d'euros de total bilan, de 500 salariés)	2024	2025 (pour l'année 2024)
Les autres grandes entreprises remplissant au moins deux des critères suivants : (+ de 50 millions d'euros de chiffres d'affaires, + de 25 millions d'euros de total bilan, de 250 salariés)	2025	2026 (pour l'année 2025)
Les petites et moyennes entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé	2026 – possibilité de reporter à 2028 *	2027 (pour l'année 2026) – possibilité de reporter à 2029 *
Les sociétés non européennes ayant un chiffre d'affaires européen supérieur à 150 millions d'euros et une filiale ou succursale basée dans l'UE (réalisant un chiffre d'affaires excédant 40 millions d'euros)	2028	2029

* Pendant une période transitoire de deux ans, les PME cotées sur les marchés réglementés ont la possibilité de ne pas appliquer les exigences de reporting prévues par la directive CSRD, à condition pour elles d'indiquer dans leur rapport de gestion les raisons de leur abstention.

L'EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

Comme vu en introduction, l'une des missions découlant de la directive Durabilité concerne la mission de certification des informations en matière de durabilité, une tâche essentielle pour garantir la fiabilité des informations publiées par les entreprises.

Deux acteurs sont concernés par le marché de l'audit en France :

- les commissaires aux comptes (CAC),
- les auditeurs des informations en matière de durabilité exerçant au sein d'organismes tiers indépendants (OTI), dont les avocats.

L'ordonnance de transposition vise à garantir une concurrence équitable entre les CAC et les OTI. Elle établit des règles communes pour garantir un statut identique à chacun des acteurs présents sur ce marché, quelle que soit la profession qu'il exerce.

Afin d'étudier le champ d'action du cabinet d'avocat en tant qu'Organisme Tiers Indépendant et de l'avocat auditeur dans la certification des informations en matière de durabilité, il convient d'abord de présenter cette mission particulière de certification (1). Ensuite, il sera pertinent d'analyser l'accès du cabinet d'avocat OTI et de l'avocat auditeur à cette certification (2). En sus, la déontologie du cabinet d'avocat OTI et de l'avocat auditeur (3). Enfin des recommandations pratiques seront formulées afin d'assurer une certification efficace et conforme aux exigences réglementaires.

I. LA MISSION PARTICULIÈRE DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DU DURABILITÉ

Dans l'exercice de sa mission de certification, l'avocat auditeur émet, un avis sur les informations publiées en matière de durabilité conformément aux normes d'assurance en matière de durabilité en vigueur.

Dans ce contexte, l'assurance en matière de durabilité désigne le degré de confiance exprimé par l'auditeur quant à la fiabilité et la conformité des informations analysées, un aspect central pour renforcer la transparence et la crédibilité des informations en matière de durabilité.

L'objectif de la directive Durabilité est que les informations publiées en matière de durabilité aient la même fiabilité que les informations publiées en matière financière.

Afin de parvenir à cet objectif, la directive Durabilité procède en deux temps :

- **1^{re} temps** : l'audit de durabilité est effectué selon « **une norme d'assurance limitée** » qui « [...] permet de fournir un niveau de confiance intermédiaire, adapté à une première étape de mise en conformité des entreprises avec les exigences en matière de durabilité. »¹⁵ :
 - o d'après la directive Durabilité, l'assurance limitée correspond à un niveau d'assurance moins approfondi, où l'auditeur s'appuie sur des procédures d'examen limité et rend un avis

¹⁵ Groupe du travail H3C sur « la Mission d'assurance limitée sur les informations en matière de durabilité », de juin 2023 : [Groupe-H3C-CSR-D-Avis-technique-Mission-assurance-limitée -Juin-2023.pdf](#)

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

négalif : l'auditeur déclare n'avoir constaté aucun élément lui permettant de conclure que l'objet de l'audit n'est pas entaché d'inexactitudes significatives ;

- cette norme d'assurance limitée est transitoire jusqu'à ce que des normes spécifiques soient adoptées par la Commission européenne, au plus tard le 1^{er} octobre 2026 ;
- en l'absence de définition au niveau européen, il s'agira d'appliquer les normes nationales en vigueur, celles adoptées par la Haute autorité de l'audit (H2A) et homologuées par arrêté du garde des sceaux (C. com., art. L. 821-59).

- **2^e temps** : à terme, l'objectif de la directive Durabilité est de parvenir à l'application d'une **norme d'assurance raisonnable** similaire à celle qui régit les audits financiers, garantissant ainsi une vérification plus approfondie et une fiabilité plus élevée des informations publiées en matière de durabilité. L'assurance raisonnable se caractérise par :

- un avis positif (en général) qui exprime l'avis de l'auditeur sur la mesure de l'objet de l'audit par rapport à des critères préalablement définis ;
- un contrôle très poussé : il suppose de longues procédures, y compris l'examen des contrôles internes de l'entreprise déclarante et des tests de validation. Ce contrôle est donc nettement plus important que dans le cadre d'une mission d'assurance limitée.

L'article L. 821-54 du code de commerce précise que l'OTI émet un avis, selon la norme d'assurance en vigueur, sur les informations en matière de durabilité publiées (cf. partie conseil), ainsi que sur :

« 1° La conformité des informations en matière de durabilité avec les exigences de la directive 2013/34/ UE, y compris avec les normes d'information en matière de durabilité adoptées en vertu de ses articles 29 ter ou 29 quater ;

2° La conformité aux normes mentionnées au 1° du processus mis en œuvre par l'entité pour déterminer les informations publiées et, lorsque l'entité y est soumise, le respect de l'obligation mentionnée au sixième alinéa de l'article L. 2312-17 du code du travail ;

3° La conformité du balisage de l'information en matière de durabilité prévue à l'article 29 quinquies de la directive précitée ;

4° Le respect des exigences de publication des informations prévues à l'article 8 du règlement (UE) 2020/852.

Cet avis fait l'objet d'un rapport de certification destiné à l'organe destiné à statuer sur les comptes. »

Dans l'exercice de sa mission, l'OTI dispose de pouvoirs d'investigation et il peut se faire assister de collaborateurs ou d'experts de son choix (C. com., art. L. 822-26 et 27).

II. LES CONDITIONS IMPOSÉES POUR L'EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION

Pour les avocats intéressés par cette nouvelle mission de certification, **deux conditions cumulatives** doivent être remplies :

- une condition tenant à l'organisme au sein duquel l'avocat personne physique doit exercer : l'organisme doit être accrédité comme OTI par le COFRAC (2.1) ;
- une condition tenant à l'avocat personne physique qui exerce la mission de certification : l'avocat doit être auditeur des informations en matière de durabilité (2.2).

2.1 Un large besoin d'accompagnement des entreprises

L'organisme au sein duquel les auditeurs de durabilité exercent doit être accrédité en tant qu'OTI par le COFRAC¹⁶.

Pour être accrédité OTI, cet organisme doit posséder la personnalité morale (C. com., 822-1, II, 1°).

S'agissant de la profession d'avocat, seules les structures d'exercice ayant la personnalité morale peuvent être accréditées comme OTI par le COFRAC : il s'agit des sociétés d'exercice libéral (SEL), des sociétés d'exercice de droit commun (SEDC), des sociétés civiles professionnelles (SCP) et des sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE).

Ceci exclut les avocats entrepreneurs individuels (C. Com., art. L. 526-22) et les structures d'exercice dénuées de la personnalité morale (ex. association et AARPI).

Une fois accrédité par le COFRAC, l'OTI est inscrit sur la liste tenue par la Haute autorité de l'audit (H2A) qui énumère les personnes morales titulaires de l'accréditation (ens. C. com., art. L. 822-1, II, 1° et L. 822-3).

a) L'accréditation d'OTI délivrée par le COFRAC

Pour un cabinet d'avocats souhaitant devenir un OTI, le processus d'accréditation repose sur un certain niveau d'exigences et suppose une adaptation à des normes qui fixent un cadre de référence rigoureux visant à fournir des lignes directrices, des prescriptions techniques ou qualitatives pour des produits, services ou pratiques au service de l'intérêt général.

Pour être accrédité OTI, la norme de référence est la norme **NF EN ISO/IEC 17029**.

L'accréditation d'OTI est délivrée par le COFRAC (Comité français d'accréditation) qui garantit la compétence, l'indépendance et la conformité des organismes avec la norme NF EN ISO/IEC 17029.

Le mécanisme de l'accréditation suppose de documenter les procédures mises en place au sein des structures en charge de l'audit (cabinet d'avocats ou structure dédiée) tant le process métier (ex. les étapes du processus d'audit) que, par exemple, le process de gestion des conflits d'intérêts. La rédaction de cette documentation permet au COFRAC d'exercer son contrôle.

¹⁶ Règlement (CE) n° 765/2008 du Parlement européen et du Conseil du 9 juillet 2008, établissant des exigences générales pour l'accréditation des organismes d'évaluation de la conformité et référentiel d'accréditation applicable du Comité français d'accréditation – COFRAC.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

L'article **R. 822-16 du Code de commerce** met en lumière ce mécanisme de l'accréditation en fixant les exigences auxquelles les cabinets d'avocats doivent se conformer pour être accrédités.

C. com., art. R. 822-16 :

« (...) 1° *Disposer des moyens permettant aux auditeurs des informations en matière de durabilité qui réalisent la mission de certification des informations en matière de durabilité en son nom :*

- a) D'adapter, en fonction de l'ampleur de la mission, le temps et les ressources humaines qui y sont consacrés ainsi que les techniques mises en œuvre ;*
- b) De contrôler le respect des règles applicables à la mission et de procéder à une appréciation régulière des risques ;*
- c) De garantir la continuité et la régularité de sa mission, notamment par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés ;*

2° Mettre en œuvre :

- a) Des procédures assurant que les conditions d'exercice de chaque mission de certification des informations en matière de durabilité respectent les exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée et permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires ;*
- b) Des procédures assurant l'absence de toute intervention des actionnaires ou dirigeants de l'organisme tiers indépendant au sein duquel exerce l'auditeur des informations en matière de durabilité et, le cas échéant, du réseau pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de ce dernier ;*
- c) Des procédures assurant le contrôle et la protection de ses systèmes de traitement de l'information ;*
- d) Des mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de l'organisme tiers indépendant ;*
- e) Des procédures assurant que le recours à des tiers, collaborateurs ou experts, pour la réalisation des travaux requis au titre de la mission de certification des informations en matière de durabilité, ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle de qualité interne prévu au j, ni à la capacité de la Haute autorité à surveiller le respect, par les auditeurs des informations en matière de durabilité, de la réglementation en vigueur ;*
- f) Des procédures assurant la gestion et l'enregistrement des incidents qui ont ou peuvent avoir une conséquence grave sur la qualité de la certification des informations en matière de durabilité ;*
- g) Des procédures assurant une politique de rémunération appropriée notamment par des incitations à la performance garante de la qualité de la certification des informations en matière de durabilité. Seuls les revenus issus de la mission de certification des informations en matière de durabilité sont pris en compte pour l'évaluation de la performance et la rémunération des personnes participant à cette mission ou en mesure d'en influencer le déroulement ;*
- h) Des procédures permettant aux salariés de signaler tous les manquements à la réglementation applicable à la mission ;*

i) Des procédures permettant l'exécution de la mission, l'organisation du dossier de travail mentionné à l'article R. 822-26 et assurant la formation des auditeurs des informations en matière de durabilité ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ;

j) Un dispositif de contrôle de qualité interne, placé sous la responsabilité d'un auditeur des informations en matière de durabilité, assurant notamment le respect des exigences prévues au i.

L'organisme tiers indépendant contrôle et évalue l'adéquation et l'efficacité des systèmes, mécanismes internes de contrôle qualité, et autres dispositifs qu'il a mis en place conformément au présent article et prend les mesures appropriées pour remédier à leurs éventuelles lacunes.

Ce dispositif est évalué annuellement et les conclusions de cette évaluation ainsi que toute mesure proposée en vue de modifier le dispositif sont conservées pendant un délai de six ans ;

k) Des procédures appropriées pour garantir que ses salariés ou toute autre personne physique dont les services sont mis à sa disposition ou placés sous son contrôle et qui participent directement à la mission, disposent de connaissances et d'une expérience appropriée au regard des tâches qui leur sont assignées ;

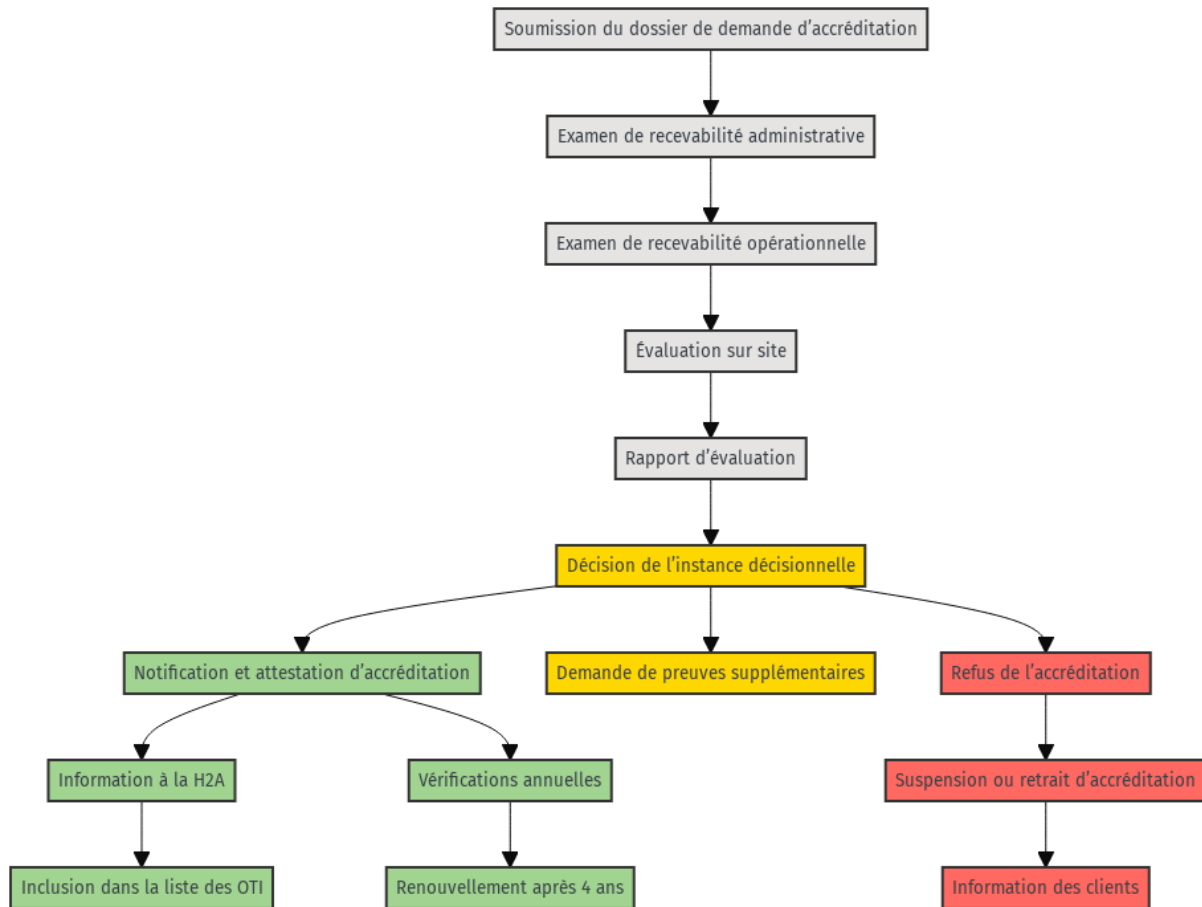
3° Mettre en place un mécanisme de rotation progressive des auditeurs des informations en matière de durabilité soumis aux obligations de l'article L. 822-12, conformément au paragraphe 7 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 ;

4° Constituer une documentation appropriée sur la manière dont il satisfait aux exigences du présent article et la diffuser aux personnes participant à la mission de certification des informations en matière de durabilité ;

5° Conserver pendant une durée d'au moins six ans une mention de tous les manquements à la réglementation applicable à la mission, à l'exception des manquements mineurs, et de leurs conséquences ainsi que des mesures prises pour y remédier. Ces mesures font l'objet d'un rapport annuel communiqué aux personnes appropriées au sein de la structure. Lorsque l'organisme tiers indépendant demande conseil à des tiers, il conserve une copie de cette demande et de la réponse obtenue ;

6° Conserver toute réclamation écrite portant sur la réalisation d'une mission de certification des informations en matière de durabilité pendant un délai de six ans. »

b) Étapes de la procédure d'accréditation du COFRAC



1. 1^{re} étape : dépôt du dossier auprès du COFRAC

Le processus débute par la constitution d'un dossier de candidature contenant :

- les formulaires **INS FORM 01** (demande officielle) et **INS FORM 90** (description des processus internes du cabinet),
- les statuts de la structure,
- un extrait **Kbis** attestant de l'existence légale de l'entité,
- un organigramme détaillant l'organisation interne,
- une attestation d'assurance,
- tout autre document spécifique requis par le COFRAC ;

Points d'attention

> Conflit d'intérêts

Les OTI doivent, au moment de l'accréditation, en application de la norme d'accréditation **NF EN ISO/IEC 17029**, définir des règles relatives à la mission de conseil proposée par l'organisme ou d'autres organismes avec lesquels ils sont en relation (points 5.3.9 à 5.3.11 et 7.2.5).

Ces règles doivent tendre à l'interdiction pour l'avocat de cumuler les missions de conseil dans la publication des informations en matière de durabilité et de certification de ces mêmes informations auprès d'une même entreprise.

En outre, elles doivent contenir une analyse et tendre également à l'élimination des menaces que représentent les relations de l'organisme avec des organismes qui fournissent du conseil.

En elles-mêmes, ces relations ne sont pas interdites, mais elles doivent, pour les OTI, être particulièrement encadrées et suivies afin que l'impartialité de ceux-ci ne puissent pas être suspectée.

> Clause du « grand-père »

Il n'est pas nécessaire d'avoir complété sa formation en audit de durabilité (« clause du grand-père ») pour candidater à l'accréditation.

Au regard du délai d'accréditation de 9 mois, il est recommandé de déposer son dossier auprès du COFRAC au mois de mars 2025.

Cf. la définition de la clause du « grand-père » dans le Lexique *supra*.

Une fois complet, le dossier est transmis par courriel à l'adresse dédiée : section.inspection@cofrac.fr.

2. 2^e étape : examen de la recevabilité administrative

- Le COFRAC vérifie que la demande est complète.
- Il confirme que l'organisation du demandeur est compatible avec la demande d'accréditation.
- Il s'assure que la portée d'accréditation demandée est correctement exprimée.

Portée de l'accréditation

Il est essentiel de préciser la portée de l'accréditation demandée :

- À ce jour, vous devez demander une accréditation OTI pour réaliser des vérifications de DPEF : il s'agit de l'activité **n° 19.1.1a** du document INS INF 06.
- Dans le courant de l'année 2025, le COFRAC publiera une nouvelle activité durabilité dans son document INS INF 06 : ceux qui avaient obtenu l'accréditation DPEF devront faire une démarche auprès du COFRAC pour transformer leur accréditation en durabilité avant

l'échéance de l'accréditation DPEF et si cette échéance se situe en 2027 et au-delà, avant le 31 décembre 2026

- Pour rappel, les OTI ayant obtenu l'accréditation DPEF sont réputés satisfaire à la condition d'accréditation jusqu'à l'échéance de cette accréditation et au plus tard jusqu'au 1^{er} janvier 2027 (décret n° 23-1394 du 30 déc. 2023, art. 26-1).

Si les conditions sont satisfaites, il conviendra d'établir la convention d'accréditation (contrat comportant des annexes : documents opposables et portée d'accréditation demandée) que les deux parties pourront signer.

3. 3^e étape : examen de la recevabilité opérationnelle

L'examen consiste à :

- Confirmer que le système de management est conforme au référentiel d'accréditation (NF EN ISO/IEC 17029) : l'évaluation du COFRAC porte sur :
 - l'organisation de la structure qui candidate,
 - les ressources et compétences de cette structure,
 - et les process métiers mis en œuvre au sein de la structure : en vertu de la norme NF EN ISO/IEC 17029 applicable à l'activité d'OTI, la structure doit mettre en place un **plan de vérification** : ce document est essentiel dans le processus d'accréditation, car il documente de manière détaillée les étapes du processus d'audit pour permettre au COFRAC d'exercer son contrôle.
- Vérifier la préparation de l'organisme à une évaluation sur site : avant l'évaluation sur site du COFRAC, il est nécessaire que la structure ait fait un audit interne et une revue de direction afin de vérifier, avant l'évaluation sur site, que le système de management fonctionne.
- Assurer l'existence d'un programme de vérification des activités couvertes par l'accréditation.

4. 4^e étape : évaluation sur site

Cette étape se déroule généralement dans un délai de **neuf mois** maximum à compter de la recevabilité opérationnelle. L'évaluation sur site est réalisée par une équipe d'évaluateurs proposée par le COFRAC (un évaluateur qualitatif et des évaluateurs techniques).

L'objectif de l'évaluation sur site est d'assurer que le programme de vérification est digne de confiance.

L'évaluation suppose l'entrée dans les dossiers et le contrôle :

- du déroulé de l'ensemble du processus de vérification,
- des compétences des vérificateurs,
- de l'appréciation technique faite dans un dossier,
- etc.

L'évaluation porte sur un « dossier à blanc ». En effet, l'accréditation étant exigée comme une condition de l'exercice de la mission de certification en matière de durabilité, le contrôle du COFRAC ne peut pas, par définition, porter sur des dossiers traités par la structure. Cette dernière doit alors constituer un « dossier à blanc » c'est-à-dire une simulation de dossier avec un client fictif que la structure pourrait traiter afin que le COFRAC puisse contrôler non seulement le plan de vérification, mais également toutes les procédures mises en œuvre pour respecter la déontologie de l'audit (indépendance, prévention et gestion des conflits d'intérêts, etc.).

Dans cette hypothèse, il n'existe pas de risque d'atteinte au secret professionnel.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

5. 5^e étape : processus de décision du COFRAC

- La gestion des écarts :

Lorsqu'une non-conformité est relevée lors de l'évaluation sur site, elle est documentée dans une fiche d'écart.

L'organisme demandeur est tenu de :

- proposer un plan d'action détaillé pour résoudre les écarts, dans un délai de **15 jours** ;
- fournir des preuves démontrant la mise en œuvre des actions correctives.

- Le rapport d'évaluation

- les évaluateurs rédigent un rapport d'évaluation dans le mois suivant l'évaluation sur site ;
- ce rapport présente les écarts constatés, les actions correctives proposées et leur conformité avec les normes d'accréditation.

- L'avis du COFRAC

L'instance décisionnelle du COFRAC analyse le rapport et émet un avis.

La décision peut être :

- **Favorable** : L'organisme reçoit son attestation d'accréditation.
- **Conditionnelle** : L'organisme doit apporter des preuves supplémentaires.
- **Défavorable** : L'accréditation est refusée.

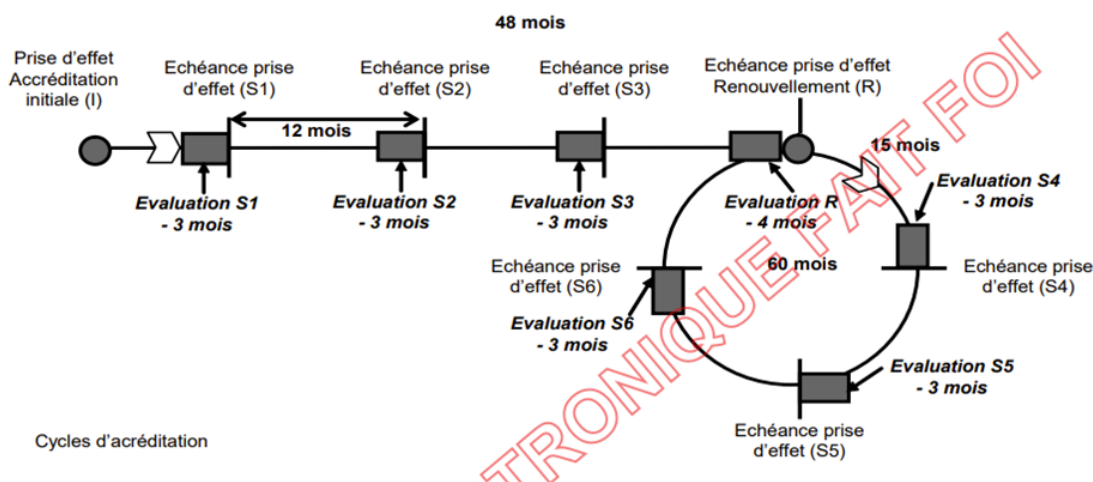
Dans ces deux derniers cas, la structure qui candidate à l'accréditation pourrait exposer des frais supplémentaires (ex. en fonction des cas, une nouvelle évaluation sur site).

Les décisions du COFRAC sont susceptibles de faire l'objet d'un recours auprès de :

- 1^{er} niveau : possibilité d'appel auprès d'une instance technique : le comité d'inspection
- 2^e niveau : possibilité d'appel auprès du Conseil d'administration du COFRAC

6. Suivi de l'accréditation

- Validité de l'accréditation^[1]



COFRAC, Règlement d'accréditation, INS REF 05, Révision 15

L'accréditation octroyée est valable quatre ans.

Le programme de surveillance de l'accréditation, défini par le COFRAC, suit une organisation précise selon les cycles d'accréditation.

- **Premier cycle d'accréditation (4 ans) :**
 - La première visite de surveillance (S1 dans le schéma) doit avoir lieu dans un délai maximal de 12 mois après la décision d'accréditation initiale.
 - Les évaluations suivantes (S2/S3 dans le schéma) ainsi que le renouvellement de l'accréditation sont effectuées tous les 12 mois, avec une fréquence d'évaluation ne dépassant pas 15 mois.
- **Cycles suivants (60 mois) :**
 - Les évaluations de surveillance (S4/S5/S6) et le renouvellement sont réalisés tous les 15 mois, avec un intervalle maximal de 18 mois entre deux évaluations.

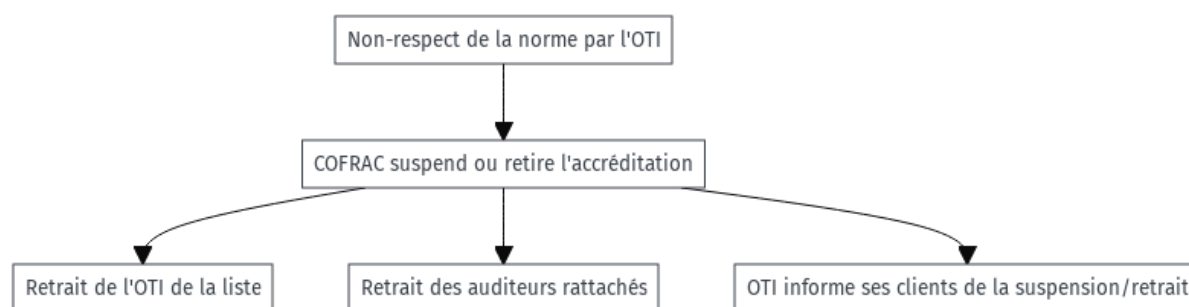
Par ailleurs, les périodes d'évaluation sont programmées environ trois mois avant la date prévue pour la décision de maintien de l'accréditation et quatre mois avant la décision de renouvellement.

Dans cette hypothèse, aucun risque d'atteinte au secret professionnel n'existe car l'évaluation s'effectue dans le strict respect de la confidentialité et des obligations déontologiques. Le COFRAC et ses évaluateurs sont tenus à une obligation de confidentialité, garantissant ainsi la protection des informations sensibles. De plus, l'examen des dossiers spécifiques n'a lieu que lors des évaluations sur site, et le rapport d'évaluation du COFRAC ne retranscrit aucune donnée couverte par le secret professionnel.

- Suspension ou retrait de l'accréditation

En cas de non-respect de la norme par l'OTI, le COFRAC peut suspendre ou retirer l'accréditation. Le retrait de l'accréditation emporte le retrait de l'OTI de la liste des OTI accrédités et le retrait des auditeurs (personnes physiques) qui lui sont rattachés.

L'OTI a également l'obligation d'informer ses clients de la suspension ou du retrait de son accréditation.



7. Focus sur les frais de l'accréditation

Il convient également de noter que l'accréditation entraîne des frais à verser au COFRAC.

Ceux-ci sont répartis en trois catégories :

- les frais d'instruction,
- les frais d'évaluation (incluant les honoraires par jour d'évaluation et les frais de mission),
- et les frais annuels relatifs à la gestion de l'accréditation.

Ces frais varient en fonction de la taille de l'organisme et de la complexité des activités d'audit. Ces coûts doivent être pris en compte par l'organisme tout au long du processus d'accréditation et durant la période de validité de l'accréditation.

Exemple pour une structure de moins de 50 personnes :

- o frais d'instruction : 1.000 €
- o frais d'évaluation (pour une seule évaluation sur site) : environ 4.000 €
- o frais de redevance pour 5 personnes qualifiées : 750 € par an

2.2 Conditions tenant à l'avocat personne physique exerçant la mission de certification

Si l'audit financier n'est réservé qu'aux CAC, l'audit de durabilité est ouvert à d'autres acteurs : les auditeurs des informations en matière de durabilité exerçant au sein d'un OTI.

Un auditeur est défini par l'article L. 822-1 du code de commerce comme « *une personne physique associée, actionnaire, dirigeante, y compris comme membre d'un organe de gestion, d'administration ou de surveillance, ou salariée d'un organisme tiers indépendant, qui remplit les conditions énumérées au II de l'article L. 822-4 et inscrite sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-4.* »

Cette énumération ne prévoit pas le cas de l'avocat collaborateur libéral (ens. C. com., art. L. 822-1, II, 2°, L. 822-4 et L. 822-6), mode d'exercice répandu dans la profession d'avocat. Plusieurs solutions sont envisageables comme salarier le collaborateur libéral ou l'associer.

Pour conserver le statut de collaborateur libéral, une solution serait d'associer le collaborateur libéral en tant qu'associé non-exerçant de la structure d'exercice¹⁷.

Pour exercer la mission de certification, l'avocat personne physique doit être inscrit sur la liste tenue par la Haute Autorité de l'Audit (H2A). Cette inscription est subordonnée au respect des conditions énoncées à l'article L. 822-4 du code de commerce :

C. com., art. L. 822-4 :

« (...) 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 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 ; (...) ».

S'agissant de l'épreuve prévue au 7°, le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 précise que :

- sont admises à se présenter à l'épreuve les personnes ayant obtenu l'attestation spécifique de stage (cf. C. com., art. R. 822-2) ;
- l'épreuve a lieu au moins une fois par an (C. com., art. R. 822-1-1) ;
- la date et les modalités de l'épreuve sont fixées par arrêté du garde des sceaux (C. com., art. R. 822-1-1) ;
- le programme de l'épreuve couvre les matières mentionnées au paragraphe 3 de l'article 8 de la directive 2006/43 CE du 17 mai 2006 du Parlement européen et du Conseil. Il est fixé par arrêté conjoint du garde des sceaux, ministre de la Justice et du ministre chargé de l'enseignement supérieur (C. com., art. R. 822-1-1).

Toutefois, l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 prévoit deux régimes d'exceptions à cette liste de conditions, pour lesquels les avocats peuvent être concernés :

1^{re} exception : le régime transitoire dit de « la clause du grand-père » applicable entre le 1^{er} janvier 2024 et le 31 décembre 2025.

L'article 37 de l'ordonnance de transposition prévoit « la clause du grand-père » pour les CAC et les membres des OTI inscrits ou accrédités **avant le 1^{er} janvier 2026**.

¹⁷ Commission SPA, Avis Technique n° 2021-006 du 7 mai 2021 ; AT n° 2022-001 du 7 févr. 2022.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

En bénéficiant des effets de cette clause, les CAC et membres des OTI concernés seront ainsi dispensés des exigences liées au stage professionnel (C. com., art. L. 822-4, 6°) et à l'épreuve de durabilité (C. com., art. L. 822-4, 7°) lorsqu'ils justifient avoir validé une formation homologuée de 90 heures par la H2A.

Autrement dit, les avocats en exercice intéressés par cette nouvelle mission d'auditeur de durabilité et souhaitant bénéficier de ce régime transitoire devront, **avant le 1^{er} janvier 2026** :

- être accrédités par le COFRAC en tant qu'OTI (structure personne morale) ;
- respecter l'obligation de formation continue en matière d'audit de durabilité (avocat personne physique) d'une durée de 90 heures homologuée par la H2A;
- répondre aux exigences d'honorabilité et être titulaires d'un Master 2 (C. com., art. L. 822-4 2°, 3°, 4° et 5°).

2^e exception : le régime dérogatoire de l'article L. 822-4 modifié du code de commerce.

Le dernier alinéa de l'article L. 822-4 du code de commerce modifié dispose que « *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.* »

Sont concernés par ce régime dérogatoire les avocats (personnes physiques) qui :

- sont agréés pour effectuer une mission de certification des informations en matière de durabilité dans un Etat membre de l'Union européenne ;
- répondent aux exigences prévues au 2°, 3°, 4° de l'article L. 822-4 du code de commerce (cf. supra) ;
- ont réussi à un examen d'aptitude.

2.3 La déclaration de ces missions à L'Ordre

À ce jour, la mission de certification des informations en matière de durabilité ne fait pas l'objet d'une déclaration obligatoire à l'Ordre.

Toutefois, la commission des règles et usages du CNB prévoit de proposer prochainement son ajout à la liste des missions que l'avocat doit déclarer à l'Ordre, conformément à l'article 6.4 du RIN.

III. LA DÉONTOLOGIE DU CABINET D'AVOCAT OTI ET DE L'AVOCAT AUDITEUR

Lorsque le cabinet d'avocat OTI ou l'avocat auditeur intervient dans le cadre de sa mission de certification des informations en matière de durabilité, il exerce une mission particulière soumise aux règles spécifiques de l'activité d'audit.

Si la mission de l'avocat auditeur s'achève par l'établissement d'un rapport de certification sur les informations en matière de durabilité, celle du cabinet d'avocat OTI répond à un cadre inédit, en rupture avec la liberté de l'avocat de se déporter d'un dossier.

- La durée du mandat :

- si l'entité contrôlée n'est pas une entité d'intérêt public (EIP)¹⁸, l'OTI est nommé pour un mandat de six exercices, ses fonctions expirant après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice (C. com., art. L. 822-20)
- si l'entité est une EIP, la durée du mandat ne peut pas être supérieure à 10 ans (avec possibilité de dérogation) (C. com., art. L. 822-21)
- L'OTI ne peut être récusé que dans certaines conditions empruntées au CAC (cf. C. com., art. L. 821-49).
- L'OTI ne peut être relevé de sa mission que dans des cas particuliers et sous l'effet d'une décision de justice (C. com., art. L. 821-50).

3.1. L'indépendance et la gestion des conflits d'intérêts

Les articles L. 822-6 à L. 822-13 du Code de commerce fixent les règles déontologiques et les incompatibilités des OTI et des auditeurs.

Ces articles sont repris **en annexe 1** du présent guide.

Ils prévoient notamment que :

- au sein de l'OTI, la mission de certification est exercée par un auditeur des informations en matière de durabilité (personne physique), au nom de l'OTI (structure d'exercice). L'auditeur signe le rapport de certification des informations en matière de durabilité. Il ne peut exercer cette mission qu'au nom d'un seul OTI dont il est associé, actionnaire, dirigeant, ou salarié (C. com., art. L. 822-6).
- les OTI et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont soumis au **code de déontologie des CAC** dans l'exercice de leur mission de certification (C. com., art. L. 822-7). Ce code de déontologie est repris **en annexe 2** du présent guide.
Notons à cet égard que la direction des Affaires civiles et du Sceau a annoncé un décret qui établirait de manière spécifique la déontologie de l'auditeur et qui se substituerait au code de déontologie des CAC ;
- l'interdiction pour l'avocat de cumuler les missions de conseil dans la publication des informations en matière de durabilité et de certification de ces mêmes informations auprès d'une même entreprise (Cf. Le guide sur la durabilité – Partie conseil, point 2.3.2.1, adopté par l'AG du CNB du 17 janv. 2025) ;
- l'interdiction pour les OTI et les auditeurs de détenir un intérêt direct ou indirect au sein d'une entité pour le compte de laquelle est exercée une mission de certification des informations en matière de durabilité (C. com., art. L. 822-8 à 822-10 et L. 822-13 dans le cadre d'une EIP faisant partie d'un réseau) ;

¹⁸ EIP ou entité d'intérêt public : sont visées notamment les établissements de crédit, les entreprises d'assurance et de réassurance, les institutions de prévoyance, les mutuelles et leurs unions, les personnes dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, certaines entités dont le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret (compagnies financières holding, les compagnies financières holdings mixtes, les sociétés de groupe d'assurance, les sociétés de groupe d'assurance mutuelle, les unions supplémentaires mutualistes de groupe, les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale), les fonds de retraite professionnelle, les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire, les institutions de retraite professionnelle supplémentaire (C. com., art. L. 821-2).

- les incompatibilités temporaires frappant l'auditeur des informations en matière de durabilité (C. com., art. L. 822-9 et art. L. 822-10) ;
- l'obligation de formation continue des auditeurs (C. com., art. L. 822-11) fixée à 20 heures par an (C. com., art. L. 822-11 et son régime : art. A. 822-19).

Point d'attention

Il convient de rappeler que pour les missions de défense ou de conseil exercées concomitamment aux missions de certification, le cabinet d'avocat OTI et l'avocat auditeur devront respecter la politique qu'ils ont définie au moment de l'accréditation, visant à garantir leur indépendance et leur impartialité, en s'abstenant notamment de toute intervention dans les domaines sur lesquels porte l'audit.

Cas des missions de défense ou de conseil qui précèderaient ou suivraient une mission de certification, afin de s'assurer du strict respect du principe d'indépendance :

- > avant d'accepter toute mission de certification, le cabinet d'avocat OTI et l'avocat auditeur devront s'assurer de la compatibilité de cette mission avec les éventuelles missions de défense ou de conseil qu'ils auraient précédemment exercées pour la même personne ou entité ;
- > de la même façon, à l'issue d'une mission de certification, le cabinet d'avocats OTI et l'avocat auditeur devront s'assurer de la possibilité d'accepter une mission de défense ou de conseil pour la même personne ou entité.

3.2. Le secret professionnel (C. com., L. 822-2)

L'ordonnance de transposition prévoit que l'avocat demeure soumis à sa déontologie, et précisément au secret professionnel.

Il est également soumis à un secret professionnel spécifique lorsqu'il exerce une activité d'auditeur (ceci ne s'applique pas à son activité de conseil de la publication des informations en matière de durabilité).

Il existe des précédents pour la profession d'avocat : l'activité d'avocat fiduciaire laquelle impose une réglementation spécifique en matière de secret professionnel ou la mission de médiateur.

A leur image, le cabinet d'avocat OTI et l'avocat auditeur sont soumis à un secret professionnel spécifique, spécialement aménagé pour la mission particulière de certification.

Les OTI (personnes morales) et les auditeurs (personnes physiques) des informations en matière de durabilité sont tenus au secret professionnel pour les « [...] faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance dans l'exercice de leur mission de certification des informations en matière de durabilité » (C. com., L. 822-2). Cette obligation au secret s'étend aux collaborateurs des auditeurs mais également aux experts qui interviennent dans les dossiers.

Lorsqu'une mission de certification est exercée pour le compte d'une entité ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, le secret professionnel ne fait pas obstacle à la communication, par un OTI ou un auditeur, à :

- un autre OTI ou à un autre auditeur ou à un CAC d'informations strictement nécessaires à l'exercice par ces derniers d'une mission de certification des informations consolidées en matière de durabilité ;
- à un autre CAC d'informations strictement nécessaires à l'exercice par ce dernier d'une mission de certification des comptes.

Ce partage d'informations s'explique par la spécificité de l'audit de durabilité, prestation complexe qui nécessite des compétences transverses (juridiques, scientifiques, etc.) et un travail collaboratif.

Enfin, le dernier alinéa de l'article L. 822-2 prévoit que « *Les dispositions relatives au secret professionnel prévues au présent chapitre s'appliquent à l'auditeur des informations en matière de durabilité, dans la limite nécessaire à la réalisation de sa mission, par dérogation aux dispositions spécifiques liées à la profession réglementée à laquelle il appartient.* »

Par ailleurs, l'auditeur des informations en matière de durabilité exerçant la mission de certification des informations en matière de durabilité au nom de l'OTI, est tenu de signaler « *[...] à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent, les irrégularités et inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de la mission de certification des informations en matière de durabilité, et, lorsqu'il intervient auprès d'une entité d'intérêt public, l'invite à enquêter conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.* »

« *Il révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation* » (C. com., art. L. 822-25).

Point de vigilance

Lorsqu'il exerce sa mission de certification et notamment lorsqu'il révèle des faits délictueux, l'avocat fait précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat intervenant en tant qu'auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité.

La commission des règles et usages va proposer à l'assemblée générale du CNB d'insérer dans le RIN un article 6.3.7 relatif à la mission de certification des informations en matière de durabilité qui mentionnera que dans toute correspondance, quel qu'en soit le support, dans tout rapport et tout acte qu'il établira dans le strict cadre de sa mission de certification, l'avocat doit indiquer expressément sa qualité d'auditeur, et faire précéder sa signature de son nom, suivi de sa qualité d'avocat auditeur en charge d'une mission de certification des informations en matière de durabilité.

En effet, l'avocat auditeur établissant en cette qualité divers documents est soumis à une déontologie différente de celle de la profession d'avocat. Il apparaît nécessaire qu'à leur lecture, ceux-ci puissent être immédiatement identifiés.

Il en résulte, selon l'article L. 822-14 du Code de commerce, que l'OTI et l'auditeur ne peuvent voir leur responsabilité engagée « *[...] à raison des informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution de leur mission.* ».

Ceci s'explique par la particularité de la mission d'auditeur dont le but premier est d'assurer la fiabilité des informations publiées par l'entreprise en matière de durabilité. En effet, la fiabilité de ces informations est d'intérêt général, elles guident le comportement de différents acteurs sur le marché (investisseurs, personne en recherche d'emploi, consommateur, etc.) vers des entreprises qui respectent les engagements du Pacte vert européen.

Concernant les interférences avec l'activité de conseil, les enquêteurs de la H2A disposent de pouvoirs étendus. Le secret professionnel ne peut leur être opposé concernant l'activité d'audit, mais il reste opposable en ce qui concerne l'activité d'avocat. En effet, l'article L. 820-8 du code de commerce dispose : « *II. - Le secret professionnel n'est pas opposable à la Haute autorité et à ses services dans l'exercice de leurs missions, sauf par les auxiliaires de justice.* »(Cf. Le guide sur la durabilité – Partie conseil, point 2.3.3.2 - adopté par l'AG du CNB du 17 janv. 2025).

3.3. Le contrôle de la Haute Autorité de l'audit (H2A)

L'ouverture du marché de l'audit nécessitait de repenser sa régulation.

L'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 de transposition a fait le choix d'une supervision commune des CAC, des OTI et des auditeurs des informations en matière de durabilité par la Haute Autorité de l'Audit (H2A).

Entrée en activité depuis le 1^{er} janvier 2024, la H2A a succédé au Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C).

- a) Les dispositions relatives à cette nouvelle autorité sont prévues aux articles L. 820-1 à L. 820-24 du code de commerce. **Les missions de la H2A (C. com., art. L. 820-1)**

La H2A, autorité publique indépendante, reprend les missions antérieurement assurées par le H3C et les étend aux nouvelles missions en lien avec la régulation de la certification des informations en matière de durabilité issues de la directive Durabilité.

L'article L. 820-1 du code de commerce liste l'ensemble des missions exercées par la H2A :

C. com., art. L. 820-1:

« (...) 1° Elle procède à l'inscription des commissaires aux comptes, des auditeurs des informations en matière de durabilité, des contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 821-19 et au I de l'article L. 821-20, ainsi qu'à la tenue des listes prévues aux articles L. 821-13, L. 822-3 et L. 822-4 ;

2° Elle adopte les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes et, dans l'exercice de leur mission de certification des informations en matière de durabilité, des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité ;

3° Elle définit les orientations générales de l'obligation de formation continue et les différents domaines sur lesquels celle-ci porte, et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité dans ce domaine ;

4° Elle prend les mesures mentionnées aux III et V de l'article L. 821-45 et au III de l'article L. 821-66 ;

5° Elle définit le cadre et les orientations des contrôles prévus aux articles L. 820-14 et L. 820-15 concernant les commissaires aux comptes, les organismes tiers indépendants et les auditeurs des informations en matière de durabilité. Elle les réalise directement ou dans les conditions prévues au II du présent article et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;

6° Elle diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du présent titre et à celles du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

7° Elle prononce des sanctions dans les conditions prévues à la section 4 du chapitre Ier et à la sous-section 2 de la section 4 du chapitre II ;

8° Elle coopère avec les autorités d'autres Etats exerçant des compétences analogues, les autorités de l'Union européenne chargées de la supervision des entités d'intérêt public, les banques centrales, le Système européen de banques centrales, la Banque centrale européenne et le Comité européen du risque systémique ;

9° Elle suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, dans les conditions définies à l'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, ainsi que du marché de la certification des informations en matière de durabilité des entités d'intérêt public.

II.-La Haute autorité peut déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes la réalisation des missions suivantes ou de certaines d'entre elles :

1° L'inscription et la tenue des listes mentionnées aux I et II de l'article L. 821-13 ;

2° Le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ;

3° Les contrôles effectués dans les conditions prévues à l'article L. 820-14. (...) »

a) La composition de la H2A (C. com., art. L. 820-2)

La H2A comprend un collège et une commission des sanctions.

Le collège exerce les missions confiées à la H2A.

Le collège comprend différentes formations : la formation plénière, le bureau et la formation d'examen des contrôles.

La commission des sanctions a, quant à elle, pour mission de prononcer des sanctions (cf. C. com., art. L. 820-1, 7°).

Cette commission se compose de :

- un magistrat, conseiller ou président de chambre de la Cour de cassation, en fonction ou honoraire, président de la commission des sanctions, désigné par le premier président de la Cour de cassation ;
- quatre personnes qualifiées :
 - une personne ayant exercé la profession de commissaire aux comptes ;
 - une personne qualifiée en matière de certification des informations en matière de durabilité ;
 - deux personnes qualifiées en matière juridique, économique ou financière¹⁹.
-

Les fonctions de membres de la commission des sanctions sont incompatibles avec celles de membre du collège.

L'Autorité comprend également deux commissions de normalisation placées auprès d'elle pour élaborer les projets de normes (C. com., art. L. 820-4) :

- une commission compétente pour élaborer des projets de norme relatifs à l'exercice de la mission de certification des informations en matière de durabilité, à la déontologie et au contrôle interne de qualité applicables à l'exercice de cette mission ;
- une commission compétente pour élaborer des projets de norme relatifs à la déontologie et au contrôle interne de qualité et à l'exercice, par les commissaires aux comptes, des missions autres que la certification des informations en matière de durabilité ainsi qu'à la fourniture de prestations et attestations.

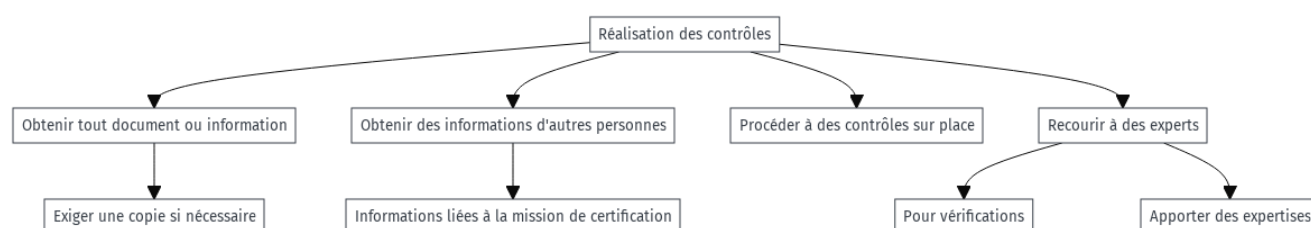
Ces deux commissions sont présidées par un membre du collège, élu en son sein.

¹⁹ Membres de la commission des sanctions de la H2A : [fonctionnement du haut conseil sur le site de la H2A](#)

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

b) Les contrôles (C. com., art. L. 820-15 à L. 820-22)

Les contrôles de la mission de certification des informations en matière de durabilité des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant sont effectués par des contrôleurs de la Haute autorité de l'audit qui disposent des pouvoirs schématisés ci-dessous :



La H2A peut déterminer si les évaluations effectuées par le comité français d'accréditation (COFRAC) concernant les organismes tiers indépendant satisfont à tout ou partie des exigences définies par décret en Conseil d'Etat. La Haute autorité peut ne pas faire porter ses contrôles sur les exigences dont il ressort des évaluations effectuées par le COFRAC qu'elles sont satisfaites.

Les contrôles prévus à l'article L. 820-15 du code de commerce peuvent être effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou du COFRAC.

Les contrôles effectués par la Haute autorité et les évaluations effectuées par le COFRAC sont diligentés de manière coordonnée selon des modalités qu'ils déterminent²⁰.

c) Régime disciplinaire et sanctions

Avant le 31 mars de chaque année, les OTI déclarent à la H2A le montant total des sommes facturées au cours de l'année civile précédente pour les missions de certification des informations en matière de durabilité, en distinguant le montant des sommes facturées aux entités d'intérêt public (sous peine de sanction d'omission administrative, car cette déclaration est nécessaire au calcul des cotisations de la H2A). Cela va obliger l'OTI à individualiser dans sa comptabilité les factures émises au titre de ses missions de certification.

Les OTI et les avocats auditeurs sont susceptibles de faire l'objet de poursuites disciplinaires engagées par la H2A pour :

- tout manquement aux conditions légales d'exercice de l'activité d'organisme tiers indépendant ou d'auditeur des informations en matière de durabilité ;
- toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur (C. com., art. L. 822-30).

²⁰ Voir en ce sens : [Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 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](#)

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

Sans prétendre à l'exhaustivité²¹, les OTI et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont passibles des sanctions suivantes :

« 1° L'avertissement ;

2° Le blâme ;

3° L'interdiction d'exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans ;

4° La radiation des listes mentionnées aux articles L. 822-3 et L. 822-4 ;

5° La publication d'une déclaration indiquant que le rapport de certification des informations en matière de durabilité présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences imposées par le présent code ;

6° L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'un organisme tiers indépendant et au sein d'entités d'intérêt public ;

7° Le paiement, à titre de sanction pécuniaire, d'une somme ne pouvant excéder :

a) Pour un auditeur des informations en matière de durabilité, la somme de 250 000 euros ;

b) Pour un organisme tiers indépendant, la plus élevée des sommes suivantes :

-un million d'euros ;

-lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification des informations en matière de durabilité, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par l'organisme tiers indépendant, à la personne ou à l'entité pour laquelle il procède la mission de certification des informations en matière de durabilité, à défaut, le montant des honoraires facturés par l'organisme tiers indépendant à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

En cas de faute réitérée dans les cinq années à compter de la date à laquelle la sanction pécuniaire précédemment prononcée est devenue définitive, une sanction pécuniaire plus lourde peut être prononcée, sans toutefois excéder le double des montants prévus ci-dessus.

Les sommes sont versées au Trésor public.

II.-Les sanctions prévues au 3° et au 7° du I peuvent être assorties du sursis total ou partiel. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, la personne sanctionnée commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde. »

Il est à noter que :

- copie de la décision est adressée au rapporteur général, au comité français d'accréditation lorsqu'elle concerne un OTI et à la personne qui a saisi le rapporteur général des faits ayant justifié l'engagement de la procédure de sanction (C. com., art. R. 822-38) ;
- la décision rendue contre un OTI ou un auditeur est publiée sur le site internet de la H2A pour une durée qui ne peut être inférieure à cinq ans (C. com., art. R. 822-39 qui renvoie à R. 821-225).

²¹ Il existe en outre un volet de sanction spécial en cas de manquements spécifiques : cf. C. com., art. L. 822-32 et 822-30, II.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

A noter

Si la H2A prononce une sanction contre un avocat exerçant une activité d'audit, y compris une radiation, cette sanction ne concerne que l'activité d'audit. L'avocat reste, le cas échéant, susceptible de faire l'objet de poursuites disciplinaires engagées par le bâtonnier.

3.4. L'assurance responsabilité civile professionnelle (RCP)

Tout avocat est tenu de souscrire une assurance de responsabilité civile professionnelle (RCP) couvrant les fautes, omissions ou négligences commises dans l'exercice de sa profession (loi n° 71-1130 du 31 déc. 1971, art. 27).

Lorsque l'avocat exerce des missions spécifiques, telles que des missions de certification, il est essentiel de vérifier qu'elles sont couvertes par sa police d'assurance.

L'assurance RCP couvre l'ensemble des missions réalisées par l'avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession, c'est-à-dire toutes les missions que l'avocat peut être amené à réaliser dans le strict cadre de l'exercice de sa profession.

Sont ainsi couvertes par l'assurance responsabilité civile, s'agissant du barreau de Paris, « les missions de formation, les missions de justice telles que celles de séquestre, y compris de séquestre répartiteur, d'expert, y compris judiciaire, d'arbitre, de médiateur, de professionnel qualifié, les missions de dépôt d'une marque sur le marché national et international, de protecteur ou de tiers de confiance au sein d'un trust ou d'une fiducie, de mandataire posthume, de mandataire sportif, de mandataire d'artiste ou d'auteur, de mandataire en transactions immobilières ou de délégué à la protection des données (DPO), de lobbyiste, de rédaction d'opinions portant sur le contenu d'un prospectus à l'occasion d'une opération boursière, de rédaction d'opinions juridiques en droit français ou étranger, de conseil et de validation de la conformité juridique des systèmes de facturation dématérialisée, et plus généralement toutes les missions autorisées par le barreau »²².

Concernant les barreaux de Province qui ont souscrit un contrat d'assurance par le biais de la Société de Courtage des Barreaux, c'est toute l'activité autorisée à l'avocat qui est garantie (sauf la fiducie) mais rien que l'activité autorisée, le contrat étant ainsi rédigé :

« Sont garanties les activités professionnelles des avocats inhérentes à l'exercice normal de la profession telle qu'elle est définie par les textes qui la régissent notamment la loi 71-1130 du 31 décembre 1971, modifiée par la loi 90-1259 du 31 décembre 1990 et son décret d'application n° 91-1197 du 27 novembre 1991, y compris celles exercées selon les usages en vigueur et dans les limites admises par l'Ordre (...) et les activités citées dans le RIN sous réserve des exclusions N° 6 et 7 de l'art. 6 des conditions générales (il s'agit des sommes dues à l'administration fiscale en matière de représentation fiscale et de la fiducie) ».

Bien que la mission d'auditeur ne soit pas encore expressément citée dans le RIN, elle constitue une mission de l'avocat autorisée en vertu de la loi (C. com., art. L. 822-1 et s.).

Par conséquent, cette mission devrait être couverte par la police d'assurance RCP de l'avocat.

Cela étant, afin d'éviter toute difficulté d'interprétation des différentes clauses reprises ci-dessus en cas de sinistre, la commission des règles et usages va proposer à l'assemblée générale du CNB d'insérer

²² Stéphane BORTOLUZZI, Dominique PIAU, Thierry WICKERS, *Règles de la profession d'avocat*, Dalloz, coll. Dalloz Action, 18^e éd., 2025-2026, n° 911.90.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

dans le RIN un article 6.3.7 relatif à la mission particulière de certification des informations en matière de durabilité.

IV. RECOMMANDATIONS PRATIQUES

La coexistence des missions de conseil ou de défense de l'avocat avec la mission de certification au sein d'une même structure pose des défis en termes de respect du secret professionnel et du conflit d'intérêts.

Ces missions, bien que complémentaires, obéissent à des régimes différents :

- les missions de certification sont soumises à des contrôles stricts par des autorités telles que la Haute Autorité de l'Audit (H2A), ce qui impose une grande transparence sur les procédures internes et les dossiers ;
- alors que les missions de conseil et de défense relèvent du secret professionnel absolu de l'avocat, rendant tout accès à ces informations par des tiers juridiquement impossible.

Afin d'éviter toute atteinte au secret professionnel, il convient d'isoler la mission de certification soit en la cloisonnant, au sein même du cabinet d'avocat, dans un environnement étanche, soit en créant une structure distincte, dédiée à la mission de certification.

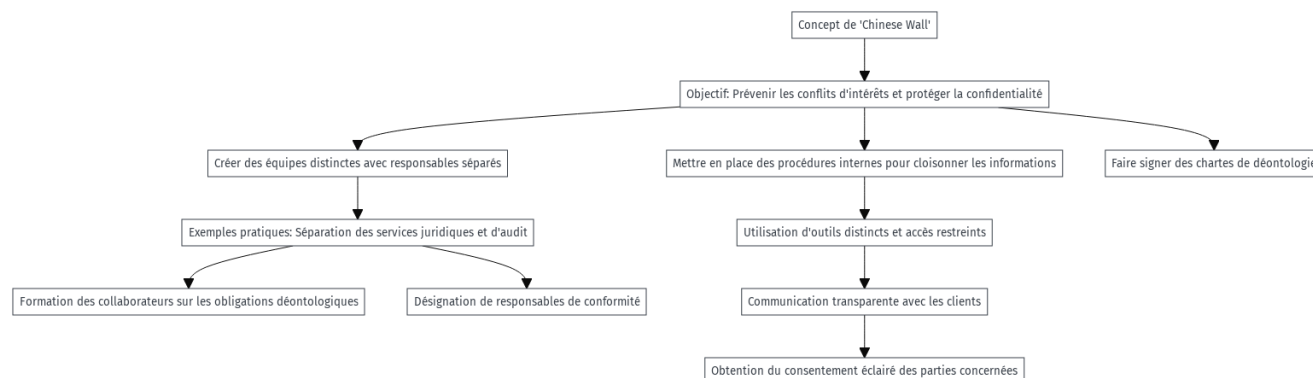
4.1. Un strict cloisonnement au sein du cabinet

Cette procédure déjà pratiquée dans les cabinets est connue sous l'appellation de « *Chinese Wall* » a pour objectif d'éviter les conflits d'intérêts, de protéger la confidentialité des données et de maintenir l'indépendance et l'objectivité. Pour cela, il convient de créer des équipes distinctes avec des responsables différents, de mettre en place des procédures internes garantissant la confidentialité des données et de faire signer des chartes aux associés, aux collaborateurs et aux personnels du cabinet (ex. juriste, etc.).

Pour mettre en place un cloisonnement interne au cabinet, il est nécessaire de :

- respecter une séparation organisationnelle stricte, en créant des équipes distinctes pour chaque activité ou domaine de spécialisation et en interdisant aux membres de l'une des équipes de participer aux missions de l'autre et en limitant les communications entre elles ;
- cloisonner les informations en utilisant des systèmes d'informations séparés (stockage des données séparées, applications qui exploitent ces données distinctes, etc.) ;
- adopter une comptabilité séparée ;
- faire signer des chartes de déontologie aux membres du cabinet (associé, collaborateur, personnel du cabinet).

Enfin, une communication transparente avec les clients permet d'informer ces derniers d'un cloisonnement interne pour protéger leurs intérêts et les rassurer sur l'indépendance des missions de conseil ou de défense de l'avocat et sa mission de certification.



4.2. Création d'une structure dédiée à la mission de certification

L'autre solution consiste, pour l'avocat, à créer une nouvelle structure d'exercice de la profession d'avocat dont l'activité serait dédiée à l'exercice de la mission de certification.

La mission de certification faisant partie des missions de l'avocat, ce dernier pourrait créer une société civile, une société d'exercice libéral ou une société d'exercice de droit commun conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 23-77 du 8 février 2023 et son décret d'application n° 24-872 du 14 août 2024.

Cette solution est rendue possible par la pluralité d'exercices définie à l'article 15.4.1 du RIN comme :

« La faculté pour l'avocat d'exercer son activité professionnelle en cumulant des modes d'exercice listés à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 et ce, dans le ressort d'un même barreau ou de barreaux différents. »²³

Cette notion trouve sa source dans la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite « loi Croissance » et par plusieurs de ses décrets d'application²⁴.

La pluralité d'exercices permet à un avocat de diversifier son exercice, en cumulant plusieurs modes d'exercice au sein de cabinets distincts désignés comme des « établissements d'exercice ».

Le « Guide de pluralité d'exercice » publié par le CNB en novembre 2020 admet qu'un avocat puisse cumuler plusieurs des modes d'exercice listés à l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971, à condition que ces exercices soient compatibles. Tel est le cas de l'associé dans des structures différentes, que ces structures soient situées dans le même barreau et dans des barreaux différents.

Il est admis qu'un avocat peut cumuler le statut d'associé dans plusieurs structures d'exercices.

²³ Les décrets d'application de la loi n°2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite « loi Croissance », ont admis le cumul de plusieurs modes d'exercice, dont le Conseil d'Etat a confirmé la légalité dans un arrêt en date du 5 juillet 2017. CE, 5 juill. 2017, n°403012 : « Considérant que si les dispositions de l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 énumèrent, de manière limitative, les formes selon lesquelles un avocat peut exercer sa profession, ni ces dispositions ni celles de la loi du 31 décembre 1990 n'interdisent à un associé d'une société d'exercice libéral d'exercer la profession d'avocat sous plusieurs des formes énumérées à l'article 7 ».

²⁴ Plusieurs décrets d'application la mettent en œuvre : le décret n° 2016-878 du 29 juin 2016 s'agissant des sociétés d'exercice libéral (SEL), le décret n° 2016-882 du 29 juin 2016 relatif au société du droit commun (SARL, SAS, SA), le décret n°2017-801 du 5 mai 2017 permettant à l'avocat d'exercer sa profession selon les diverses modalités prévues à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971.

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

L'intérêt d'une telle structure serait d'associer les collaborateurs libéraux, en tant qu'associé non exerçant, pour leur permettre d'exercer la mission de certification (cf. supra le point 2.2).

4.3. Perquisition ou contrôle de la H2A

En cas de perquisition et de contrôle effectué par la H2A au sein de la société dédiée, le cabinet d'avocat OTI et l'avocat auditeur sont invités à informer sans délai le bâtonnier, ce dernier devant s'assurer, pour les clients de l'avocat, de l'absence d'atteinte au secret professionnel.

Isabelle GRENIER

Présidente de la commission Droit et Entreprise

Bruno BLANQUER

Président de la commission des règles et usages

ANNEXES

Annexe I - De la déontologie et de l'indépendance des OTI et des auditeurs

Annexe II – Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

ANNEXE I – DE LA DEONTOLOGIE ET DE L'INDEPENDANCE DES OTI ET DES AUDITEURS

Code de commerce :

- **Sous-section 2 : De la déontologie et de l'indépendance des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité (Articles L822-6 à L822-13)**

- **Article L822-6**

Au sein des organismes tiers indépendants, la mission de certification des informations en matière de durabilité est exercée, au nom de cet organisme, par un auditeur des informations en matière de durabilité inscrit sur la liste mentionnée à l'article L. 822-4. Il signe le rapport de certification des informations en matière de durabilité.

Un auditeur des informations en matière de durabilité ne peut exercer cette mission qu'au nom d'un seul organisme tiers indépendant dont il est associé, actionnaire, dirigeant, ou salarié.

Sauf disposition contraire, les dispositions de la présente sous-section sont applicables à l'organisme tiers indépendant ainsi qu'à l'auditeur des informations en matière de durabilité exerçant la mission en son nom.

- **Article L822-7**

Les organismes tiers indépendants et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont soumis aux dispositions du code de déontologie des commissaires aux comptes dans l'exercice de la mission de certification des informations en matière de durabilité.

- **Article L822-8**

L'organisme tiers indépendant et l'auditeur des informations en matière de durabilité ne peuvent prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou de l'entité pour laquelle ils exercent une mission de certification des informations en matière de durabilité, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Les associés, actionnaires, dirigeants, salariés de l'organisme tiers indépendant ou toute autre personne participant à la mission de certification des informations en matière de durabilité, ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées ou qui sont étroitement liées à l'auditeur des informations en matière de durabilité au sens de l'article 3, paragraphe 26, du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014, ne peuvent détenir d'intérêt substantiel et direct dans la personne ou l'entité pour laquelle la mission est exercée, ni réaliser de transaction portant sur un instrument financier émis, garanti ou autrement soutenu par cette personne ou entité, sauf s'il s'agit d'intérêts détenus par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, y compris de fonds gérés tels que des fonds de pension ou des assurances sur la vie.

- **Article L822-9**

L'auditeur des informations en matière de durabilité ne peut être nommé dirigeant, membre du conseil d'administration, du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des personnes ou entités pour lesquelles il a exercé une mission de certification des informations en matière de durabilité, moins de trois ans après la cessation de cette mission.

Pendant ce même délai, il ne peut exercer les mêmes fonctions dans une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 la personne ou entité pour laquelle il a exercé cette mission.

Cette interdiction s'applique également à toutes personnes autres que celles mentionnées au premier alinéa du présent article, inscrites sur la liste mentionnée à l'article L. 822-4 pendant une durée d'un an suivant leur participation à la mission.

- **Article L822-10**

Les personnes ayant été dirigeants, membres du conseil d'administration ou de surveillance ou salariés, d'une personne ou entité ne peuvent exercer une mission de certification des informations en matière de durabilité pour le compte de cette personne ou de cette entité moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.

Pendant le même délai, elles ne peuvent exercer une mission de certification des informations en matière de durabilité pour le compte des personnes ou entités possédant au moins 10 % du capital de la personne ou de l'entité au sein de laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions.

Les interdictions prévues au présent article pour les personnes ou entités mentionnées au premier alinéa sont applicables aux organismes tiers indépendants dont ces personnes ou entités sont associées, actionnaires ou dirigeantes.

- **Article L822-11**

Les auditeurs des informations en matière de durabilité sont tenus de suivre une formation professionnelle continue.

- **Article L822-12**

L'auditeur des informations en matière de durabilité ne peut procéder, pour le compte d'entités d'intérêt public, à la certification des informations en matière de durabilité durant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années. Il peut à nouveau participer à une mission de certification des informations en matière de durabilité de l'entité à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice au titre duquel a porté la mission de certification.

Ces dispositions sont applicables à la certification des informations en matière de durabilité des filiales importantes d'une entité d'intérêt public lorsque l'entité d'intérêt public et sa filiale ont désigné le même organisme tiers indépendant.

- **Article L822-13**

L'organisme tiers indépendant ne peut accepter une mission de certification des informations en matière de durabilité auprès d'une entité d'intérêt public, lorsqu'au cours de l'exercice précédant celui au titre duquel est réalisée la mission, ce dernier ou tout membre du réseau auquel il appartient a fourni, directement ou indirectement, à l'entité d'intérêt public, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3, les services mentionnés au e du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

L'organisme tiers indépendant et les membres du réseau auquel il appartient ne peuvent fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public pour laquelle il procède à la mission de certification des informations en matière de durabilité, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés aux b, c et aux e à k du deuxième alinéa du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Cette interdiction porte sur la période

s'écoulant entre le commencement de la période faisant l'objet de la mission de certification des informations en matière de durabilité et la publication du rapport de certification.

L'organisme tiers indépendant ne peut accepter ou poursuivre une mission de certification des informations en matière de durabilité auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque que cette mission le conduise à apprécier une prestation qu'il aurait lui-même fournie à cette personne ou entité ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre.

L'organisme tiers indépendant d'une entité d'intérêt public met en œuvre les mesures mentionnées au paragraphe 5 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient fournit un des services mentionnés au premier alinéa à une personne ou une entité qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, au sens des I et II de l'article L. 233-3, dont le siège est situé hors de l'Union européenne.

Les services autres que ceux mentionnés aux premier et deuxième alinéas du présent article peuvent être fournis par l'organisme tiers indépendant ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il assure la certification des informations en matière de durabilité, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance de l'organisme tiers indépendant et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

ANNEXE II – CODE DE DEONTOLOGIE DE LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire)

Article 1^{er}

Le présent code définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'exercice de son activité professionnelle, quelle que soit la nature des missions ou des prestations qu'il fournit. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice.

Pour l'application du présent code, le terme “ missions ” désigne les missions de contrôle légal et les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes et le terme “ prestations ” désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale.

Le respect des dispositions du présent code fait l'objet de vérifications lors des contrôles et des enquêtes auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

Article 2

Le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code.

Le titre Ier s'applique au commissaire aux comptes dans l'exercice de son activité professionnelle, quelle que soit la nature de la mission ou de la prestation qu'il fournit.

Le titre II s'applique au commissaire aux comptes qui réalise une mission de certification des comptes, ainsi qu'une autre mission ou une prestation pour l'entité dont il certifie les comptes.

TITRE Ier : DISPOSITIONS COMMUNES APPLICABLES AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES DANS L'EXERCICE DE LEUR ACTIVITE PROFESSIONNELLE

Section 1 : Principes fondamentaux de comportement

Article 3

Intégrité

Le commissaire aux comptes exerce son activité professionnelle avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

Article 4

Impartialité

Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

Article 5

Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I.-Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II.-L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III.-Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation.

Article 6

Esprit critique.

Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes adopte une attitude caractérisée par un esprit critique.

Article 7

Compétence et diligence

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains travaux indispensables à la réalisation de sa mission ou de sa prestation, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour laquelle il les réalise.

Le commissaire aux comptes doit faire preuve de conscience professionnelle, laquelle consiste à exercer chaque mission ou prestation avec diligence et à y consacrer le soin approprié.

Article 8

Confraternité

Dans le respect des obligations attachées à leur activité professionnelle, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective.

Article 9

Secret professionnel et discrétion.

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités auxquelles il ne fournit pas de mission ou de prestation.

Section 2 : Conduite de la mission ou de la prestation

Article 10

Recours à des collaborateurs et experts

Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission ou de sa prestation. Il s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité à laquelle il fournit sa mission ou sa prestation.

Article 10-1 (Abrogé)

Article 11

Fin de la mission ou de la prestation.

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner d'une mission ou mettre fin à une prestation pour se soustraire à la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite.

Section 3 : Honoraires

Article 12

Principe général

La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu d'une part, de la nature de la mission ou de la prestation, et d'autre part, de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité pour laquelle elle est réalisée.

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde appropriées.

Le mode de calcul des honoraires relatifs à des travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

l'acceptation de la mission ou de la prestation ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être réalisés.

Article 13

Honoraires subordonnés

Un commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle.

Article 14

Interdiction des sollicitations et cadeaux.

Il est interdit au commissaire aux comptes, à la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, le cas échéant, aux membres de la direction de ladite société et aux personnes mentionnées au II de l'article L. 822-11-3 de solliciter ou d'accepter des cadeaux sous forme pécuniaire ou non pécuniaire ou des faveurs de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou de toute personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, sauf si leur valeur n'excède pas un plafond fixé par arrêté du ministre de la justice.

Section 4 : Publicité, sollicitation personnalisée et services en ligne

Article 15

Publicité

La publicité est permise au commissaire aux comptes dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Les commissaires aux comptes utilisent le titre de commissaire aux comptes et le font suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Lorsqu'il présente son activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, le commissaire aux comptes ne doit adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de sa fonction ou l'image de la profession.

La publicité est exempte de tout élément comparatif.

Article 16

Sollicitation personnalisée et proposition de services en ligne.

I.-Toute sollicitation personnalisée et toute proposition de services en ligne procurent une information sincère sur la nature des missions et prestations proposées par les commissaires aux comptes. Leur mise en œuvre respecte les règles déontologiques applicables à la profession, notamment les principes de dignité, de confraternité, de loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Elles excluent tout élément comparatif ou dénigrant.

II.-La sollicitation personnalisée ne peut être effectuée que sous la forme d'un envoi postal ou d'un courrier électronique adressé à une personne physique ou morale déterminée destinataire de l'offre de service. Le démarchage physique ou téléphonique, ainsi que tout message textuel envoyé sur un terminal téléphonique mobile sont par ailleurs exclus.

La sollicitation personnalisée précise les modalités de détermination des honoraires du professionnel.

III.-L'utilisation de noms de domaine composés uniquement du titre de la profession ou d'un titre pouvant prêter à confusion ou de l'appellation d'une activité exercée par la profession, est interdite.

Les sites internet des commissaires aux comptes ne peuvent comporter aucun encart ou bannière publicitaire, autres que ceux de la profession ou des professions avec lesquelles ils sont autorisés à s'associer.

Section 5 : Limitations et interdictions

Article 17

Monopoles des autres professions-Consultations juridiques et rédaction d'actes.

I.-Le commissaire aux comptes respecte les monopoles des autres professions.

II.-Il ne peut notamment donner de consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé que dans les conditions prévues par l'article 59 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971.

III.-Lorsqu'il fournit une prestation le conduisant à recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs, ou à donner quittance, le commissaire aux comptes signe avec la personne ou entité qui le sollicite, un mandat spécial précisant que cette opération est réalisée par virement électronique grâce à la fourniture de codes d'accès spécifiques aux comptes bancaires en ligne de cette personne ou entité.

TITRE II : DISPOSITIONS COMPLEMENTAIRES APPLICABLES AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES DANS L'EXERCICE DE LEUR ACTIVITE PROFESSIONNELLE POUR LE COMPTE DE LA PERSONNE OU DE L'ENTITE DONT ILS CERTIFIENT LES COMPTES

Article liminaire

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi.

Section 1 : Interdictions-situations à risque et mesures de sauvegarde

Article 18

Services interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public.

Les services mentionnés au II de l'article L. 822-11 sont interdits.

Article 19

Identification et traitement des risques.

I.-Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité.

Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'auto-révision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers.

Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau, notamment lorsqu'il se trouve dans l'une des situations mentionnées à l'article L. 822-11-1 du code de commerce.

Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification.

II. – Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées conformément aux dispositions du III de l'article 5 du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal ne sont pas affectés.

III. – En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, la Haute autorité de l'audit.

Article 20

Risques liés aux fusions ou acquisitions intéressant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés.

Lorsqu'au cours de la période couverte par les états financiers, une personne ou entité dont les comptes sont certifiés fusionne, acquiert ou est acquise par une autre personne ou entité, le commissaire aux comptes apprécie si, à la date de prise d'effet de la fusion ou de l'acquisition, les intérêts ou relations actuels ou récents entretenus avec cette personne ou entité, notamment les missions et les prestations autres que la certification des comptes qui lui ont été fournies, sont de nature à compromettre son indépendance.

Il prend toutes mesures de sauvegarde nécessaires pour mettre fin à la situation compromettant son indépendance, dans les plus brefs délais et au plus tard dans un délai de trois mois à compter de la date de prise d'effet de la fusion ou de l'acquisition. Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à son mandat.

Section 2 : Acceptation, conduite et maintien de la mission de contrôle légal du commissaire aux comptes

Article 21

Acceptation d'une mission de contrôle légal

Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code.

A cet effet, il vérifie et consigne les éléments prévus à l'article L. 820-3 du code de commerce et réunit les informations nécessaires :

- a) Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- b) Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne en lien avec le processus de consolidation des comptes et d'information financière.

Lorsque la mission de certification concerne une personne ou une entité qui établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes s'efforce en outre d'obtenir les informations nécessaires sur les commissaires aux comptes ou contrôleurs légaux des personnes ou entités incluses dans le périmètre de consolidation, et sur le cadre réglementaire auquel ces derniers sont soumis.

Article 22

Identification et prévention des risques liés aux missions ou prestations antérieures à la mission de contrôle légal

I. – Avant d'accepter sa nomination, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions ou prestations que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, afin d'identifier, notamment, les risques d'autorévision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les missions ou prestations antérieures à sa nomination.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut accepter une mission de certification auprès d'une entité d'intérêt public lorsque, au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, lui ou tout membre de son réseau a fourni, directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public, aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, les services qui sont mentionnés au e du 1 de l'article 5 du règlement UE n° 537/2014.

Article 23

Conduite de la mission.

I.-Le commissaire aux comptes accomplit sa mission de contrôle légal en respectant les normes d'audit mentionnées aux articles L. 821-13 et L. 821-14 du code de commerce.

Il est attentif aux éléments qui pourraient révéler l'existence d'éventuelles anomalies significatives dues à une erreur ou à une fraude et procède à une évaluation critique des éléments probants pour la certification des comptes.

II.-Lorsqu'il a recours à des experts en application de l'article 10 du présent code, pour l'exercice d'une mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes consigne par écrit la demande qu'il a formulée et les conclusions qu'il a reçues.

Article 24

Exercice de la mission de contrôle légal par plusieurs commissaires aux comptes

Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau.

Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de missions ou de prestations autres que la certification des comptes faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission de contrôle légal, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, le président de leur compagnie respective.

Article 25

Poursuite et renouvellement du mandat de contrôle légal

En cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission de contrôle légal, soient toujours respectées ; en particulier, il procède à cette vérification avant d'accepter le renouvellement de son mandat.

Article 26

Succession entre confrères

Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.

La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat.

Article 27

Information sur la date de fin de mandat.

Le commissaire aux comptes dont le mandat ne pourra se poursuivre jusqu'à son échéance par l'application des dispositions de l'article L. 823-3-1 en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation ou de son renouvellement.

Article 28

Démission

I. – Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- a) La cessation définitive d'activité ;
- b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe la Haute autorité de l'audit et indique les motifs de sa décision.

Il en informe également l'Autorité des marchés financiers et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités.

Section 3 : Exercice en réseau

Article 29

Appartenance à un réseau

Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun et qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) Une direction ou une coordination commune au niveau national ou international ;
- b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) Une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- e) Une clientèle habituelle commune ;
- f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage de connaissances ou l'échange d'expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis la Haute autorité de l'audit.

Article 30

Organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau.

Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun, il doit mettre en place une organisation et des procédures lui permettant d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Section 4 : Liens personnels, financiers et professionnels

Article 31

Membres de la direction et personnes réputées exercer des fonctions dites sensibles

Pour l'application du présent code, est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission.

Pour l'application de ces mêmes dispositions, est réputé exercer des fonctions dites " sensibles " au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :

- a) Toute personne ayant la qualité de mandataire social ;
- b) Tout préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
- c) Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents.

Article 32

Incompatibilités résultant de liens personnels.

I. – Pour l'application du présent code, constitue un lien personnel, le lien entre :

1° Ascendant et descendant au premier degré ;

2° Les collatéraux au premier degré ;

3° Les conjoints, les personnes liées par un pacte civil de solidarité, ou les concubins au sens de l'article 515-8 du code civil.

II. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien personnel entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

1° Le commissaire aux comptes ;

2° L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes.

III. – Les liens définis au I sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes et, d'autre part, un associé ou un salarié du commissaire aux comptes, toute autre personne qui participe à la mission de certification, ou un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes, si l'existence de ces liens amènerait un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise.

Article 33

Incompatibilités résultant de liens financiers.

I. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal, les liens financiers qui sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part, le commissaire aux comptes, la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, les associés et les salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification, ou toute autre personne participant à la mission de certification ainsi que les personnes qui leur sont liées au sens du 3° du I de l'article

25 du présent code et au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014 et portant sur les opérations suivantes :

1° L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

2° L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, d'instruments financiers définis par l'article L. 211-1 du code monétaire et financier.

Par dérogation au premier alinéa, n'est pas incompatible avec l'exercice d'une mission de contrôle légal la détention d'actions, de titres ou d'instruments financiers par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, y compris de fonds gérés tels que des fonds de pension ou d'assurance sur la vie pour lesquels le détenteur n'a pas le pouvoir d'influer sur la gestion des investissements.

II. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal les liens financiers qui sont établis entre les mêmes personnes que celles mentionnées au I lorsque les opérations n'ont pas été réalisées, ou souscrites aux conditions habituelles du marché et qu'elles portent sur :

1° Tout dépôt de fonds à terme ;

2° L'octroi ou le maintien de tout prêt ou avance ;

3° La souscription d'un contrat d'assurance sur la vie ;

4° L'octroi ou l'obtention de sûretés et garanties.

Ces liens sont également incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal lorsqu'ils sont établis entre la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés et le commissaire aux comptes postérieurement à sa nomination ou sa désignation.

III. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal les liens financiers mentionnés au 1° et au 2° du I et aux 1° à 4° du II et établis entre d'une part la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part, les membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes, les personnes qui contrôlent la société de commissaire aux comptes ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, si l'existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise.

Article 34

Incompatibilités résultant de liens professionnels.

I. – Il existe un lien professionnel entre deux personnes lorsqu'elles sont liées par un contrat de travail ou une relation d'affaires qui n'est pas une opération courante conclue à des conditions habituelles de marché.

II. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part, le commissaire aux comptes ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes, ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014.

III. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part, les associés et salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification, toute autre personne participant à la mission de certification, ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014, si l'existence de ce lien amène un tiers objectif,

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise.

Article 35

La survenance en cours de mission de l'une des situations mentionnées aux articles 32,33 et 34 conduit le commissaire aux comptes à en tirer sans délai les conséquences.

Section 5 : Honoraires

Article 36

Indépendance financière.

I. – Le total des honoraires reçus d'une personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, le cas échéant, d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce ne doit pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Il existe un risque de dépendance financière lorsque le total des honoraires reçus au cours de la mission de certification des comptes représente une part significative du total des revenus professionnels du commissaire aux comptes lorsqu'il s'agit d'une personne physique ou du total du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

Lorsqu'il existe un risque de dépendance financière, le commissaire aux comptes met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

En cas de difficulté sérieuse, le commissaire aux comptes saisit pour avis la Haute autorité de l'audit.

II. – Lorsque le commissaire aux comptes exerce une mission de contrôle légal auprès d'une entité d'intérêt public, il respecte en outre les dispositions du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014.

Article 37

Information sur les honoraires

I. – Le commissaire aux comptes informe la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes du montant de l'ensemble des honoraires :

a) qu'il a perçu au titre de sa mission de contrôle légal ;

b) Qu'il a perçu au titre des missions et prestations autres que de certification des comptes ;

c) que le réseau, auquel il appartient, s'il n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, a reçu au titre des missions autres que le contrôle légal et des prestations, fournies à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

II. – Lorsque la mission du commissaire aux comptes porte sur le contrôle légal de comptes consolidés, les informations communiquées doivent porter sur les honoraires perçus par le réseau au titre des missions et des prestations autres que la certification des comptes et qui ont été fournies aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou, le cas échéant, à la personne ou entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Il appartient également au commissaire aux comptes de prendre toutes les mesures requises pour satisfaire aux obligations de déclaration d'honoraires, pour les missions et prestations fournies tant par lui-même que par

Ce document de travail interne à l'institution et non encore soumis au vote est susceptible de modifications en fonction des débats et délibérations de l'assemblée générale. Il n'a aucun caractère définitif et ne doit en aucun cas être considéré comme un document exprimant la position du Conseil national
Version arrêtée le xx mars 2025 xxh00

le réseau auquel il appartient, à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.
