

Guide

Methodologique

Reporting RSE

Déclaration de performance
extra-financière

Les nouvelles dispositions légales
et réglementaires

2^e
édition



MEDEF

Edito



De « Grenelle 2 » à la déclaration de performance extra-financière

Avec l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 et le décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, la France transpose, après un long processus et plusieurs consultations, la directive européenne du 22 octobre 2014 relative à la publication d'informations non financières.

Juridiquement, cette transposition a pour objet principal de modifier les articles L. 225-102-1 et R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce institués initialement par l'article 225 de la loi Grenelle 2 de 2010 et son décret d'application de 2012. Concrètement, le dispositif dit « Grenelle 2 » est purement et simplement remplacé, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017, par celui consistant à présenter une « déclaration de performance extra-financière ».

Le nouveau dispositif **affirme clairement une approche par la « matérialité »** et la recherche de plus de pertinence et d'utilité pour les entreprises et leurs parties prenantes. Il ne s'agit plus désormais de renseigner une liste précise d'informations RSE préétablies et identiques pour toutes les sociétés mais d'une déclaration, plus proactive et sur-mesure, présentant : le modèle d'affaires, les principaux risques sur de grandes thématiques non financières, les politiques et diligences mises en œuvre pour y répondre et leurs résultats et indicateurs clés de performance.

Ce dispositif s'inscrit par ailleurs dans un contexte marqué par de nouveaux textes clés sur des sujets liés (loi sur le devoir de vigilance, loi Sapin II, réforme du rapport de gestion, etc.) qu'il va falloir traiter de manière cohérente. Pour un grand nombre d'entreprises, **l'enjeu va donc être de combiner ces différentes obligations**, notamment lorsqu'elles présenteront dans leur rapport de gestion leurs « risques » extra-financiers et les « diligences raisonnables » mises en œuvre.

Dans le prolongement de la précédente édition de 2012, ce guide a pour vocation d'aider les acteurs à comprendre ces nouvelles obligations et notamment les entités concernées, la nature et le périmètre des informations à produire, les travaux de vérification prévus ou encore les corrélations entre la déclaration de performance extra-financière et les autres textes applicables.

Nous espérons que ce guide facilitera la mise en place de ce nouveau dispositif et qu'il accompagnera la mutation d'une RSE de conformité, incarnée parfois par le dispositif « Grenelle 2 », vers une RSE d'engagement considérée comme un véritable enjeu de compétitivité pour les organisations au service d'une croissance durable.

Michel Laviale
Président du groupe de travail
Performance extra financière
Mouvement des Entreprises de France (MEDEF)



Sommaire

5 **Première partie : Champ d'application**

- 6 Question 1 : Quelles sont les entités concernées ?
- 8 Question 2 : Où et quand publier la déclaration de performance extra-financière ?
- 10 Question 3 : Quel est le périmètre des informations à produire ?

13 **Deuxième partie : Informations attendues**

- 14 Question 4 : Quelles sont les informations à publier ?
- 16 Question 5 : Comment expliquer le modèle d'affaires ?
- 18 Question 6 : Comment déterminer les principaux risques extra-financiers ?
- 20 Question 7 : Comment présenter les politiques mises en œuvre et leurs résultats ?

21 **Troisième partie : Vérification**

- 22 Question 8 : En quoi consiste la vérification ?
- 23 Question 9 : Qui peut mener les travaux de vérification ?

25 **Quatrième partie : Mise en perspective et interactions avec les autres textes applicables**

- 26 Question 10 : Quelle est la cartographie des principales dispositions relatives au reporting extra-financier ?
- 27 Question 11 : Quelles sont les corrélations entre les différents textes applicables ?

29 **Annexes**

- 30 Annexe 1 : Dispositions législatives : Article L. 225-102-1 du Code de commerce
- 31 Annexe 2 : Dispositions réglementaires : Articles R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce
- 34 Annexe 3 : Focus sur les différents rapports émis par les entreprises
- 35 Annexe 4 : Focus sur le périmètre des états financiers et les méthodes de consolidation

Première partie :

Champ d'application

Question 1 : Quelles sont les entités concernées ?

Les dispositions de l'ordonnance n° 2017-1180 relatives à la publication d'informations non financières concernent deux types de groupes ou d'entités dont l'effectif moyen est supérieur à 500 salariés permanents employés au cours de l'exercice :

- ▶ **les entités cotées et assimilées**, c'est-à-dire celles dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ainsi que d'autres entités spécifiques (voir ci-dessous), dès lors que leur chiffre d'affaires net dépasse 40 millions d'euros ou que le total de leur bilan dépasse 20 millions d'euros ;
- ▶ **les entités non cotées**, qui correspondent à des entités dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais dont le chiffre d'affaires net ou dont le total du bilan dépasse 100 millions d'euros.

Les informations et obligations requises ne sont pas les mêmes selon ces deux types de groupes ou d'entités.

Les entités cotées et assimilées concernées sont les suivantes :

Entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé :

- les Sociétés anonymes (SA) (article L. 225-102-1 du Code de commerce) ;
- les Sociétés en commandite par actions (SCA) (sur renvoi de l'article L. 226-1 du Code de commerce) ;
- les Sociétés européennes (SE) ayant leur siège social en France (sur renvoi de l'article L. 229-8 du Code de commerce) ;
- les Sociétés en nom collectif (SNC) dont l'ensemble des parts sont détenues par des sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés par actions simplifiées ou des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable (sur renvoi de l'article L. 221-7 du Code de commerce) ;
- les sociétés de financement, entreprises d'investissement, entreprises mères de sociétés de financement, sociétés financières holding, lorsqu'elles revêtent la forme de société anonyme, de société en commandite par actions, de société à responsabilité limitée ou de société par actions simplifiée (sur renvoi de l'article L. 511-35, alinéa 1 du Code monétaire et financier).

Autres entités assimilées :

- les établissements de crédit qui revêtent la forme de société anonyme, de société en commandite par actions, de société à responsabilité limitée ou de société par actions simplifiée (sur renvoi de l'article L. 511-35, alinéa 1 du code monétaire et financier) ;
- les entreprises d'assurance et de réassurance qui revêtent la forme sociale de SA (sur renvoi de l'article L. 310-1-1-1, alinéa 1 du Code des assurances).

Les entités non cotées concernées sont les suivantes :

- les SA, SCA, SE et SNC (article L. 225-102-1 du Code de commerce) ;
- les établissements de crédit n'ayant pas la forme juridique de SA, SCA, SARL ou SAS (sur renvoi de l'article L. 511-35, alinéa 2 du Code monétaire et financier) ;
- les sociétés de financement, entreprises d'investissement, entreprises mères de sociétés de financement, sociétés financières holding, quelle que soit leur forme juridique (sur renvoi de l'article L. 511-35, alinéa 2 du Code monétaire et financier) ;
- les sociétés mutuelles d'assurance (sur renvoi de l'article L. 310-1-1-1, alinéa 2 du Code des assurances) ;
- les sociétés coopératives agricoles (article L. 524-2-1 du Code rural et de la pêche maritime) ;
- les sociétés coopératives (article 8, alinéa 2 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947) ;
- les institutions de prévoyance et leurs unions (sur renvoi de l'article L. 931-7-3 du Code de la sécurité sociale) ;
- les mutuelles et unions de mutuelle (sur renvoi de l'article L. 114-17, alinéa 11 du Code de la mutualité).

A contrario, des entités restent exclues du dispositif, et notamment :

- les Sociétés par actions simplifiées (SAS) et les Sociétés à responsabilité limitée (SARL), sauf celles qui sont des établissements de crédit, ou sociétés d'investissement, entreprises d'investissement, entreprises mères de sociétés de financement et sociétés financières holding qui sont comme cotées et assimilées ;
- les Sociétés en commandite simple (SCS) ;
- les Sociétés civiles immobilières (SCI) ;
- les Groupements d'intérêt collectif (GIE) ;

- les établissements de paiement et établissements de monnaie électronique ;
- les Établissements publics administratifs (EPA) et Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) ;
- les associations et fondations.

Cas des groupes et traitement de leurs filiales

Les sociétés qui établissent des comptes consolidés (voir annexe 4) conformément à l'article L. 233-16 du Code de commerce sont tenues :

- d'évaluer leurs seuils d'éligibilité en intégrant l'ensemble des entités de leur périmètre de consolidation ;
- de publier une déclaration consolidée de performance extra-financière.

Une entité éligible est exonérée de déclaration de performance extra-financière à son niveau dès lors :

- qu'elle est sous le contrôle d'une société qui établit des comptes consolidés conformément à l'article L. 233-16 du Code de commerce, et
- que la société qui la contrôle est établie :
 - soit en France et publie une déclaration de performance extra-financière consolidée, présentée conformément au dispositif français ;
 - soit dans un autre État membre de l'Union européenne et publie une déclaration de performance extra-financière consolidée, présentée conformément à la législation en vigueur au sein de l'État membre considéré.

En pratique

→ Comment déterminer les seuils ?

• **Effectif moyen permanent** : Défini par l'article R. 2323-17 du Code du travail, l'effectif permanent correspond aux salariés à temps plein, inscrits à l'effectif pendant toute l'année considérée et titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée.

Sont donc exclus les salariés en CDD, les salariés intermittents, les salariés à temps partiel, les contrats d'apprentissage, les contrats de mise à disposition, les contrats uniques d'insertion ou contrats d'accès à l'emploi, les contrats d'accompagnement dans l'emploi, les stagiaires étudiants ou en formation professionnelle.

Pour les sociétés qui établissent des comptes consolidés, cet effectif est désormais déterminé au niveau du groupe conformément aux principes de consolidation précisés en question 3.

• **Chiffre d'affaires et total bilan** : Ce sont les seuils comptables qui s'appliquent, tels que publiés par l'entité dans les comptes annuels et le rapport de gestion. Le chiffre d'affaires net correspond au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées. Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actifs.

Pour les sociétés qui établissent des comptes consolidés, il convient de faire référence aux données consolidées (voir question 3) publiées dans le rapport de gestion du groupe.

→ Une filiale est-elle exemptée de l'obligation d'établir et de publier une déclaration de performance extra-financière lorsque sa société mère établie hors Union européenne publie un rapport extra-financier consolidé ?

Non, l'exemption ne porte que sur les filiales françaises dont la société mère est établie dans un autre État membre de l'Union européenne. Les filiales françaises de sociétés mères établies hors de l'Union européenne qui dépassent les seuils sont soumises aux obligations de déclaration de performance extra-financière en France. Si les titres de ces filiales ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé en France, elles font référence aux seuils des entités non cotées (chiffre d'affaires ou total bilan supérieur à 100 millions d'euros).

→ Qu'est qu'un marché réglementé ?

En France, seul Euronext Paris est un marché réglementé, contrairement à Euronext Growth (ex-Alternext) par exemple qui n'est pas qualifié comme tel. Une société française, dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé d'un autre État membre de l'Union européenne (liste disponible sur le site de l'European securities and market authority (ESMA)), est concernée par l'obligation de déclaration de performance extra-financière selon le dispositif français.

→ Une société qui a émis des obligations sur un marché réglementé doit-elle publier une déclaration de performance extra-financière ?

Oui, tant que ces obligations ne sont pas remboursées et sont cotées sur un marché réglementé. La notion de « titres » émis sur un marché réglementé n'est pas limitée aux actions ou autres titres de capital ; elle inclut également les titres de créance et donc les obligations, émis par exemple dans le cadre d'un emprunt obligataire avec offre au public sur le marché Eurolist.

→ Quelles sont les conséquences en cas de non publication ou de publication partielle des informations demandées dans le rapport de gestion ?

Conformément au VI de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce, les conséquences restent similaires à celles encourues auparavant : « *Lorsque le rapport [...] ne comporte pas la déclaration prévue [...] toute personne intéressée peut demander au président du tribunal statuant en référé d'enjoindre, le cas échéant sous astreinte, au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas, de communiquer les informations [...]. Lorsqu'il est fait droit à la demande, l'astreinte et les frais de procédure sont à la charge, individuellement ou solidairement selon le cas, des administrateurs ou des membres du directoire.* ». Par ailleurs, le commissaire aux comptes, chargé d'attester la présence dans le rapport de gestion des informations requises (voir question 8), est tenu de mentionner les irrégularités concernant le rapport de gestion dans son rapport sur les comptes. Pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le commissaire aux comptes transmet à l'Autorité des marchés financiers (AMF) son rapport en application de l'article L. 621-22 du Code monétaire et financier.

Principaux changements

1. Exonération pour certaines entités jusque-là concernées

✓ Des seuils d'application ont été introduits pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé. Un grand nombre de petites et moyennes sociétés « cotées » sont désormais exemptées.

✓ Les filiales répondant aux critères d'éligibilité sont exonérées si leur société mère est elle-même éligible et établit une déclaration consolidée de performance extra-financière, sans que les données des filiales exemptées ne soient détaillées dans le rapport de gestion de la société mère.

2. Elargissement à d'autres entités, en cohérence avec les exigences de la directive européenne

✓ Les seuils d'éligibilité sont désormais appréciés au niveau consolidé lorsque la société établit des comptes consolidés (vs au niveau de la seule société mère dans le dispositif précédent), rendant les nouvelles dispositions applicables à certains groupes dont la seule société mère ne dépasse pas les seuils.

✓ Les Entités d'intérêt public (EIP), telles que définies à l'article L. 820-1 III du Code de commerce, ont été intégrées à l'instar de certaines institutions de prévoyance et de leurs unions qui n'étaient pas visées par le dispositif précédent.

✓ Les SNC sont concernées dès lors que leurs parts sont détenues par des SA, SCA, SARL, SAS ou des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable.

Question 2 : Où et quand publier la déclaration de performance extra-financière ?

La déclaration de performance extra-financière doit être **insérée dans le rapport de gestion** arrêté par le conseil d'administration ou le directeur, selon le cas, généralement en même temps que les comptes sur lesquels il porte.

- ▶ Le rapport de gestion doit être présenté à l'assemblée générale des actionnaires qui doit se tenir dans un délai de 6 mois à compter de la clôture de l'exercice.
- ▶ Si la société établit des comptes consolidés, la déclaration est publiée au sein du rapport de gestion consolidé.

Conformément à l'article R. 225-105-1 du Code de commerce, elle doit également être rendue publique sur le site Internet de l'entité dans un délai de huit mois à compter de la clôture de l'exercice et rester disponible sur le site pendant une durée de cinq ans.

Le nouveau dispositif législatif et réglementaire est complètement applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017.

Dépôt au greffe du tribunal et mise à disposition du rapport de gestion

- Conformément aux articles L. 232-21 et L. 232-23 du Code de commerce, les sociétés par actions dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Euronext Growth (ex-Alternext), ainsi que certaines sociétés en nom collectif¹ n'ont pas l'obligation de déposer au greffe du tribunal de commerce leur rapport de gestion.
- Ces articles L. 232-21 et L. 232-23 précisent que ces sociétés ont néanmoins l'obligation de le tenir à la disposition de toute personne qui en fait la demande.

Application pour les exercices ouverts avant le 1^{er} septembre 2017

- L'ancien dispositif reste applicable pour les rapports relatifs aux exercices ouverts avant cette date.
- De fait, l'exonération dont bénéficient certaines entités (voir question 1) ne s'appliquera pas aux exercices de 12 mois clos le 31 décembre 2017.

Présentation des informations au sein du rapport de gestion et cohérence entre les différents supports

- La déclaration de performance extra-financière est présentée dans une partie dédiée du rapport de gestion. Toutefois, certains éléments constitutifs comme le modèle d'affaires et l'analyse des risques peuvent faire l'objet d'un renvoi vers d'autres parties du rapport de gestion.
- Les sociétés peuvent par ailleurs reprendre tout ou partie de ces informations dans d'autres supports de communication (rapport sur le gouvernement d'entreprise, rapport de développement durable, bilan social, site Internet, etc.). Dans ce cas, elles veillent à la cohérence des informations extra-financières entre les différents supports et peuvent recourir pour cela à des tables de correspondance ou des renvois au site Internet, conformément à la recommandation AMF relative à la responsabilité sociale, sociétale et environnementale des sociétés cotées (DOC-2016-13).

¹ Seules les SNC dont tous les associés indéfiniment responsables sont des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés par actions sont tenues de déposer leur rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce.

En pratique

→ **Pour une clôture au 31 décembre, quel est le premier exercice pour lequel ces nouvelles dispositions s'appliquent (dans l'hypothèse d'un exercice de 12 mois) ?**

Le premier exercice concerné sera celui clos le 31 décembre 2018. La société ne sera concernée par les nouvelles dispositions au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2017 que s'il s'agit d'un exercice raccourci ouvert à compter du 1^{er} septembre 2017.

→ **Ma société sera exemptée de l'obligation de publication d'informations non financières à compter de la clôture 2018. Peut-elle anticiper cette exemption dès la clôture 2017 ?**

Aucune exemption n'est prévue par les textes pour la clôture 2017 et l'ancien dispositif s'applique.

→ **Ma société n'a pas l'obligation de déposer son rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce. Comment doit-elle rendre publique sa déclaration de performance extra-financière ?**

La déclaration de performance extra-financière extraite du rapport de gestion doit être mise en ligne sur le site Internet de la société.

→ **Ma société n'a pas développé de site Internet. Peut-elle publier sa déclaration de performance extra-financière uniquement dans le rapport de gestion ?**

Aucune exemption n'est prévue par l'ordonnance et il convient d'anticiper la création d'un espace en ligne dédié à la publication des informations non financières de la société.

Principaux changements**1. Accessibilité accrue de l'information**

- ✓ La déclaration doit faire l'objet d'une publication gratuite sur le site Internet de l'entité.
- ✓ Elle doit rester accessible sur le site Internet pendant 5 ans.

2. Insertion dans le rapport de gestion du groupe lorsque la déclaration est consolidée

- ✓ Pour les sociétés établissant des comptes consolidés, la déclaration de performance extra-financière consolidée doit être publiée au sein du rapport consolidé de gestion (ou rapport de gestion groupe relatif aux comptes consolidés) et non plus dans le rapport de gestion de la société mère relatif à ses comptes sociaux.

3. Allègements et simplifications retardés d'un exercice

- ✓ L'entrée en vigueur des modalités à compter du 1^{er} septembre 2017 et non pas du 1^{er} janvier 2017, comme suggéré par la directive, retarde de facto les allègements des structures sortantes du dispositif ancien (petites sociétés cotées et filiales de groupe précisées en question 1).

Question 3 : Quel est le périmètre des informations à produire ?

Le périmètre des informations à produire défini par l'article L. 225-102-1 du Code de commerce diffère selon que l'entité établit ou non des comptes consolidés (d'un point de vue comptable et financier).

La nature des informations demandées par le décret d'application n° 2017-1265 du 9 août 2017 et notamment l'analyse des risques et les politiques et diligences raisonnables mises en place encouragent à une présentation des informations RSE élargies aux relations d'affaires, produits et services.

Périmètre des sociétés concernées par la déclaration de performance extra-financière

→ Lorsque l'entité n'établit pas de comptes consolidés à son niveau, les informations RSE à fournir dans la déclaration ne portent que sur le périmètre de l'entité juridique concernée, quand bien même elle détient des filiales ou contrôle des entreprises.

→ Lorsque l'entité établit des comptes consolidés, les informations RSE à fournir dans la déclaration sont consolidées et portent sur l'entité elle-même ainsi que sur l'ensemble des entreprises incluses dans son périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16 du Code de commerce, c'est-à-dire les entreprises sous « contrôle exclusif » ou « contrôle conjoint ».

Périmètre des informations attendues

→ Dans le contexte d'obligations concomitantes en matière de corruption (loi Sapin II) et de devoir de vigilance sur la chaîne d'approvisionnement (voir questions 10 et 11), les attentes en matière d'informations extra-financières intègrent les impacts directs et indirects, notamment en matière d'analyse des risques, de procédures mises en place avec les partenaires ou sous-traitants ou d'informations qualitatives ou estimatives (exemple, scope 3 des émissions de gaz à effet de serre).



En pratique**→ Le périmètre de consolidation des informations extra-financières doit-il être identique au périmètre des comptes consolidés ?**

Oui, par renvoi à l'article L. 233-16 du Code de commerce, le même périmètre s'applique aux informations financières et extra-financières. Le périmètre de consolidation comprend la société mère, les entreprises qu'elle contrôle de manière exclusive et les entreprises contrôlées conjointement (voir annexe 4). Les exclusions doivent être présentées et justifiées dans la déclaration de performance extra-financière.

→ Comment intégrer dans le périmètre de reporting RSE les informations quantitatives des entités contrôlées non détenues à 100 % ?

En l'absence de précision des textes, il est recommandé d'appliquer les mêmes règles de consolidation aux informations financières et extra-financières. Ainsi, dans la mesure où les comptes d'une filiale sont généralement consolidés par intégration globale lorsque la société mère en détient le contrôle exclusif, c'est-à-dire la majorité du capital ou de droits de vote (40 % si la société est cotée et l'actionnariat éclaté), il est possible d'intégrer à 100 % les données RSE dans les déclarations consolidées de performance extra-financière. Concernant les *joint-ventures*, plusieurs méthodes de consolidation financière existent selon les référentiels applicables, permettant aux sociétés de choisir l'approche jugée la plus pertinente pour rendre compte de la performance extra-financière. Quelle que soit la méthode de consolidation retenue, il convient de la présenter dans la déclaration de performance extra-financière.

→ Quelles sont les recommandations de l'AMF sur les précisions méthodologiques à joindre aux informations RSE ?

L'AMF recommande « aux entités qui font usage d'indicateurs quantitatifs de les définir clairement, d'en présenter les modalités de calcul retenues » et « que le périmètre des informations soit précisé et établi de la manière la plus cohérente et stable possible d'un exercice à l'autre »². Ces éléments peuvent par exemple être présentés sous forme de note méthodologique.

→ Comment faire en cas d'impossibilité de couvrir l'ensemble du périmètre ?

Le périmètre des informations publiées devrait être précisé dans la déclaration de performance extra-financière (règles de consolidation retenues, entités juridiques couvertes, sites couverts, pourcentage d'activité concerné, etc.). Dans le cas où ce périmètre ne peut pas couvrir l'ensemble des entités significatives, il convient de le mentionner et d'apporter les justifications (raisons, engagements de progrès, etc.). L'organisme tiers indépendant chargé de vérifier la déclaration pourra, le cas échéant, faire part dans son rapport de ses constats sur ces limitations de périmètre ou les justifications apportées.

Principaux changements**1. Demande croissante d'informations RSE concernant des entités ou acteurs externes**

- ✓ L'analyse de risques et la notion de diligences raisonnables instaurées par la directive ont été retranscrites dans le décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 et incitent à avoir une approche de la RSE élargie aux relations d'affaires, produits et services.
- ✓ Ces évolutions sont cohérentes avec les attentes croissantes du législateur et des parties prenantes et que l'on retrouve notamment dans la loi relative au devoir de vigilance, la loi Sapin II ou en matière de reporting des émissions de gaz à effet de serre.

2. Continuité, en revanche, dans l'approche relative au périmètre de consolidation

- ✓ La transposition n'a pas modifié la logique d'alignement recherchée entre les comptes financiers et les informations extra-financières, entraînant le maintien du périmètre de reporting RSE sur un périmètre consolidé si la société établit des comptes consolidés.
- ✓ Elle n'apporte pas non plus de précision sur les modalités opérationnelles de consolidation des informations RSE des entités contrôlées ne faisant pas l'objet d'une intégration globale (comment intégrer proportionnellement des informations RSE ?) ou sur le traitement des évolutions de périmètre (acquisitions pendant l'année, présentation des informations pro forma, etc.), laissant aux entreprises la liberté de traiter ces situations et de l'expliquer.

² AMF, Rapport sur la responsabilité sociale, sociétale et environnementale (DOC-2016-13), novembre 2016



Deuxième partie :

Informations attendues

Question 4 : Quelles sont les informations à publier ?

Selon l'article L. 225-102-1 du Code de commerce, la « déclaration de performance extra-financière » présente :

- ▶ « les informations sur la manière dont la société prend en compte **les conséquences sociales et environnementales de son activité** » ;
- ▶ ainsi que pour les entités cotées et assimilées, « **les effets de cette activité quant au respect des droits de l'Homme et à la lutte contre la corruption** ».

Il précise aussi que cette déclaration de performance extra-financière « comprend notamment des informations relatives :

- ▶ aux conséquences sur le changement climatique de l'activité de la société et de l'usage des biens et services qu'elle produit ;
- ▶ à ses engagements sociétaux en faveur du développement durable, de l'économie circulaire et de la lutte contre le gaspillage alimentaire ;
- ▶ aux accords collectifs conclus dans l'entreprise et à leurs impacts sur la performance économique de l'entreprise ainsi que sur les conditions de travail des salariés ; et
- ▶ aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités. »

L'article R. 225-105 du Code de commerce précise que la déclaration de performance extra-financière présente le **modèle d'affaires** de la société (ou du groupe), ainsi que, pour **chacune des quatre catégories d'informations** (conséquences sociales et environnementales et pour les sociétés cotées et assimilées, le respect des droits de l'Homme et la lutte contre la corruption) :

- ▶ une description des **principaux risques** (y compris lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services) ;
- ▶ une description des **politiques appliquées** par l'entreprise incluant, le cas échéant, les **procédures de diligence raisonnable** mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance des risques ;
- ▶ les **résultats** de ces politiques, incluant des **indicateurs clés de performance**.

Lorsque la société n'applique pas de politique en ce qui concerne un ou plusieurs de ces risques, la déclaration comprend **une explication claire et motivée** des raisons le justifiant.

Par ailleurs, la déclaration contient, **lorsqu'elles sont pertinentes** au regard des principaux risques ou des politiques, les **informations sociales, environnementales et sociétales détaillées dans une liste** proche de celle du dispositif réglementaire précédent.

Enfin, les textes précisent par souci de cohérence avec les nouvelles obligations sur le devoir de vigilance, que la déclaration « peut renvoyer, le cas échéant, aux informations mentionnées dans le plan de vigilance prévu au I de l'article L. 225-102-4 ».

- Le nouveau dispositif porte sur **quatre catégories d'informations** :

- les conséquences sociales (sociales / sociétales) ;
- les conséquences environnementales ;
- le respect des droits de l'Homme (uniquement pour les entités cotées et assimilées) ;
- et la lutte contre la corruption (uniquement pour les entités cotées et assimilées).

Les principaux risques suscités par l'activité de la société ou créés par ses relations d'affaires et ses produits et services doivent être analysés pour ces quatre catégories d'informations. Cette analyse des principaux risques (voir question 6) structure désormais l'exercice de reporting.

- Pour chaque risque significatif, le nouveau dispositif demande d'exposer les **politiques**, les **diligences** mises en œuvre ainsi que les résultats de ces politiques incluant des **indicateurs clés de performance** (voir question 7).

- Par souci de respect de dispositions législatives récentes, l'ordonnance rappelle quelques informations à mentionner dans la déclaration : les conséquences sur le changement climatique ; les engagements sociétaux en faveur du développement durable, de l'économie circulaire et de la lutte contre le gaspillage alimentaire ; et les accords collectifs et les actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités.

En pratique**→ Les informations sociales, environnementales et sociétales détaillées dans le décret doivent-elles figurer dans la déclaration de performance extra-financière ?**

Elles ne doivent être présentées que si elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques. Leur absence n'a pas besoin d'être justifiée, à l'exception de celles qui proviennent des dispositions législatives récentes et qui sont rappelées dans l'ordonnance, à savoir : les conséquences sur le changement climatique ; les engagements sociétaux en faveur du développement durable, de l'économie circulaire et de la lutte contre le gaspillage alimentaire ; et les accords collectifs et les actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités.

→ La déclaration de performance extra-financière fait-elle uniquement référence aux informations de l'exercice clos ?

Non, cette déclaration doit présenter les données observées au cours de l'exercice clos et, le cas échéant, au cours de l'exercice précédent, de façon à permettre une comparaison entre ces données (article R. 225-105-1 I du Code de commerce). Lors d'une première application, les données relatives à l'exercice précédent sont publiées uniquement si ces données sont disponibles et fiables.

→ Les informations concernant la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance publiées par les sociétés anonymes doivent-elles être intégrées à la déclaration de performance extra-financière ?

Conformément à l'article L. 225-37-4 du Code de commerce, les sociétés anonymes qui dépassent deux des trois seuils prescrits décrivent leur politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance. Ces seuils sont les suivants : un total de bilan de 20 millions d'euros, un chiffre d'affaires net de 40 millions d'euros et un nombre moyen de 250 salariés permanents. Cette information est publiée dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise joint au rapport de gestion. En sus de cette publication, elle peut également faire l'objet d'un renvoi dans la partie relative à la déclaration de performance extra-financière.

Principaux changements**1. Approche par les risques au centre du dispositif de reporting**

- ✓ La déclaration sur la performance extra-financière doit présenter en amont le modèle d'affaires de l'entreprise afin de permettre aux parties prenantes de mieux appréhender ses activités et enjeux de développement durable (voir question 5).
- ✓ Les quatre catégories d'informations (conséquences sociales et environnementales de l'activité et, pour les entités cotées et assimilées, droits de l'Homme et lutte contre la corruption) deviennent les points d'entrée d'une analyse des principaux risques suscités par l'activité de la société ou créés par ses relations d'affaires et ses produits et services. Cette analyse est désormais le préalable à l'exercice de reporting (voir question 6).
- ✓ Pour tout risque significatif identifié dans chaque catégorie, le nouveau dispositif demande d'exposer les politiques, les diligences mises en œuvre ainsi que les résultats de ces politiques incluant des indicateurs clés de performance (voir question 7).
- ✓ Lorsque des risques sont identifiés, mais sans que des politiques ou diligences soient mises en œuvre, il convient d'en justifier les raisons.

2. Renforcement du principe de pertinence

- ✓ Une liste d'informations détaillées reste mentionnée dans le nouveau dispositif mais celles-ci ne sont exigées dans la déclaration de performance extra-financière que si elles sont pertinentes au regard des principaux risques et des politiques identifiés.
- ✓ Les justifications d'absence portent donc désormais sur l'absence de politique au regard d'un risque significatif identifié, et non plus sur l'absence d'information par rapport à cette liste. La pertinence est clairement renforcée par rapport à l'exhaustivité.
- ✓ Attention, pour les entités non cotées, certaines informations évoquées dans cette liste les concernent désormais : l'absentéisme, les accidents du travail, le montant des provisions et garanties pour risque environnemental, l'utilisation des sols, l'adaptation au changement climatique, la prise en compte dans les relations avec les fournisseurs et sous-traitants de leur RSE, et les mesures prises en faveur de la santé et de la sécurité des consommateurs.

Question 5 : Comment expliquer le modèle d'affaires ?

Selon l'article R. 225-105 du Code de commerce, la déclaration de performance extra-financière doit présenter « *le modèle d'affaires de la société, ou le cas échéant, de l'ensemble des sociétés pour lesquelles la société établit des comptes consolidés* ». Aucune précision n'est toutefois apportée dans cet article, mais cette notion s'inscrit dans la continuité et la complémentarité avec les réglementations relatives à la communication financière et s'inspire fortement des référentiels sur le reporting stratégique ou intégré et les pratiques croissantes d'entreprises.

Rappel des informations déjà attendues dans la communication financière

Le **rapport de gestion** doit exposer de manière claire et précise l'activité de la société, ses résultats, les progrès réalisés ou les difficultés rencontrées et les perspectives d'avenir (article R. 225-102 du Code de commerce). Le **document de référence** (annexe I du règlement européen) requiert une présentation des activités, des marchés et des tendances (aspects réglementaires, technologiques, commerciaux, concurrentiels, etc.). Enfin, la norme comptable **IFRS 8** demande de présenter des informations sur les performances financières par secteur opérationnel représentant plus de 10 % de son chiffre d'affaires, de son résultat ou de ses actifs.

Recommandations de la Commission européenne en matière de modèle d'affaires

Dans ses lignes directrices, la Commission européenne recommande de décrire la manière dont la société « *crée de la valeur et la préserve à long terme grâce à ses produits et services* »³. La société peut présenter :

- son environnement d'affaires ;
- son organisation et sa structure ;
- les marchés sur lesquels elle opère ;
- ses objectifs et stratégies de création de valeur ;
- les tendances et facteurs principaux qui pourraient avoir une influence sur son évolution à l'avenir.

Autres référentiels et pratiques utiles

Le Financial reporting council (FRC) propose dans ses lignes directrices relatives au **Strategic Report**⁴ que le modèle d'affaires expose comment l'entreprise génère de la valeur et la préserve sur le long terme pour se différencier de ses concurrents. La structure de l'entreprise ainsi que les marchés dans lesquels elle opère pourront également être décrits.

Le **Framework de l'IIRC** (reporting intégré) définit le *business model* par le système qui permet de convertir les ressources de l'entreprise, *via* ses activités, en réalisations (produits et services) et en résultats/impacts (internes et externes, positifs et négatifs) pour remplir ses objectifs stratégiques et créer de la valeur dans la durée.

Enfin, certains groupes présentent la **répartition de la valeur ajoutée** (ou du chiffre d'affaires) par partie prenante : fournisseurs et sous-traitants (achats et matières premières), collaborateurs (salaires), pouvoirs publics (impôts et taxes), actionnaires (dividendes), etc.

³ Commission européenne, Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), juillet 2017

⁴ FRC, Guidance on the Strategic Report, juin 2014

En pratique**→ Comment articuler la présentation du modèle d'affaires avec celle des activités ?**

Une partie des informations relatives au modèle d'affaires est normalement déjà présente dans la communication financière du fait d'autres exigences (voir page 16). De plus, d'après les lignes directrices de la Commission européenne, la présentation du modèle d'affaires doit permettre de mettre en perspective l'ensemble du rapport de gestion. Enfin, l'AMF (DOC-2016-13) recommande de « s'interroger sur l'articulation des informations financières et extra-financières. En effet, l'AMF est favorable à une démarche d'intégration plus forte dès lors qu'elle permet aux investisseurs de mieux appréhender la stratégie de création de valeur et la performance globale de l'entreprise ». Ces trois remarques tendent à privilégier une présentation commune en début de rapport de gestion, peut-être en complétant les descriptions existantes des activités, marchés, résultats et tendances avec les dimensions objectifs et stratégies de création de valeur. Dans ce cas, la déclaration de performance extra-financière devra y faire référence.

→ Comment présenter le modèle d'affaires ?

Les entités pourront par exemple :

- décrire la société et ses activités (chiffres clés financiers et non financiers) : son organisation, ses marchés (géographiques et produits/services) et son environnement concurrentiel et réglementaire ;
- positionner ses activités au sein d'un secteur ou d'une filière et expliquer les principales ressources utilisées et les produits et services délivrés.

L'entreprise pourra si elle le souhaite présenter tout ou partie de ces informations sous forme de schémas.

→ Comment présenter le modèle d'affaires pour les entités multi-métiers ?

Si la formulation de l'article R. 225-105 suggère qu'il n'y ait qu'un modèle d'affaires pour une société ou pour un groupe de sociétés, il est également précisé dans l'article L. 225-102-1 que la déclaration de performance extra-financière – y compris la description du modèle d'affaires – doit être établie « dans la mesure nécessaire à la compréhension de la situation de la société, de l'évolution de ses affaires, de ses résultats économiques et financiers et des incidences de son activité ». A priori, l'esprit de la loi est donc bien d'encourager la présentation la plus sincère possible, et donc de décrire plusieurs modèles d'affaires si les activités et les risques associés sont différents.



Question 6 : Comment déterminer les principaux risques extra-financiers ?

Conformément au I de l'article R. 225-105-1 du Code de commerce, la déclaration de performance extra-financière présente « une description des principaux risques liées à l'activité de la société ou l'ensemble de sociétés y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ».

Champ thématique à couvrir

Les risques présentés doivent couvrir chacune des catégories d'informations évoquées dans l'article L. 225-102-1, à savoir :

- les conséquences **sociales** de l'activité ;
 - les conséquences **environnementales** de l'activité ;
- et, pour les entités cotées et assimilées :
- les effets de l'activité quant au respect des **droits de l'Homme** ;
 - les effets de l'activité quant à la lutte contre la **corruption**.

Recommandations de la Commission européenne en matière de risques

Dans ses lignes directrices relatives à la publication d'informations non financières de juillet 2017, la Commission européenne recommande aux entreprises de publier des informations sur leurs principaux risques et sur la façon dont elles les gèrent et les atténuent. Ces **risques à court, moyen et long terme peuvent concerner leurs opérations, leurs produits ou services, leur chaîne d'approvisionnement et leurs relations d'affaires ou d'autres aspects**. Une société devrait communiquer des informations matérielles sur ses principaux risques, qu'ils soient liés à ses propres décisions ou actions, ou à des facteurs externes, en expliquant les processus utilisés pour identifier et évaluer ces risques.

En pratique

→ De quels « risques » extra-financiers parle-t-on ?

La formulation retenue par les textes (« les conséquences sociales et environnementales de l'activité », « les effets de l'activité sur... ») suggère que les risques associés soient considérés **au sens large** pour l'entreprise, ses activités, ses actionnaires, ses collaborateurs, ses partenaires et la société.

Par ailleurs, si les textes ne mentionnent que le terme « risques », la notice du décret indique que « ces rubriques ne sont pas exclusives d'autres informations que la société souhaiterait produire ». Il est donc recommandé de tenir également compte des **opportunités** dans l'analyse, notamment pour faire le lien entre le modèle d'affaires, les risques identifiés et les politiques mises en œuvre pour y répondre. Le fait de ne pas saisir une opportunité peut en effet être considéré comme un risque.

→ Quels principes retenir pour présenter les risques extra-financiers ?

Selon l'article L. 225-102-1, la déclaration de performance extra-financière est établie « dans la mesure nécessaire à la compréhension de la situation de la société, de l'évolution de ses affaires, de ses résultats économiques et financiers et des incidences de son activité ». Les risques présentés doivent donc revêtir un caractère **significatif**, cette appréciation relevant de la responsabilité de la société.

Pour une meilleure lisibilité, les recommandations de l'AMF (DOC -2016-13) encouragent la **concision** : « Le volume croissant de l'information extra-financière devrait conduire les sociétés à privilégier des démarches visant tant à sa simplification qu'au renforcement de sa pertinence, ce qui implique sans doute un effort de concision des messages et de sélection des indicateurs ». La **cohérence** des autres informations publiées sur les risques est aussi à rechercher, notamment avec le paragraphe « facteurs de risque » du document de référence. Cette cohérence est attendue également avec les risques identifiés dans le cadre de la loi Sapin II sur la lutte contre la corruption ou encore ceux relatifs au devoir de vigilance.

Enfin, il conviendrait, conformément aux lignes directrices de la Commission européenne, de **préciser l'approche méthodologique** retenue pour identifier et évaluer ces risques (implication des responsables internes, des parties prenantes externes, etc.).

→ Comment identifier les risques extra-financiers ?

Les textes suggèrent une **analyse par catégories d'informations extra-financières** (social / sociétal, environnement, respect des droits de l'Homme, lutte contre la corruption).

Plusieurs approches semblent possibles, les entreprises restant **libres de présenter les risques extra-financiers comme elles le souhaitent**.

1) Les entreprises pourront s'appuyer sur les travaux déjà menés, notamment dans le cadre **d'analyse de matérialité** de leurs enjeux extra-financiers, et utiliser à cet effet les référentiels existants (SASB, GRI, etc.) ou les benchmarks sectoriels pour en déduire les principaux risques.

2) Les entreprises pourront également s'appuyer sur leur **cartographie des risques** existante (continuité d'exploitation, baisse de compétitivité, non-conformité, réputation, etc.) ou encore les regrouper **par nature** (opérations, produits et services, chaîne d'approvisionnement et relations d'affaires, etc.) comme cela est évoqué par les lignes directrices de la Commission européenne de juillet 2017. Elles pourront également utiliser les nouvelles cartographies des risques de corruption requises par la loi Sapin II et des risques filiales et fournisseurs de la loi relative au devoir de vigilance.

→ Comment évaluer l'importance des risques extra-financiers ?

Les critères suivants pourront par exemple être utilisés afin de déterminer l'importance du risque pour la société et pour ses parties prenantes :

- quelles sont les conséquences financières possibles (amendes/sanctions, dévalorisation des actifs matériels et immatériels, impact sur la réputation et la valeur des marques, limitation de l'autorisation d'exploiter, baisse des revenus, accès au capital, hausse des coûts opérationnels, etc.) ?
- quelle est l'ampleur de l'impact (nombre de parties prenantes externes concernées) et son caractère réparable ou irréversible ?
- quel est l'horizon temporel (court, moyen ou long terme) ?
- quelle est la probabilité d'occurrence (de très peu probable à quasi certain) ?

→ Où et comment présenter les principaux risques extra-financiers ?

La société pourra présenter ses risques extra-financiers dans le paragraphe « facteurs de risque » du document de référence pour une meilleure compréhension et maîtrise de ces risques (AMF, DOC-2016-13), dans ce cas un renvoi devra être fait dans la déclaration elle-même. La société pourra aussi les présenter dans la déclaration extra-financière elle-même pour faciliter sa mise en ligne sur Internet sans devoir assembler différentes parties du rapport de gestion.

Enfin, une description schématique des risques et opportunités créés par l'activité de la société tout au long de sa chaîne de valeur pourra constituer une manière synthétique et pédagogique de présenter les principaux risques.

→ Quelle implication du management et de la gouvernance dans l'analyse des risques extra-financiers ?

Les directions concernées et notamment celles en charge de la gestion des risques seront impliquées dans la réflexion et la formulation des risques. Elles pourront pour cela s'appuyer sur une consultation des autres parties prenantes, par exemple à travers l'analyse de matérialité ou tout autre processus existant.

La présence de la déclaration de performance extra-financière dans le rapport de gestion implique une validation du conseil d'administration ou du directoire, et le cas échéant du comité en charge des risques ou de la RSE.

À titre illustratif, le tableau ci-dessous donne un exemple de raisonnement qui pourra être appliqué, à partir des catégories d'informations extra-financières (non exhaustives), pour sélectionner celles qui génèrent des risques significatifs. Il reprend quelques exemples de risques fréquemment rencontrés dans le domaine extra-financier. Ces risques devront être définis au cas par cas et leur caractère significatif expliqué.

Catégories d'informations extra-financières auxquelles un risque peut être associé		Risque significatif pour votre organisation ? oui/non	Définition du risque et justification de son caractère significatif
ENVIRONNEMENT			
Politique environnementale	Management environnemental (sites ou produits et services)		Ex. : Risque lié aux autorisations d'exploitation
	Gestion des pollutions		Ex. : Risque d'amende ou d'image, coûts de remédiation
Changement climatique et énergie	Changement climatique		Ex. : Obsolescence des produits ou des investissements
	Efficacité énergétique et énergies renouvelables		Ex. : Maîtrise de la facture d'énergie
Économie circulaire	Efficacité matière		Ex. : Augmentation des coûts, opportunité de valorisation économique
	Déchets		Ex. : Augmentation des coûts
Eau et biodiversité	Eau et biodiversité		Ex. : Autorisation d'exploiter, pertes irréversibles de biodiversité
SOCIAL / SOCIÉTAL			
Santé et sécurité au travail	Santé et sécurité au travail		Ex. : Invalidités ou décès pour les employés, risques d'image, d'attractivité, coûts sociaux directs et indirects (cotisations AT)
Emploi et compétences	Attractivité et recrutement des talents		Ex. : Perte des talents contribuant à la valeur
	Formation		Ex. : Coût/efficacité des formations, adéquation des compétences aux besoins
Qualité du management et du dialogue social	Engagement des collaborateurs		Ex. : Perte de productivité
	Relations sociales		Ex. : Risque de dégradation du climat social
Égalité de traitement	Diversité		Ex. : Attractivité des talents
	Discriminations		Ex. : Risque d'image
Engagements sociétaux	Impact socio-économique local		Ex. : Facilité d'obtention de permis de construire ou d'autorisations
	Qualité des produits/services et relation clients		Ex. : Risque sur la valeur de la marque, perte de chiffre d'affaires
	Maîtrise et connaissance de la chaîne d'approvisionnement		Ex. : Risque de réputation, de rupture d'approvisionnement, maîtrise des coûts de production
LUTTE CONTRE LA CORRUPTION			
Lutte contre la corruption	Corruption / Éthique		Ex. : Risque d'amende
DROITS DE L'HOMME			
Droits de l'Homme	Droits de l'Homme		Ex. : Risque de réputation et perte de confiance des consommateurs

Question 7 : Comment présenter les politiques mises en œuvre et leurs résultats ?

Selon l'article R. 225-105 du Code de commerce, la déclaration de performance extra-financière présente pour les principaux risques extra-financiers identifiés :

- ▶ une **description des politiques appliquées par la société** ou l'ensemble de sociétés incluant, le cas échéant, les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance des risques ;
- ▶ les **résultats de ces politiques**, incluant des **indicateurs** clés de performance.

Période de reporting attendue

L'article R. 225-102-1 précise que la déclaration de performance extra-financière présente « *les données observées au cours de l'exercice clos et, le cas échéant, au cours de l'exercice précédent, de façon à permettre une comparaison entre ces données* ». Les indicateurs clés de performance sont donc attendus sur deux exercices dès lors que les données de l'exercice précédent sont disponibles.

Lien avec les informations des états financiers

L'article R. 225-102-1 précise également que la déclaration comprend, « *le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les documents mentionnés à l'article R. 232-1* », c'est-à-dire aux montants publiés au sein du rapport de gestion et des comptes annuels.

En pratique

→ Quelles sont les recommandations de la Commission européenne ?

Dans ses lignes directrices relatives à la publication d'informations non financières de juin 2017, la Commission européenne recommande aux entreprises d'expliquer, pour les principaux enjeux non financiers, les objectifs fixés (politiques) et les ressources allouées dans les plans d'actions (diligences raisonnables) ainsi que la gouvernance de ces politiques (responsabilités du management et du conseil d'administration notamment).

→ À quoi fait référence la notion de « diligence raisonnable » ?

Traduction de la notion anglo-saxonne de *due diligence*, la diligence raisonnable est apparue notamment dans le champ de la RSE avec le corpus des travaux de l'OCDE et le rapport de John Ruggie sur les droits de l'Homme⁵. Elle a été reprise dans la directive européenne sur les informations non financières et a inspiré en France la loi sur le devoir de vigilance. Ce concept fait référence à l'ensemble des moyens mis en œuvre pour gérer, de bonne foi et de manière adaptée, des enjeux rencontrés par l'entreprise.

→ Comment utiliser la liste d'informations détaillées de l'article R. 225-105 ?

La liste des informations est reprise dans le nouveau dispositif mais ces informations ne sont exigées dans la déclaration de performance extra-financière que si elles sont pertinentes au regard des principaux risques identifiés (voir question 4). Celles qui seront retenues viendront donc potentiellement nourrir les politiques (politique de lutte contre les discriminations, etc.), les procédures de diligences raisonnables (mesures prises pour préserver ou restaurer la biodiversité, etc.) et surtout les résultats et les indicateurs clés de performance (nombre total d'heures de formation, etc.).

→ Quelles pistes pratiques pour présenter les politiques, diligences et résultats ?

Les politiques, diligences et résultats pourront être présentés pour chacun des risques identifiés afférents à chaque catégorie (environnement, social / sociétal, droits de l'Homme et lutte contre la corruption) ou nature d'information (opérations, produits et services, chaîne d'approvisionnement et relations d'affaires, autres aspects, etc.). Les entités sont libres de leur présentation, à condition que les liens entre les risques identifiés, les politiques mises en œuvre et les résultats et indicateurs soient clairement établis et cohérents. Une synthèse pourra être présentée, par exemple selon l'approche suivante :

Principaux risques	Politiques et diligences raisonnables (si risque significatif) Objectifs, organisation et plan d'actions, moyens	Résultats et Indicateurs de performance (si pertinent)
Risques liés à la santé et à la sécurité au travail	Politique de prévention des accidents du travail : Objectif : zéro accident, 100 % des sites industriels labellisés OHSAS 18001 Organisation : Revue mensuelle en Comex, responsables Hygiène santé accident (HSE) pour chaque site Plan d'actions : formations, investissements, etc.	Taux de fréquence des accidents (employés et sous-traitants le cas échéant) Pourcentage des sites labellisés OHSAS 18001 Nombre d'heures de formation santé/sécurité

→ Que faire en cas d'absence de politique ou diligence raisonnable sur un risque significatif identifié ?

L'article R. 225-105 précise que « *lorsque la société n'applique pas de politique en ce qui concerne un ou plusieurs de ces risques, la déclaration comprend une explication claire et motivée des raisons le justifiant* ». Ces justifications éventuelles font donc intégralement partie des obligations de reporting.

⁵ ONU, Protect, Respect and Remedy : a Framework for Business and Human Rights, avril 2008

Troisième partie :

Vérification

Question 8 : En quoi consiste la vérification ?

Le Commissaire aux comptes (CAC) ou le collège des CAC, dans le cas des sociétés devant nommer deux commissaires aux comptes indépendants, doit attester que la déclaration de performance extra-financière prévue par l'article L. 225-102-1 figure bien dans le rapport de gestion (article L. 823-10 du Code de commerce). Ils n'ont pas à vérifier, dans le cadre de leur mandat de commissaire aux comptes, la conformité et la sincérité des informations publiées dans la déclaration, ni leur concordance avec les états financiers.

Un Organisme tiers indépendant (OTI) doit être désigné pour toutes les entités dépassant les seuils de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires net ou de total bilan et d'un nombre moyen de 500 salariés permanents employés au cours de l'exercice, et doit produire un rapport comprenant **un avis motivé** :

- ▶ **sur la conformité de la déclaration** de performance extra-financière aux dispositions prévues au I et au II de l'article R. 225-105 relatives à la présentation et au contenu de cette déclaration,
- ▶ **sur la sincérité** des informations fournies en application du 3° du I et du II de l'article R. 225-105, à savoir des « **résultats des politiques, incluant les indicateurs clés de performance** » et des autres informations que l'entité a incluses dans sa déclaration au regard du II de l'article R. 225-105.

Les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission doivent également être présentées.

Précision du rôle du commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat

Conformément à l'article L. 823-10 du Code de commerce, il appartient désormais clairement en France au commissaire aux comptes (ou à son collègue le cas échéant) de s'assurer de l'existence d'une déclaration de performance extra-financière au sein du rapport de gestion. Le CAC peut se voir confier le mandat d'OTI mais celui-ci reste distinct du mandat de CAC.

En pratique

→ L'OTI vérifie-t-il les informations publiées sur le site Internet de la société ?

Non, les vérifications de l'OTI portent exclusivement sur les informations de la déclaration de performance extra-financière incluse dans le rapport de gestion (article R. 225-105 I et II) et non celles relatives à sa publicité sur le site Internet qui relève de l'article R. 225-105-1.

→ L'exemption liée à la certification EMAS est-elle maintenue ?

Oui, lorsqu'une société se conforme au système communautaire de management (EMAS), la déclaration du vérificateur environnemental annexée au rapport de gestion vaut avis de l'organisme tiers indépendant sur les informations environnementales. La vérification des autres catégories d'informations demeure du ressort de l'OTI. Cette dérogation ne vaut que si la certification EMAS porte sur l'ensemble du périmètre juridique consolidé de l'entité et non sur une partie seulement des sites, activités ou projets.

Principaux changements

1. Précision du rôle du CAC et de l'OTI

- ✓ Les commissaires aux comptes doivent attester que la déclaration de performance extra-financière prévue par l'article L. 225-102-1 du Code de commerce figure bien dans le rapport de gestion.
- ✓ L'attestation de présence de toutes les informations extra-financières dans le rapport de gestion, précédemment émise par l'OTI, a été supprimée du dispositif de vérification. Elle a été remplacée par un avis motivé de l'OTI sur la conformité de la déclaration de performance extra-financière au I et II de l'article R. 225-105 du Code de commerce.

2. Modification des entités concernées par la vérification par l'OTI

- ✓ La vérification par un OTI des informations extra-financières publiées dans le rapport de gestion concerne désormais les seules sociétés de plus de 500 salariés et dépassant plus de 100 millions d'euros de montant net du chiffre d'affaires ou de total bilan, alors que jusque-là toutes les sociétés tenues de produire des informations RSE dans leur rapport de gestion étaient visées.

Question 9 : Qui peut mener les travaux de vérification ?

Pour les travaux relatifs à l'avis motivé sur la conformité de la déclaration et la sincérité des résultats et indicateurs clés de performance, l'OTI doit répondre aux exigences suivantes :

- ▶ être accrédité par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou un équivalent européen ;
- ▶ être désigné par le directeur général (ou son équivalent selon la forme juridique de l'entité) ;
- ▶ être indépendant vis-à-vis de l'entité.

Accréditation par le COFRAC

Les OTI doivent être accrédités par le COFRAC ou par tout autre organisme signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation (article R. 225-105-2 du Code de commerce).

Nomination de l'OTI

L'OTI doit être désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire de l'entité (ou équivalent selon la forme juridique, par exemple le gérant en cas de SCA), la formulation du texte réglementaire ne permettant pas la délégation de pouvoir. Son mandat ne peut être fixé pour une durée supérieure à six exercices mais peut être renouvelé.

Règles d'indépendance retenues

L'OTI est soumis aux mêmes règles d'incompatibilité que celles applicables au CAC définies à l'article L. 822-11-3 du Code de commerce qui précise notamment qu'il « ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle ».

L'article renvoie également au code de déontologie des CAC prévu à l'article L. 822-16 et qui :

- définit les liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes, incompatibles avec l'exercice de celle-ci ;
- précise que ces liens sont à apprécier au niveau du réseau pluridisciplinaire national ou international auquel il appartient ;
- précise que les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers concernent également les associés et salariés participant à la mission.

En pratique

→ L'OTI peut-il être l'un des commissaires aux comptes ?

Le commissaire aux comptes peut effectuer la mission de l'OTI s'il est régulièrement accrédité par le COFRAC ou un équivalent européen. Dans le cas des Entités d'intérêt public (EIP) telles que définies à l'article L. 820-1 III du Code de commerce, une pré-autorisation du comité d'audit est nécessaire conformément à l'entrée en vigueur en juin 2016 des dispositions du règlement européen sur l'audit légal (ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016).

→ Où trouver la liste des OTI accrédités ?

La liste des OTI accréditées est disponible sur le site Internet du COFRAC (www.cofrac.fr).

Principaux changements

- ✓ Les nouveaux textes n'ont pas modifié les dispositions relatives aux caractéristiques et aux modalités de nomination de l'OTI.





Quatrième partie :

Mise en perspective et interactions avec les autres textes applicables

Question 10 : Quelle est la cartographie des dispositions relatives au reporting extra-financier ?

	DÉCLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIÈRE Articles L. 225-102-1 & R. 225-105-1 du Code de commerce	LOI RELATIVE AU DEVOIR DE VIGILANCE Loi n°2017-399 du 27 mars 2017 Article L. 225-102-4 du Code de commerce	LOI SAPIN II Loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 Article 17	BILAN SOCIAL Articles L. 2323-68, L. 2321-1 & L. 2323-17 du Code du travail
Domaine	Environnement, social /sociétal, droits de l'Homme & lutte contre la corruption	Environnement, social & droits de l'Homme	Lutte contre la corruption	Social
Application	Exercices ouverts au 1 ^{er} septembre 2017	Exercices clos après le 28 mars 2017	Exercices clos après le 1 ^{er} juin 2017	Depuis 1977
Nature des obligations	Information & vérification	Prévention & information	Prévention	Information
Entités concernées	<ul style="list-style-type: none"> Entités cotées et assimilées de plus de 500 salariés et 40 M€ de chiffre d'affaires ou 20 M€ de total bilan. Certaines entités non cotées de plus de 500 salariés et 100 M€ de chiffre d'affaires ou 100 M€ de total bilan. 	<ul style="list-style-type: none"> Entités ayant leur siège social en France et employant directement et dans leurs filiales françaises plus de 5 000 salariés (<i>effectif mesuré à la clôture de deux exercices consécutifs</i>). Entités ayant leur siège social en France et employant directement et dans leurs filiales françaises et étrangères plus de 10 000 salariés. 	<ul style="list-style-type: none"> Sociétés commerciales de plus de 500 salariés et 100 M€ de chiffre d'affaires. Etablissements publics à caractère industriel ou commercial, de plus de 500 salariés et 100 M€ de chiffre d'affaires. 	<ul style="list-style-type: none"> Employeurs de droit privé et établissements publics⁶ à caractère industriel et commercial d'au moins 300 salariés et relevant du champ d'application du comité d'entreprise.
Contenu	<p>Publication au sein du rapport de gestion d'une déclaration de performance extra-financière (RSE) intégrant :</p> <ul style="list-style-type: none"> une présentation du modèle d'affaires ; une analyse des principaux risques liés à l'activité de la société ou du groupe ; une description des politiques et diligences raisonnables associées aux risques identifiés ; les résultats de ces politiques incluant des indicateurs de performance. <p>Vérification de ces informations par un Organisme tiers indépendant (OTI).</p>	<p>Mise en place de dispositifs d'identification des risques et de prévention des « atteintes graves envers les droits humains et les libertés fondamentales, la santé et la sécurité des personnes ainsi que l'environnement » :</p> <ul style="list-style-type: none"> cartographie des risques ; procédures d'évaluation régulière de la situation des filiales, des sous-traitants ou fournisseurs ; actions adaptées ; mécanisme d'alerte et de recueil des signalements ; dispositif de suivi des mesures mises en œuvre et d'évaluation de leur efficacité. <p>Communication annuelle dans le rapport de gestion du plan de vigilance et des résultats obtenus.</p>	<p>Mise en place de dispositifs de prévention et de détection de la corruption :</p> <ul style="list-style-type: none"> cartographie des risques de corruption ; code de conduite ; procédures d'évaluation et de diligence ; procédures de contrôle comptable internes ou externes ; dispositif de formation ; dispositif d'alerte interne ; régime disciplinaire ; dispositif de contrôle et d'évaluation interne des mesures mises en œuvre. 	<p>Publication d'un bilan social, comprenant des informations chiffrées sur les aspects suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> emploi ; rémunérations et charges ; conditions de travail et de sécurité ; formation ; relations professionnelles ; égalité professionnelle ; conditions de vie. <p>Mise à disposition du bilan social au comité d'entreprise, à tout salarié qui en fait la demande et à l'inspection du travail.</p>
Périmètre d'application	<ul style="list-style-type: none"> Société mère et entités contrôlées si la société établit des comptes consolidés (au sens de l'art. L. 233-16). 	<ul style="list-style-type: none"> Société mère, entités contrôlées, sous-traitants ou fournisseurs avec lesquels est entretenue une relation commerciale établie. 	<ul style="list-style-type: none"> Société mère, entités contrôlées, clients, fournisseurs de premier rang et intermédiaires. 	<ul style="list-style-type: none"> Entité juridique ou Unité Economique et Sociale (UES).
Période	<ul style="list-style-type: none"> Exercice comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> Exercice comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> N/A 	<ul style="list-style-type: none"> Année civile.
Support de publication	<ul style="list-style-type: none"> Rapport de gestion. Site Internet (pendant 5 ans). 	<ul style="list-style-type: none"> Rapport de gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> Rapport de gestion (par renvoi au II de l'article L. 225-102-1 - voir question 11). 	<ul style="list-style-type: none"> Bilan social.

⁶ Également applicable aux établissements publics à caractère administratif lorsqu'ils emploient du personnel dans les conditions du droit privé

Question 11 : Quelles sont les corrélations entre les différents textes applicables ?

Les dispositions légales récentes en matière de déclaration de performance extra-financière, de corruption (loi Sapin II)⁷ et de devoir de vigilance sur la chaîne d'approvisionnement, marquent un **renforcement des obligations** (« *hard law* ») **en matière de RSE**.

- ▶ **Loi Sapin II** : la loi du 9 décembre 2016 fait évoluer le cadre juridique français en reprenant des principes communément admis en matière de lutte contre la corruption. Elle impose aux sociétés concernées et à leur dirigeant de mettre en place, à compter du 1^{er} juin 2017, des mesures et procédures de lutte contre la corruption en adoptant une approche de prévention des risques (article 17).
- ▶ **Loi relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre** : la loi du 27 mars 2017 impose aux sociétés concernées d'établir et de mettre en œuvre de manière effective un plan de vigilance intégrant les sociétés qu'elles contrôlent, les sous-traitants et les fournisseurs avec lesquels l'entité mère ou l'entreprise donneuse d'ordre entretient une relation commerciale établie.

En revanche, **les modalités d'application des différents dispositifs diffèrent sensiblement**.

- ▶ **Sapin II** : les sociétés françaises de plus de 500 salariés et réalisant plus de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires consolidé ont l'obligation d'établir un plan de prévention de la corruption à compter du 1^{er} juin 2017, mais seules les sociétés dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ont l'obligation de publier des informations relatives à ce dispositif dans le rapport de gestion des exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017, conformément au III de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce.
- ▶ **Devoir de vigilance** : seules les sociétés françaises (y compris leurs filiales) employant au moins 5 000 salariés en France, ou 10 000 salariés en France et à l'étranger, sont concernées par la mise en place d'un dispositif d'identification des risques et de prévention des atteintes graves envers les droits humains et les libertés fondamentales, la santé et la sécurité des personnes ainsi que l'environnement. Le plan de vigilance prévu par l'article L. 225-102-4 du Code de commerce doit être rendu public dès les exercices en cours au 28 mars 2017 et intégré dans le rapport de gestion. En revanche, les autres dispositions, comme le compte-rendu sur la mise en œuvre effective du plan, n'interviendront qu'à compter des exercices ouverts après le 28 mars 2017. La publication du plan de vigilance est donc applicable aux exercices de 12 mois clos le 31 décembre 2017, alors que le compte rendu de sa mise en œuvre effective ne sera rendu public qu'à la clôture suivante.
- ▶ **Déclaration de performance extra-financière** : les filiales françaises de sociétés mères éligibles établies au sein de l'Union européenne, ainsi que certaines sociétés par actions simplifiées et sociétés à responsabilité limitée, ne sont pas soumises aux obligations de déclaration de performance extra-financière en France (voir question 1) ; ces exemptions n'existent pas dans la loi Sapin II ni dans la loi relative au devoir de vigilance. Par ailleurs, le dispositif relatif à la déclaration de performance extra-financière est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017. Contrairement aux dispositifs de la loi Sapin II et de la loi relative au devoir de vigilance, il ne s'appliquera donc pas aux exercices de 12 mois clos le 31 décembre 2017.

En pratique

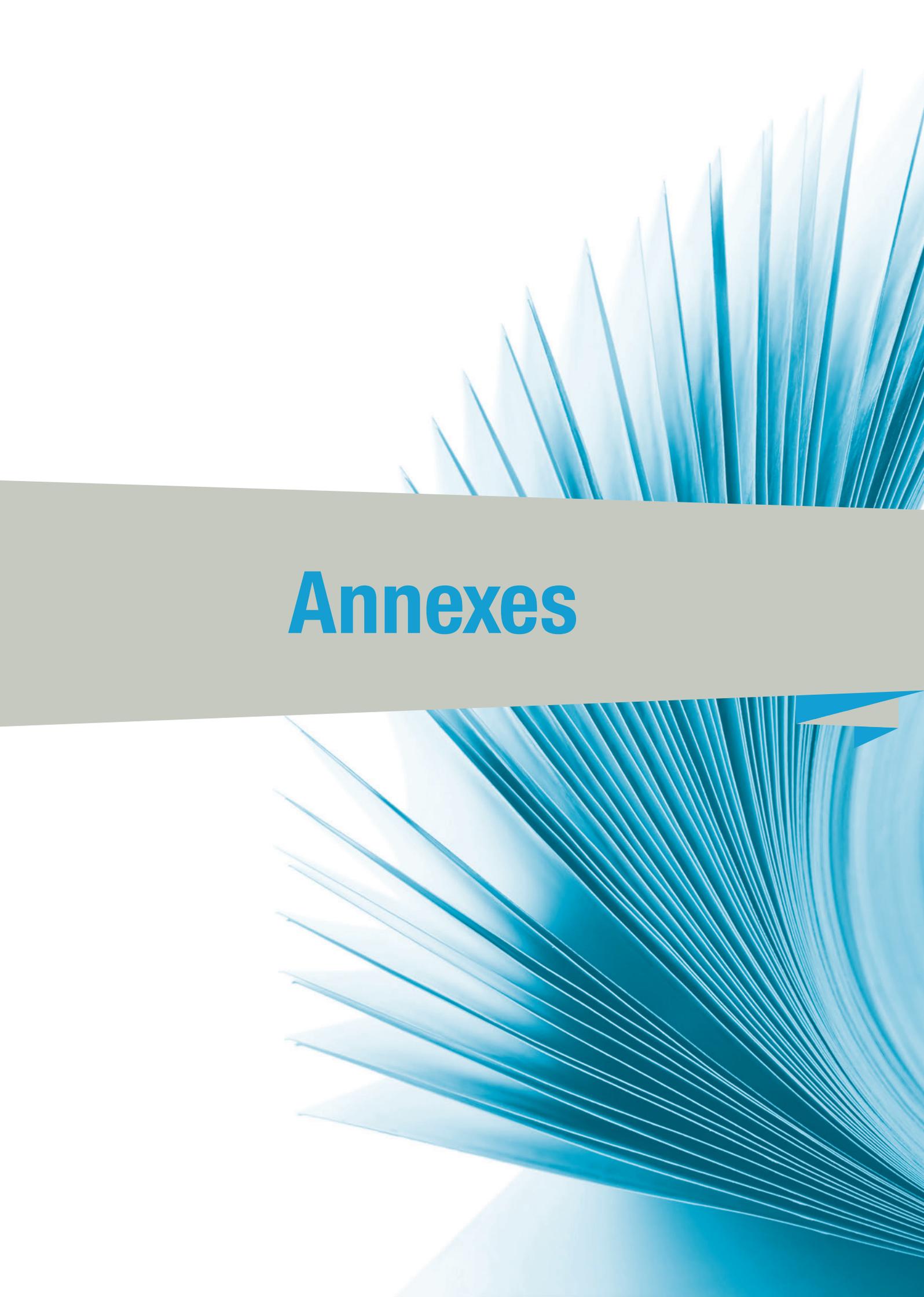
→ La loi Sapin II oblige-t-elle à publier des informations sur la corruption ?

Non, la loi impose la mise en place de dispositifs de prévention de la corruption. Mais dès lors qu'une entité cotée ou assimilée (voir question 1) est soumise à la déclaration de performance extra-financière, elle est tenue de présenter les risques en matière de corruption et le, cas échéant, les politiques et diligences mises en place, et les résultats et indicateurs clés de performance suivis.

→ Le plan de vigilance à communiquer au sein du rapport de gestion peut-il se confondre avec la déclaration de performance extra-financière ?

L'article L. 225-102-1 précise que « *la déclaration peut renvoyer, le cas échéant, aux informations mentionnées dans le plan de vigilance prévu au I de l'article L. 225-102-4* ». Dès lors, des liens entre les deux sujets semblent encouragés, voire les deux sujets peuvent être traités concomitamment, à condition que les informations répondant à chacune des obligations soient clairement identifiées (par exemple avec un tableau de correspondance).

⁷ Medef, Guide pratique : le dispositif anti-corruption de la loi Sapin II



Annexes

ANNEXE 1.**Dispositions législatives : Article L. 225-102-1 du Code de commerce**

I. – Une déclaration de performance extra-financière est insérée dans le rapport de gestion prévu au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, lorsque le total du bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'État :

1° Pour toute société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

2° Pour toute société dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé.

II. – Les sociétés mentionnées au I qui établissent des comptes consolidés conformément à l'article L. 233-16 sont tenues de publier une déclaration consolidée de performance extra-financière lorsque le total du bilan ou du chiffre d'affaires et le nombre de salariés de l'ensemble des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation excèdent les seuils mentionnés au I.

III. – Dans la mesure nécessaire à la compréhension de la situation de la société, de l'évolution de ses affaires, de ses résultats économiques et financiers et des incidences de son activité, la déclaration mentionnée aux I et II présente des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, ainsi que, pour les sociétés mentionnées au 1° du I, les effets de cette activité quant au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption. La déclaration peut renvoyer, le cas échéant, aux informations mentionnées dans le plan de vigilance prévu au I de l'article L. 225-102-4.

La déclaration comprend notamment des informations relatives aux conséquences sur le changement climatique de l'activité de la société et de l'usage des biens et services qu'elle produit, à ses engagements sociétaux en faveur du développement durable, de l'économie circulaire et de la lutte contre le gaspillage alimentaire, aux accords collectifs conclus dans l'entreprise et à leurs impacts sur la performance économique de l'entreprise ainsi que sur les conditions de travail des salariés et aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités.

Lorsque la société établit une déclaration consolidée de performance extra-financière conformément au II, ces informations portent sur l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16.

Ces informations font l'objet d'une publication librement accessible sur le site internet de la société.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités de présentation et de publication de ces informations, selon que la société relève du 1° ou du 2° du I.

IV. – Les sociétés définies au I ou au II qui sont sous le contrôle d'une société qui les inclut dans ses comptes consolidés conformément à l'article L. 233-16 ne sont pas tenues de publier de déclaration sur la performance extra-financière si la société qui les contrôle est établie en France et publie une déclaration consolidée sur la performance extra-financière conformément au II du présent article ou si la société qui les contrôle est établie dans un autre État membre de l'Union européenne et publie une telle déclaration en application de la législation dont elle relève.

V. – Pour les sociétés dont le total du bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'État, le cas échéant sur une base consolidée, les informations figurant dans les déclarations mentionnées au I et au II font l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État. Cette vérification donne lieu à un avis qui est transmis aux actionnaires en même temps que le rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100.

VI. – Les sociétés qui s'acquittent de l'obligation énoncée au présent article sont réputées avoir satisfait à l'obligation prévue au 2° du I de l'article L. 225-100-1, pour ce qui concerne les indicateurs de performance de nature non financière.

Lorsque le rapport prévu au deuxième alinéa de l'article L. 225-100 ne comporte pas la déclaration prévue au I ou au II du présent article, toute personne intéressée peut demander au président du tribunal statuant en référé d'enjoindre, le cas échéant sous astreinte, au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas, de communiquer les informations mentionnées au III. Lorsqu'il est fait droit à la demande, l'astreinte et les frais de procédure sont à la charge, individuellement ou solidairement selon le cas, des administrateurs ou des membres du directoire.

NOTA :

Conformément à l'article 15 de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017, ces dispositions sont applicables aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} août 2017.

ANNEXE 2.

Dispositions réglementaires : Articles R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce

• Article R. 225-104

Les seuils prévus aux deuxième et troisième alinéas du I de l'article L. 225-102-1, évalués à la date de clôture de l'exercice, sont fixés :

1° Pour les sociétés mentionnées au 1° du I de l'article L. 225-102-1, à 20 millions d'euros pour le total du bilan, à 40 millions d'euros pour le montant net du chiffre d'affaires et à 500 pour le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice ;

2° Pour les sociétés mentionnées au 2° du I de l'article L. 225-102-1, à 100 millions d'euros pour le total du bilan, à 100 millions d'euros pour le montant net du chiffre d'affaires et à 500 pour le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice.

Pour l'application du 6° de l'article L. 225-37-4, les sociétés concernées sont celles qui dépassent deux des trois seuils suivants : un total de bilan de 20 millions d'euros, un chiffre d'affaires net de 40 millions d'euros, un nombre moyen de salariés permanents de 250.

Le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-200.

NOTA :

Conformément à l'article 7 du décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, les dispositions du présent article sont applicables aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017.

• Article R. 225-105

I. - La déclaration de performance extra-financière mentionnée au I de l'article L. 225-102-1 et la déclaration consolidée de performance extra-financière mentionnée au II du même article présentent le modèle d'affaires de la société ou, le cas échéant, de l'ensemble de sociétés pour lesquelles la société établit des comptes consolidés.

Elles présentent en outre, pour chaque catégorie d'information mentionnée au III du même article :

1° Une description des principaux risques liés à l'activité de la société ou de l'ensemble de sociétés y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ;

2° Une description des politiques appliquées par la société ou l'ensemble de sociétés incluant, le cas échéant, les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance des risques mentionnés au 1° ;

3° Les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance.

Lorsque la société n'applique pas de politique en ce qui concerne un ou plusieurs de ces risques, la déclaration comprend une explication claire et motivée des raisons le justifiant.

II. - La déclaration contient, lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques mentionnées au I du présent article :

A. - Pour toutes les sociétés mentionnées au I de l'article L. 225-102-1, les informations suivantes :

1° Informations sociales :

a) Emploi :

- l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, par âge et par zone géographique ;
- les embauches et les licenciements ;
- les rémunérations et leur évolution ;

b) Organisation du travail :

- l'organisation du temps de travail ;
- l'absentéisme ;

c) Santé et sécurité :

- les conditions de santé et de sécurité au travail ;
- les accidents du travail, notamment leur fréquence et leur gravité, ainsi que les maladies professionnelles ;

d) Relations sociales :

- l'organisation du dialogue social, notamment les procédures d'information et de consultation du personnel et de négociation avec celui-ci ;
- le bilan des accords collectifs, notamment en matière de santé et de sécurité au travail ;

e) Formation :

- les politiques mises en œuvre en matière de formation, notamment en matière de protection de l'environnement ;
- le nombre total d'heures de formation ;

f) Égalité de traitement :

- les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes ;
- les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées ;
- la politique de lutte contre les discriminations ;

2° Informations environnementales :

a) Politique générale en matière environnementale :

- l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement ;
- les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions ;
- le montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement, sous réserve que cette information ne soit pas de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours ;

b) Pollution :

- les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement ;
- la prise en compte de toute forme de pollution spécifique à une activité, notamment les nuisances sonores et lumineuses ;

c) économie circulaire :

i) Prévention et gestion des déchets :

- les mesures de prévention, de recyclage, de réutilisation, d'autres formes de valorisation et d'élimination des déchets ;
- les actions de lutte contre le gaspillage alimentaire ;

ii) Utilisation durable des ressources :

- la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ;
- la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation ;
- la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables ;
- l'utilisation des sols ;

d) Changement climatique :

- les postes significatifs d'émissions de gaz à effet de serre générés du fait de l'activité de la société, notamment par l'usage des biens et services qu'elle produit ;
- les mesures prises pour l'adaptation aux conséquences du changement climatique ;
- les objectifs de réduction fixés volontairement à moyen et long terme pour réduire les émissions de gaz à effet de serre et les moyens mis en œuvre à cet effet ;

e) Protection de la biodiversité : les mesures prises pour préserver ou restaurer la biodiversité ;

3° Informations sociétales :

a) Engagements sociétaux en faveur du développement durable :

- l'impact de l'activité de la société en matière d'emploi et de développement local ;
- l'impact de l'activité de la société sur les populations riveraines ou locales ;
- les relations entretenues avec les parties prenantes de la société et les modalités du dialogue avec celles-ci ;
- les actions de partenariat ou de mécénat ;

b) Sous-traitance et fournisseurs :

- la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux ;
- la prise en compte dans les relations avec les fournisseurs et les sous-traitants de leur responsabilité sociale et environnementale ;

c) Loyauté des pratiques : les mesures prises en faveur de la santé et de la sécurité des consommateurs ;

B. - Pour les sociétés mentionnées au 1° du I de l'article L. 225-102-1, les informations complémentaires suivantes :

1° Informations relatives à la lutte contre la corruption : les actions engagées pour prévenir la corruption ;

2° Informations relatives aux actions en faveur des droits de l'homme :

a) Promotion et respect des stipulations des conventions fondamentales de l'Organisation internationale du travail relatives :

- au respect de la liberté d'association et du droit de négociation collective ;
- à l'élimination des discriminations en matière d'emploi et de profession ;
- à l'élimination du travail forcé ou obligatoire ;
- à l'abolition effective du travail des enfants ;

b) Autres actions engagées en faveur des droits de l'homme.

NOTA :

Conformément à l'article 7 du décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, les dispositions du présent article sont applicables aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017.

• Article R. 225-105-1

I. - Les déclarations mentionnées au I et II de l'article L. 225-102-1 présentent les données observées au cours de l'exercice clos et, le cas échéant, au cours de l'exercice précédent, de façon à permettre une comparaison entre ces données. Elles comprennent, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les documents mentionnés à l'article R. 232-1 du présent Code.

II. - Lorsqu'une société se conforme volontairement à un référentiel national ou international pour s'acquitter de ses obligations au titre du présent article, elle le mentionne en indiquant les préconisations de ce référentiel qui ont été retenues et les modalités de consultation de ce dernier.

III. - Sans préjudice des obligations de publicité applicables au rapport prévu à l'article L. 225-100, ces déclarations sont mises à la libre disposition du public et rendues aisément accessibles sur le site internet de la société dans un délai de huit mois à compter de la clôture de l'exercice et pendant une durée de cinq années.

NOTA :

Conformément à l'article 7 du décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, les dispositions du présent article sont applicables aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017.

• Article R. 225-105-2

I. - L'organisme tiers indépendant mentionné au V de l'article L. 225-102-1 est désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire, pour une durée qui ne peut excéder six exercices, parmi les organismes accrédités à cet effet par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation.

L'organisme tiers indépendant est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11-3.

II. - Lorsque les informations sont publiées par les sociétés dont les seuils dépassent 100 millions d'euros pour le total du bilan ou 100 millions d'euros pour le montant net du chiffre d'affaires et 500 pour le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice, le rapport de l'organisme tiers indépendant comprend :

a) Un avis motivé sur la conformité de la déclaration aux dispositions prévues au I et au II de l'article R. 225-105, ainsi que sur la sincérité des informations fournies en application du 3° du I et du II de l'article R. 225-105 ;

b) Les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission de vérification.

III. - Un arrêté conjoint du garde des sceaux, ministre de la Justice, et des ministres chargés de l'Écologie, de l'Économie et du Travail précise les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission.

IV. - Lorsqu'une société se conforme volontairement au règlement (CE) n° 1221/2009 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 concernant la participation volontaire des organisations à un système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS), la déclaration signée par le vérificateur environnemental conformément aux dispositions des 8 et 9 de l'article 25 de ce règlement, annexée au rapport de gestion, vaut avis de l'organisme tiers indépendant sur les informations environnementales.

Les informations qui ne sont pas vérifiées par le vérificateur environnemental mentionné à l'alinéa précédent demeurent soumises à la vérification de l'organisme tiers indépendant selon les modalités définies aux I, II, III et IV.

NOTA :

Conformément à l'article 7 du décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, les dispositions du présent article sont applicables aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017.

ANNEXE 3.

Focus sur les différents rapports émis par les entreprises

Bilan social

Conformément à l'article L. 2323-70 du Code du travail, le bilan social « récapitule en un document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes ». Il doit être établi et remis au comité d'entreprise dans les quatre mois de l'année suivant celle où l'effectif de 300 salariés a été atteint. Contrairement à la déclaration de performance extra-financière, le bilan social n'a pas à être publié au sein du rapport de gestion ; il s'applique uniquement sur le périmètre juridique des sociétés françaises concernées et fait référence à des dispositions spécifiques du droit français (notions de CDD et CDI par exemple).

Comptes annuels

Les comptes annuels et les comptes consolidés correspondent à un ensemble indissociable d'états comptables, établis respectivement au niveau de l'entité ou d'un groupe. L'établissement des comptes annuels est obligatoire pour les sociétés anonymes (SA, SAS, SASU, SCA), les sociétés à responsabilité limitée (SARL, EURL), les Sociétés en nom collectif (SNC) dont les associés sont des SARL ou des SA, les sociétés d'exercice libéral (SELAS, SELURL, SELASU), les coopératives agricoles ou unions coopératives agricoles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 75 000 euros et les EURL (article L. 123-12 du Code de commerce).

Comptes consolidés

Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises. L'établissement des comptes consolidés est requis dans les conditions prévues par les articles L. 233-16 et suivants du Code de commerce, qui prévoient des cas d'exemption.

Document de référence

Le document de référence est un document facultatif prévu par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers (AMF) et pouvant être établi par les sociétés émettant des titres admis aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociations (exemple, Alternext). Son contenu est défini par les réglementations européenne et française. Il fournit des informations complètes et détaillées sur la société en mentionnant un large spectre de thèmes, financiers et non financiers. Depuis l'ordonnance n° 017-1142 du 7 juillet 2017, les sociétés qui déposent ou font enregistrer un document de référence, peuvent, dans les délais prévus au premier alinéa du I, le déposer au greffe du tribunal de commerce en lieu et place des comptes et du rapport de gestion, à condition d'inclure une table permettant au greffier d'identifier les documents requis.

Rapport de développement durable

Le rapport de développement durable ou rapport RSE (rapport de responsabilité sociétale d'entreprise) est un document volontaire, autonome ou inclus dans une autre publication (rapport de gestion par exemple). C'est un document périodique, généralement annuel, publié par une entreprise pour rendre compte de ses actions et de ses résultats en matière de responsabilité sociétale d'entreprise.

Rapport de gestion

Le rapport de gestion est le rapport de l'organe de direction (conseil d'administration ou directoire pour les Sociétés anonymes) destiné à l'assemblée générale d'approbation des comptes annuels et/ou consolidés de l'exercice. Son contenu est défini par la loi, précisément les articles L. 225-100 et suivants du Code de commerce concernant les sociétés anonymes. Le rapport de gestion présente notamment la situation de la société et de ses filiales au cours de l'exercice écoulé, les résultats de l'exercice et l'évolution prévisible de la situation de la société. L'article L. 225-102-1 du Code de commerce précise que la déclaration de performance extra-financière doit être insérée dans le rapport de gestion.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

L'ordonnance n° 2017-1162 publiée le 13 juillet 2017 en application de l'article 136 de la loi Sapin II impose au conseil d'administration ou au conseil de surveillance des Sociétés anonymes (SA) ou au conseil de surveillance des Sociétés en commandite par actions (SCA), cotées ou non, de présenter un rapport sur le gouvernement d'entreprise joint au rapport de gestion pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017. Il remplace le rapport du président sur le contrôle interne et le gouvernement d'entreprise précédemment établi par les sociétés cotées. Le rapport sur le gouvernement d'entreprise présente notamment les mandats exercés par chaque mandataire social, les conventions conclues entre un dirigeant ou un actionnaire significatif et une filiale, et le tableau des délégations en matière d'augmentation de capital.

ANNEXE 4.

Focus sur le périmètre des états financiers et les méthodes de consolidation

Conformément à l'article L. 233-16 du Code de commerce, les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, dans les conditions ci-après définies :

- Le **contrôle exclusif** par une société résulte :
 1. soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
 2. soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société « consolidante » est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
 3. soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.
- Le **contrôle conjoint** est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

En France, les sociétés ont le choix entre appliquer les règles françaises de consolidation (loi et règlement CRC N° 99-02) ou appliquer le référentiel IFRS approuvé par l'Union européenne si leurs titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé. En revanche, si les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France ou dans un État membre de l'Union européenne, ce sont les règles IFRS approuvées par l'Union européenne qui s'appliquent obligatoirement, ainsi que les réglementations des autorités de régulation boursière (AMF en France, ESMA au niveau européen).

Entités du périmètre de consolidation	Méthode de consolidation	Intégration des comptes
Entités sous contrôle exclusif (filiales)	Intégration globale	À 100 %
Entités sous contrôle conjoint (joint ventures)	Intégration proportionnelle (CRC 99-02) ou Mise en équivalence (IFRS 11)	À hauteur du pourcentage de contrôle ou Quote-part des capitaux propres et des résultats revenant à chacun des partenaires



A large, light gray rectangular area with rounded corners, outlined by a dotted blue border. This area contains 20 horizontal dotted blue lines, providing a template for writing.



A large, light gray rectangular area with rounded corners, outlined by a dotted blue border. This area contains 20 horizontal dotted blue lines, providing a template for writing or drawing.



A large, light gray rectangular area with rounded corners, outlined by a dotted blue border. This area contains 20 horizontal dotted blue lines, providing a template for writing or drawing. The lines are evenly spaced and extend across the width of the gray area.

**Le contenu du présent guide relève de la seule responsabilité du Mouvement des entreprises de France.
Il a été réalisé avec le concours de :**

Deloitte.



**Le MEDEF remercie tout particulièrement,
pour Deloitte, Julien Rivals et Catherine Saire et, pour EY, Eric Duvaud et Philippe Aubain
qui ont pris en charge la conception et la rédaction de ce guide
et ont fait part de leur expertise et expérience en matière de RSE.**



Mouvement des Entreprises de France
55, avenue Bosquet
75330 - Paris Cedex 07
Tél. : 01 53 59 19 19
www.medef.com

Contact :

Lucie Togni - Direction Développement Durable
ltogni@medef.fr - 01 53 59 17 50
www.entreprises-responsables.com