

Du « reporting extra financier » à la « comptabilité verte »...

L'obligation de déclaration annuelle de performance extra-financière constitue aujourd'hui la colonne vertébrale de la responsabilité sociétale de l'entreprise • Son spectre va grandissant, notamment sous l'impulsion de projets européens •

Les obligations que l'on désigne habituellement par l'acronyme RSE – responsabilité sociétale des entreprises – ont de vraies implications juridiques. Outre un devoir de vigilance qui va bien au-delà de l'application territoriale du droit de l'environnement (v. par ailleurs p. 226), la dimension européenne de cette rationalisation du comportement des entreprises confirme l'importance de cette écologisation (v. par ailleurs p. 222). L'obligation de déclaration annuelle de performance extra-financière (DPEF) en constitue la colonne vertébrale.

Raphaël Romi
Professeur de droit
Chaire Jean-Monnet
de droit européen de
l'environnement

Patricia Savin
Avocate associée
DS Avocats

• aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités et aux mesures prises en faveur des personnes handicapées ¹.

La déclaration vise les informations « pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques menées par la société » (ou du groupe) ². Dans ses lignes directrices de 2017, 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.

I. UN CHANGEMENT DE BRAQUET....

L'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017, transposant la directive européenne 2014/95/UE du 22 octobre 2012 sur le reporting extra-financier, a introduit à l'article L. 225-102-1 du code de commerce une obligation de déclaration annuelle de performance extra-financière (DPEF), remplaçant le rapport RSE. Un décret n° 2017-1265 du 9 août 2017, complétant ladite transposition, est venu notamment préciser le contenu et les modalités de présentation de cette déclaration, ainsi que les sociétés soumises à cette obligation.

Selon les articles R. 225-104 à R. 225-105-2) du code de commerce, sont concernées d'une part les entreprises cotées ayant 20 millions d'euros pour le total du bilan ou un montant net du chiffre d'affaires de 40 millions d'euros et employant au minimum 500 salariés au cours de l'exercice et d'autre part les entreprises non cotées ayant 100 millions d'euros pour le total du bilan ou pour le montant net du chiffre d'affaires et employant au minimum 500 salariés au cours de l'exercice.

La DPEF comprend diverses informations, relatives notamment :

- 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, de la lutte contre le gaspillage alimentaire, de la lutte contre la précarité alimentaire, du respect du bien-être animal et d'une alimentation responsable, équitable et durable,
- 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 ;

II. UNE NOMENCLATURE DE TRANSPARENCE

Pour chacune des catégories d'information, elle doit réaliser :

- 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 actions déployées 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 actions, incluant des indicateurs clés de performance ⁴.

Le commissaire aux comptes (CAC) ou le collège des CAC doit vérifier que la DPEF est jointe au rapport de gestion, mais il n'a pas compétence pour juger de la sincérité des informations publiées dans la déclaration. Pour les entreprises dépassant le seuil 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, la vérification s'opère par organisme tiers indépendant (OTI).

Ce dernier apprécie le rapport et rend un avis motivé :

- sur la conformité de la DPEF (présentation et contenu) ;
- et, sur la sincérité des « résultats des politiques, incluant les indicateurs clés de performance » et des autres informations.

La DPEF doit être insérée dans le rapport de gestion arrêté par le conseil d'administration ou le directoire et rendue publique

1. C. com., art. L. 225-102-1.

2. C. com., art. R. 225-105-II.

3. Commission européenne, Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), juillet 2017 : JOUE C 215, 5. juill. 2017, p. 10.

4. C. com., art. R. 225-105-I.

DOMAINES D'INFORMATION	SECTEURS CONCERNÉS	INFORMATIONS REQUISES
INFORMATIONS SOCIALES	Emploi	<ul style="list-style-type: none"> • l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, âge et zone géographique ; • les embauches et les licenciements ; • les rémunérations et leur évolution ;
	Organisation du travail	<ul style="list-style-type: none"> • l'organisation du temps de travail ; • l'absentéisme ;
	Santé et sécurité	<ul style="list-style-type: none"> • les conditions de santé et de sécurité au travail ; • les accidents du travail, (fréquence, gravité), les maladies professionnelles ;
	Relations sociales	<ul style="list-style-type: none"> • l'organisation du dialogue social (procédures d'information, de consultation du personnel et de négociation) ; • le bilan des accords collectifs, notamment en matière de santé et de sécurité au travail ; • les politiques mises en œuvre en matière de formation, notamment en matière de protection de l'environnement ;
	Formation	<ul style="list-style-type: none"> • le nombre total d'heures de formation ;
	Égalité de traitement	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ;
INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES	Politiques générales en matière d'environnement	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ;
	Pollution	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ;
	Économie circulaire Prévention des déchets	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ; • la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ;
	Économie circulaire Utilisation durable des ressources	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ;
	Économie circulaire Changement climatique	<ul style="list-style-type: none"> • 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 ;
	Économie circulaire Protection de la biodiversité	les mesures prises pour préserver ou restaurer la biodiversité ;
INFORMATIONS SOCIÉTALES	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 ; les actions de partenariat ou de mécénat ;
	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 ;
	Loyauté des pratiques	les mesures prises en faveur de la santé et de la sécurité des consommateurs.

sur le site internet de l'entreprise dans un délai de huit mois à compter de la clôture de l'exercice et rester disponible sur le site de l'entreprise pendant une durée de cinq ans ⁵.

Élaborée juste après la loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et entreprises donneuses d'ordre, dite *loi sur le devoir de vigilance* ⁶, l'obligation de DPEF en est le complément naturel, assez prometteur ⁷. Elle n'en est pas l'aboutissement ultime...

III. L'ÉLARGISSEMENT À VENIR

Car en réalité, dès 2023, le spectre de la transparence devrait ou pourrait, selon une proposition de directive dite *Corporate Sustainability Reporting Directive* ⁸ s'élargir aux entreprises cotées et à celles réunissant deux critères parmi les trois suivants :

- 20 millions d'euros de bilan ;
- 40 millions d'euros de chiffre d'affaires ;
- 250 salariés.

Le but est aussi de faire adopter par toutes les autres des normes spécifiques, et que toutes les entreprises intègrent dans leur

reporting notamment un bilan des émissions de gaz à effet de serre (GES), un suivi des émissions directes, indirectes et autres de GES, et une stratégie de réduction des impacts sur le réchauffement climatique. Chaque État devra fixer des sanctions dont l'Union européenne exige qu'elles soient « effectives, proportionnées et dissuasives ».

Il faudra mesurer dans les prochains mois si la guerre en Ukraine et la désorganisation liée à la gestion de la pandémie n'aboutiront pas à ralentir cette évolution vers la mise en place d'une « comptabilité verte » ⁹, qui fait d'ores et déjà, en Europe et notamment en France, l'objet de réflexions avancées ¹⁰.

De toute manière, notre code civil ¹¹ l'énonce clairement désormais – depuis la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises (Pacte) ¹² : « Toute société doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt commun des associés. La société est gérée dans son *intérêt social*, en *prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité* ». À défaut de devenir des « sociétés à mission » au sens de l'article L. 210-10 du code de commerce, d'ores et déjà les entreprises doivent à l'évidence anticiper que le droit européen va donner un contenu à la formule.

5. C. com., art. R. 225-105-1.

6. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000033558528>

7. V. Orée, 2020. Première année d'application de la DPEF : bilan et perspectives – Quels enseignements ? Rapport réalisé avec le soutien du ministère de la transition écologique et solidaire.

8. Proposition de directive modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises. V. par ailleurs. Relevons que le Conseil et le Parlement sont parvenus le 21 juin à un accord politique provisoire sur cette directive.

9. Voir <https://www.experts-comptables.fr/1ers-etats-generaux-de-la-comptabilite-extra-financiere> et <https://www.lesechos.fr/thema/articles/il-faut-monetiser-la-performance-extra-financiere-des-entreprises-1364368>. V. également <https://www.open-diplomacy.eu/blog/comptabilite-environnement-norme-economie-maechler>.

10. Avec entre autres initiatives la création d'une Chaire spécifique d'AGRO PARIS TECH : v. <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr/>. V. <https://www.novethic.fr/actualite/economie/isr-rse/la-biodiversite-veut-s-installer-comme-une-realite-economique-pour-les-entreprises-150196.html> et les travaux du CERCES <https://www.cerces.org/nos-membres-cerces>.

11. C. civ., art. 1833, al. 2.

12. L. n° 2019-486, 22 mai 2019 : Dr. Env. 2019, p. 199, note G. Goffaux Callebaut.