



## AVIS TECHNIQUE

INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES – INTERVENTION DE L’OTI

DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE

# SOMMAIRE

<b>PREAMBULE</b> .....	<b>4</b>
<b>1 OBLIGATIONS DES ENTITES LIEES A LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE</b> .....	<b>10</b>
1.1 DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE .....	10
1.11 <i>Etablissement et publication de la déclaration de performance extra-financière</i> .....	10
1.11.1 Entités visées .....	10
1.11.2 Appréciation des seuils .....	11
1.11.3 Déclaration consolidée de performance extra-financière .....	11
1.11.4 Exemption de Déclaration pour les filiales .....	11
A) Entité tête de groupe non visée par le dispositif .....	12
B) Entité soumise au dispositif de la DPEF, dépassant les seuils et contrôlée par une entité non soumise au dispositif de la DPEF .....	12
C) Réseaux d'établissements de crédit dotés d'un organe central .....	12
D) Comptes consolidés établis sur une base volontaire .....	13
E) Comptes consolidés – Entreprise d'assurance et de réassurance – Sociétés mutuelles d'assurance – Institutions de prévoyance (et leurs unions), Mutuelles (et leurs unions) .....	13
1.12 <i>Contenu de la déclaration de performance extra-financière</i> .....	14
1.12.1 Informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce .....	14
1.12.2 Informations relatives à la taxonomie « verte » en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie ..	15
A) Nature des informations relatives à la taxonomie verte à publier et calendrier associé .....	15
B) Présentation des informations relatives à la taxonomie .....	17
C) Exemption de publication des informations relatives à la taxonomie .....	17
1.2 ATTESTATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES QUE LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE FIGURE DANS LE RAPPORT DE GESTION .....	17
1.3 AVIS MOTIVE DE L'ORGANISME TIERS INDEPENDANT .....	18
1.31 <i>Entités visées</i> .....	18
1.32 <i>Rapport de l'organisme tiers indépendant</i> .....	18
1.4 SYNTHESE DES OBLIGATIONS LIEES A LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE .....	19
1.41 <i>Entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce</i> .....	19
1.42 <i>Entités dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 du code de commerce</i> .....	20
1.43 <i>Entités exclues de l'obligation d'établir une DPEF</i> .....	21
<b>2 PRINCIPES GENERAUX RELATIFS A LA MISSION DE L'OTI</b> .....	<b>22</b>
2.1 ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	22
2.2 APPROBATION PAR LE COMITE SPECIALISE MENTIONNE A L'ARTICLE L. 823-19 DU CODE DE COMMERCE .....	22
2.3 RECOURS A UN EXPERT .....	22
2.4 PRECISIONS SUR L'ETENDUE DE L'INTERVENTION .....	23
2.5 LETTRE DE MISSION .....	23
2.6 DOCUMENTATION .....	23
2.7 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES .....	23
2.8 COMPORTEMENT PROFESSIONNEL .....	23
2.81 <i>Nomination, acceptation, indépendance, responsabilités</i> .....	23
2.82 <i>Jugement professionnel, compétences et étendue des travaux</i> .....	24
2.9 ACTIVITES DE REVUE .....	24
2.10 SECRET PROFESSIONNEL ET CONFIDENTIALITE .....	24
<b>3 ATTESTATION DE LA PRESENCE DE LA DECLARATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES</b> .....	<b>26</b>
3.1 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	26
3.11 <i>Présence de la Déclaration</i> .....	27
3.12 <i>Lecture de la Déclaration</i> .....	28
3.13 <i>Inexactitudes ou irrégularités relevées</i> .....	29

3.14	<i>Localisation de l'attestation et, le cas échéant, de la formulation des irrégularités et des inexactitudes liées à la Déclaration.....</i>	29
3.15	<i>Absence de désignation d'un OTI.....</i>	29
3.2	CONCLUSIONS DE L'ATTESTATION.....	30
3.21	<i>Absence de Déclaration dans le rapport de gestion.....</i>	30
3.22	<i>Déclaration présentée dans le rapport de gestion.....</i>	30
3.22.1	Attestation de présence « pure et simple ».....	30
3.22.2	Signalement d'irrégularités.....	30
3.22.3	Observations.....	31
3.3	VERIFICATION, A LA DEMANDE DE L'ENTITE, DES INFORMATIONS RELATIVES A LA TAXONOMIE VERTE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES (OU UN OTI) .....	31
3.4	AUTRES INFORMATIONS EXTRA-FINANCIERES PRESENTEES DANS LE RAPPORT DE GESTION OU DANS LE RAPPORT SUR LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE NON REQUISES AU TITRE DE LA DECLARATION .....	32
<b>4</b>	<b>AVIS MOTIVE DE L'OTI.....</b>	<b>33</b>
4.1	RAPPEL DU CONTEXTE.....	33
4.11	<i>Rappel des textes.....</i>	33
4.12	<i>Champ de la vérification obligatoire par l'OTI – Informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce.....</i>	34
4.13	<i>Niveau d'assurance de l'avis motivé.....</i>	35
4.14	<i>Autres informations que celles soumises à la vérification obligatoire de l'OTI .....</i>	35
4.2	AVIS MOTIVE - CONFORMITE DE LA DECLARATION .....	36
4.21	<i>Objet.....</i>	36
4.22	<i>Nature des diligences de l'OTI.....</i>	36
4.23	<i>Appréciation de la conformité aux dispositions réglementaires des éléments de la déclaration ..</i>	37
4.23.1	Le modèle d'affaires.....	37
4.23.2	Les principaux risques .....	37
4.23.3	Les politiques.....	39
4.23.4	Les résultats .....	39
4.3	AVIS MOTIVE – SINCERITE DES INFORMATIONS .....	40
4.31	<i>Objet.....</i>	40
4.32	<i>Nature des diligences de l'OTI.....</i>	40
4.4	LETTRE D'AFFIRMATION DE LA DIRECTION .....	41
4.5	CONCLUSIONS ET COMMENTAIRES EN FONCTION DES SITUATIONS.....	41
4.51	<i>Conclusions.....</i>	41
4.51.1	Conclusion sans réserve.....	41
4.51.2	Conclusion avec réserve .....	42
4.51.3	Conclusion défavorable .....	43
4.51.4	Impossibilité de conclure.....	43
4.52	<i>Commentaires .....</i>	44
4.53	<i>Evénements postérieurs à la délivrance de l'avis .....</i>	46
<b>5</b>	<b>TRAVAUX COMPLEMENTAIRES POSSIBLES SUR UNE BASE VOLONTAIRE.....</b>	<b>47</b>
<b>6</b>	<b>OUTILS .....</b>	<b>48</b>
6.1	EXEMPLE DE LETTRE DE DESIGNATION EN TANT QU'ORGANISME TIERS INDEPENDANT.....	48
6.2	EXEMPLE DE LETTRE DE MISSION DE VERIFICATION DE LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE PAR L'OTI.....	49
6.3	EXEMPLE DE RAPPORT DE L'UN DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DESIGNE OTI SUR LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE FIGURANT DANS LE RAPPORT DE GESTION.....	54
6.4	EXEMPLE DE RAPPORT DE L'UN DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DESIGNE OTI SUR LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE FIGURANT DANS LE RAPPORT DE GESTION (TRADUCTION EN ANGLAIS).....	59

## PREAMBULE

---

Dans le cadre de la transposition de la directive européenne n°2014/95/EU sur la publication d'informations extra-financières, les textes suivants ont été publiés :

- ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises ;
- décret n°2017-1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises ;
- arrêté du 14 septembre 2018 modifiant l'arrêté du 13 mai 2013 déterminant les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission.

Par ailleurs, les textes suivants ont complété ce dispositif :

- loi n°2018-771 du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel (article 84) ;
- loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude (article 20) ;
- loi n°2018-938 du 30 octobre 2018 pour l'équilibre des relations commerciales dans le secteur agricole et alimentaire et une alimentation saine, durable et accessible à tous (article 55) ;
- loi n° 2019-1147 du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat (art 29)<sup>1</sup> ;
- règlement (UE) 2020/852 du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088 (dit « règlement taxonomie ») et des règlements délégués associés ;
- loi n°2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets (à noter toutefois que les dispositions de l'article 138 impactant la DPEF<sup>2</sup> ne s'appliquent qu'aux DPEF prévues à l'article L. 225-102-1 du code de commerce afférentes aux exercices comptables ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2022).

Ces textes précisent les dispositions relatives à la publication de la déclaration de performance extra-financière (ci-après Déclaration) par certaines entités.

Ils prévoient également :

- l'attestation par le commissaire aux comptes de la présence de la Déclaration dans le rapport de gestion de l'entité en application de l'article L. 823-10 du code de commerce<sup>3</sup>. La NEP 9510<sup>4</sup> - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* prend en compte cette attestation par le commissaire aux comptes ;
- et, dans certains cas, la vérification des informations contenues dans la Déclaration par un organisme tiers indépendant (« OTI »).

---

<sup>1</sup> Dispositions applicables aux sociétés de gestion de portefeuille, à compter du 10 mars 2021

<sup>2</sup> Les dispositions de l'article 138 de la loi n°2021-1104 viennent compléter le deuxième alinéa du III de l'article L.225-102-1 du code de commerce avec des « *informations relatives aux conséquences sur le changement climatique mentionnées à la première phrase du présent alinéa comprennent les postes d'émissions directes et indirectes de gaz à effet de serre liées aux activités de transport amont et aval de l'activité et sont accompagnées d'un plan d'action visant à réduire ces émissions, notamment par le recours aux modes ferroviaire et fluvial ainsi qu'aux biocarburants dont le bilan énergétique et carbone est vertueux et à l'électromobilité.* »

<sup>3</sup> Article L. 823-10 du code de commerce (alinéa 4) :

« *Lorsque la personne ou l'entité est soumise aux dispositions de l'article L. 225-102-1, les commissaires aux comptes attestent que les déclarations prévues par cet article figurent, selon le cas, dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur la gestion du groupe. Les informations contenues dans ces déclarations ne font pas l'objet des vérifications prévues aux deux alinéas précédents.* »

<sup>4</sup> [NEP 9510](#) - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*

Une entité peut ainsi souhaiter confier à son commissaire aux comptes :

- la mission de l’organisme tiers indépendant prévue à l’article L. 225-102-1 du code de commerce, relative à déclaration de performance extra-financière ;
- d’autres travaux complémentaires portant sur la Déclaration.

Ces interventions, distinctes de la mission de contrôle légal, sont exclusivement exécutées à la demande de l’entité.

Le présent avis technique a pour objectifs de :

- présenter un panorama actualisé des obligations des entités liées à la déclaration de performance extra-financière ;
- identifier les principes généraux relatifs à la mission de l’OTI ;
- concernant la mission du commissaire aux comptes prévue à l’article L. 823-10 du code de commerce, i.e. l’attestation de la présence de la Déclaration par le commissaire aux comptes, préciser :
  - la nature et l’étendue des travaux à mettre en œuvre sur la Déclaration ;
  - les incidences potentielles sur son rapport sur les comptes annuels (ou le cas échéant sur son rapport sur les comptes consolidés) ;
  - la nature des diligences sur les autres informations extra-financières présentées dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d’entreprise non requises au titre de la Déclaration ;
- concernant la mission de l’organisme tiers indépendant prévue à l’article L. 225-102-1 du code de commerce, i.e. l’avis motivé de l’OTI, préciser :
  - la nature et l’étendue des travaux que le commissaire aux comptes désigné OTI effectue pour formuler son avis motivé sur la conformité de la Déclaration ainsi que sur la sincérité de certaines informations contenues dans la Déclaration ;
  - les constats et conclusions du rapport en fonction des situations ;
- rappeler par des exemples la possibilité pour le commissaire aux comptes de réaliser des travaux complémentaires à la Déclaration ;
- proposer des outils liés aux missions prévues aux articles L. 823-10 et L. 225-102-1 du code de commerce.

Cet avis technique répond à la notion de programme de vérification requis par la norme ISO 17029.

Toute demande de modifications de ce programme doit être notifiée pour examen à la CNCC, en sa qualité de propriétaire du programme.

Le type de déclaration concerné au sens de l’ISO 17029 est la déclaration de performance extra-financière. Cet avis technique présente les exigences au regard desquelles la déclaration est évaluée.

Dans le présent avis technique, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

Termes retenus dans l'avis technique	Descriptif
Anomalie significative	<p>Anomalie en raison d'erreurs, de fraude ou de défaillance dans le (les) processus de reporting de l'entité, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer la compréhension par l'utilisateur de la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, ainsi que, le cas échéant<sup>5</sup>, les effets de cette activité quant au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption et l'évasion fiscale.</p> <p>L'anomalie significative correspond à la notion d'importance relative<sup>6</sup> dans la norme ISO 17029.</p>
Activité économique « éligible »	<p>Une activité économique est considérée comme « éligible » si elle est incluse dans <a href="#">la liste évolutive des activités</a> figurant dans les règlements délégués du Règlement Taxonomie. Il s'agit des activités sélectionnées à ce stade par la Commission Européenne, qui sont susceptibles d'apporter une contribution substantielle à chaque objectif environnemental (point 1 ci-après activité économique alignée) mais sans toutefois nécessairement respecter les critères techniques détaillés dans les règlements délégués correspondants. Une activité économique « éligible » devient « alignée » lorsqu'elle respecte les critères techniques et qu'elle remplit les points 2 et 3 (cf. activité alignée).</p>
Activité économique « alignée »	<p>Une activité économique est considérée comme « alignée » au sens des articles 3 et 9 du Règlement Taxonomie si elle remplit cumulativement les trois points suivants :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) contribue substantiellement à un ou plusieurs des objectifs environnementaux suivants, en respectant les critères d'examen technique précisés dans des règlements délégués : <ol style="list-style-type: none"> <li>1. l'atténuation du changement climatique ;</li> <li>2. l'adaptation au changement climatique ;</li> <li>3. l'utilisation durable et la protection des ressources aquatiques et marines ;</li> <li>4. la transition vers une économie circulaire ;</li> <li>5. la prévention et la réduction de la pollution ;</li> <li>6. la protection et la restauration de la biodiversité et des écosystèmes ;</li> </ol> </li> <li>2) ne cause de préjudice important à aucun des objectifs environnementaux cités ci-dessus ;</li> <li>3) est exercée dans le respect des principes directeurs de l'OCDE et des Nations Unies relatifs aux entreprises, en particulier pour ce qui concerne les droits fondamentaux au travail et aux droits de l'homme.</li> </ol> <p>Les critères techniques d'alignement sont définis, pour les deux objectifs relatifs au climat, dans le <a href="#">règlement délégué Climat et de ses annexes</a><sup>7</sup>. Ce règlement délégué entre en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Ainsi, seuls les objectifs relatifs au climat doivent être pris en compte pour définir l'information relative à la taxonomie verte 2022 portant sur l'exercice 2021. Lesdites informations ne prendront en compte les 4 autres objectifs environnementaux que 12 mois après la date d'application des règlements délégués qui préciseront les critères techniques d'alignement de ces</p>

<sup>5</sup> Entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 du code de commerce dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce

<sup>6</sup> L'importance relative est le concept selon lequel des inexactitudes, individuelles ou agrégées, peuvent avoir un impact sur la fiabilité de la déclaration ou les décisions prises par l'utilisateur prévu (se reporter au 3.16 de la norme ISO 17029)

<sup>7</sup> Règlement délégué (UE) 2021/2139 de la Commission du 4 juin 2021 complétant le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par les critères d'examen technique permettant de déterminer à quelles conditions une activité économique peut être considérée comme contribuant substantiellement à l'atténuation du changement climatique ou à l'adaptation à celui-ci et si cette activité économique ne cause de préjudice important à aucun des autres objectifs environnementaux, publié le 9 décembre 2021 au Journal officiel de l'Union européenne

	quatre autres objectifs en cours d'élaboration par la Commission Européenne et attendus à ce stade au 1er semestre 2022.
Commentaires	<p>Comme le prévoit l'article A. 225-3 III du code de commerce, l'organisme tiers indépendant peut décider, sans que cela ait un caractère de réserves, d'attirer l'attention du lecteur, sans être dispensateur d'information, sur des éléments relatifs aux procédures utilisées ou au contenu de certaines informations relatives par l'entité, aux fins d'en améliorer la fiabilité, au regard des pratiques de place (cf. 4.52).</p> <p>Les commentaires, correspondant aux observations mentionnées par l'arrêté, doivent être d'une portée limitée sur les éléments clés de la Déclaration et ne doivent pas constituer de réserves déguisées.</p>
Conformité de la déclaration de performance extra-financière	<p>La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou réglementaire est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est mesurée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs. Elle ne peut pas être appréciée isolément.</p> <p>La conformité de la Déclaration aux dispositions réglementaires (article R. 225-105 du code de commerce) s'apprécie sur la base des définitions et attentes précisées par le présent avis technique.</p>
Déclaration de performance extra-financière, Déclaration, DPEF	<p>Déclaration présentant les informations requises par les articles L. 225-102-1, R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce ainsi que les informations relatives à la taxonomie verte prévus par le Règlement Taxonomie pour les entités qui y sont soumises<sup>8</sup>.</p> <p>Elle est généralement présentée dans une partie dédiée du rapport de gestion, mais certains de ses éléments constitutifs, comme par exemple le modèle d'affaires, peuvent faire l'objet d'un renvoi vers d'autres parties du rapport de gestion, via une table de correspondance.</p> <p>Elle fait l'objet d'une publication sur le site internet de l'entité et reste accessible sur le site pendant 5 ans. La publication du rapport de gestion sur le site internet n'oblige pas l'entité à publier également sa Déclaration de façon indépendante à condition que le rapport de gestion reste sur le site de l'entité pendant ce même délai.</p> <p>Lorsque l'entité établit des comptes consolidés<sup>9</sup>, la Déclaration est établie sur le périmètre du groupe consolidé<sup>10</sup>.</p>
Indicateurs clés de performance	<p>Informations quantitatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- mesurant le déploiement et l'effet de politiques et /ou le suivi des objectifs ou déploiement d'actions ;</li> <li>- suivant l'évolution de ratios (exemple réduction des émissions de gaz à effet de serre par unité de production, évolution de la part de l'effectif couvert par xxx, ...) issus de référentiels reconnus (ex : référentiel sectoriels du GRI ou du SASB...) ou selon des pratiques généralement acceptées.</li> </ul>
Information relative à la taxonomie <sup>11</sup> « verte » / indicateurs de durabilité	Informations sur la manière et la mesure selon lesquelles les activités de l'entité sont associées à des activités économiques pouvant être considérées comme durables sur le plan environnemental au titre des articles 3 et 9 du Règlement Taxonomie, fournies dans la DPEF en application du Règlement Taxonomie (article 8 Règlement

<sup>8</sup> En France, a minima, sont soumises à l'obligation de publier les informations prévues par le Règlement Taxonomie dans leurs déclarations de performance extra-financière (« DPEF »), les entités d'intérêt public dès lors qu'elles :

- ont l'obligation de publier une DPEF et
- dépassent, à la date de clôture de l'exercice, individuellement ou sur une base consolidée : (i) un nombre moyen de 500 salariés et, (ii) un total bilan supérieur à 20 M€ ou un total de chiffre d'affaires net supérieur à 40 M€.

Pour les EIP qui n'ont pas, selon le droit français résultant de la transposition de la directive 2014/95/UE, l'obligation d'établir une DPEF, se reporter au 1.43 du présent avis technique pour leurs obligations en matière de taxonomie

<sup>9</sup> Le cas échéant, combinés

<sup>10</sup> Le cas échéant, de combinaison

<sup>11</sup> Les termes « taxonomie » et « taxinomie » peuvent être utilisés indifféremment

	Taxonomie). Ces informations sont publiées selon des critères, un calendrier et une présentation spécifique, tel que précisé au 1.12 2 du présent avis technique.
Informations	Informations fournies en application du 3° du I et du II de l'article R. 225-105 du code de commerce, à savoir les résultats des politiques, incluant des indicateurs clés de performance, et les actions, relatifs aux principaux risques.
Informations extra-financières	Informations de nature environnementale ou sociale ainsi que, le cas échéant, les informations relatives à la taxonomie verte.
Informations importantes	Informations jugées importantes par l'organisme tiers indépendant en fonction de l'activité, l'organisation et le profil de risque de l'entité.
Liste historique (informations Grenelle)	Liste d'une quarantaine de thématiques issues du dispositif précédent Grenelle II devant être abordées lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques (article R. 225-105 II du code de commerce).
Modèle d'affaires	Description des activités, des produits ou services, positionnement géographique, des ressources utilisées, du positionnement au sein de la filière/ secteur, ainsi que des enjeux et perspectives d'avenir.
OTI : Organisme Tiers Indépendant	Organisme réalisant la mission de vérification des informations extra-financières en application de l'article L. 225-102-1 du code de commerce, « tierce partie » au sens de la norme ISO 17029 (c'est-à-dire un organisme indépendant de l'entité qui fournit la déclaration n'ayant aucun intérêt dans la déclaration en tant qu'utilisateur). Il est accrédité 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 - sur la base de sa compétence, de son indépendance et de son impartialité.
Périmètre consolidé	L'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16 du code de commerce, le cas échéant avec les limites précisées dans la Déclaration.
Politiques	Engagements affirmés au plus haut niveau, généralement formalisés par un document engageant un membre de la direction, diffusé ou accessible au personnel concerné, incluant généralement des objectifs d'amélioration.
Règlement Taxonomie	Règlement (UE) 2020/852 du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088, dit « Règlement Taxonomie », Le Règlement Taxonomie, établit un système de classification unique qui vise à distinguer, de façon transparente, les activités économiques qui peuvent être considérées comme durables sur le plan environnemental (investissements « verts ») des autres activités économiques. (cf. <a href="#">Communiqué CNCC - Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 en application du règlement (UE) 2020/852</a> )
Référentiel	Ensemble des procédures de reporting et d'identification des risques dont les éléments significatifs sont présentés dans la Déclaration. Le Référentiel peut être interne ou externe à l'entité. Les caractéristiques déterminant le caractère approprié du Référentiel sont la pertinence, l'exhaustivité, la fiabilité, la neutralité et le caractère compréhensible (ISAE 3000 <sup>12</sup> ).
Risques	Possibilité de survenance d'un événement ou d'un aléa, pour l'entité (interne), l'environnement ou ses parties prenantes (externe). Les risques sont généralement caractérisés par plusieurs facteurs : origine, probabilité d'occurrence, gravité (impact) et acceptabilité. Peut également être considéré comme un risque le fait de ne pas saisir une opportunité.
Taxonomie européenne	La <a href="#">taxonomie de l'UE</a> est un système de classification établissant une liste d'activités économiques durables sur le plan environnemental. La taxonomie de l'UE a pour

<sup>12</sup> ISAE 3000 (Revised) - Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information

	<p>objet de fournir aux entreprises, aux investisseurs et aux décideurs politiques des définitions pour lesquelles les activités économiques peuvent être considérées comme durables sur le plan environnemental.</p> <p>L'objectif étant de créer une sécurité pour les investisseurs, protéger les investisseurs privés du greenwashing, aider les entreprises à devenir plus respectueuses du climat, atténuer la fragmentation du marché et aider à déplacer les investissements là où ils sont le plus nécessaires.</p>
--	--

## 1 OBLIGATIONS DES ENTITES LIEES A LA DECLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIERE

### 1.1 Déclaration de performance extra-financière

#### 1.11 Etablissement et publication de la déclaration de performance extra-financière

Les principales modifications relatives au champ d'application du nouveau dispositif par rapport à celui du Grenelle II peuvent être résumées comme suit :

- l'introduction de seuils pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- une appréciation des seuils qui, lorsque l'entité établit des comptes consolidés, se fait désormais au niveau consolidé ;
- une exemption pour les entités contrôlées lorsque l'entité qui les contrôle établit une Déclaration consolidée, sans qu'elles n'aient à nommer un OTI. De plus, la Déclaration de l'entité qui les contrôle n'a pas à mentionner les informations individuelles des entités contrôlées.

##### 1.11.1 Entités visées

Une Déclaration est insérée dans le rapport de gestion et publiée sur le site internet de la société<sup>13</sup>, lorsque :

- le total du bilan ou le chiffre d'affaires ET
- le nombre de salariés

excèdent les seuils fixés par décret en Conseil d'Etat pour les sociétés suivantes (article L. 22-10-36 et L. 225-102-1 I du code de commerce) :

- les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ;

ainsi que pour certaines autres entités (pour plus de détails, voir 1.4. ci-après).

Les articles R. 22-10-29 et R. 225-104 du code de commerce définissent lesdits seuils. Leur éventuel dépassement est constaté à la date de clôture de l'exercice. Ils sont présentés ci-dessous :

Seuils au-delà desquels l'établissement de la Déclaration est requis			
	Nombre de salariés	Total du bilan	Total du CA
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un MR <sup>14 15</sup>	500	20 M€	40 M€
Sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un MR <sup>14 16</sup>	500	100 M€	100 M€

Les articles R. 22-10-29 et R. 225-104 du code de commerce précisent que :

- le total du bilan et le montant net du chiffre d'affaires sont déterminés conformément aux cinquième et sixième alinéas de l'article D. 123-200 du code de commerce, i.e. respectivement
  - le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif ;
  - le montant net du chiffre d'affaires est égal 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.

<sup>13</sup> Article L. 225-102-1 III du code de commerce

<sup>14</sup> MR : Marché réglementé

<sup>15</sup> Article R. 22-10-36 du code de commerce

<sup>16</sup> Article R. 225-104 du code de commerce

- le nombre moyen de salariés permanents est déterminé conformément aux dispositions de l'article D. 210-21 du code de commerce.

L'article D. 210-21 du code de commerce ajoute : « *Pour l'application des dispositions du présent livre, l'effectif salarié est déterminé selon les dispositions du dernier alinéa de l'article D. 123-200.*

*Les catégories de personnes incluses dans l'effectif de salariés permanents mentionné au présent livre, sont les salariés à temps plein, titulaires d'un contrat à durée indéterminée. »*

En complément, l'article D. 123-200 du code de commerce précise dans son dernier alinéa : « *Sauf disposition contraire, le nombre moyen de salariés est apprécié selon les modalités prévues au I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale. Par dérogation, il est apprécié sur le dernier exercice comptable lorsque celui-ci ne correspond pas à l'année civile précédente* ».

Le I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale ajoute : « *Au sens du présent code, l'effectif salarié annuel de l'employeur, y compris lorsqu'il s'agit d'une personne morale comportant plusieurs établissements, correspond à la moyenne du nombre de personnes employées au cours de chacun des mois de l'année civile précédente (...)* »

Enfin, à la question de savoir si les seuils étant atteints au 31/12/N, la Déclaration doit être établie au titre de N ou de N+1, la compagnie nationale des commissaires aux comptes estime que la Déclaration doit être établie selon les dispositions combinées des articles L. 130-1 I du code de la sécurité sociale et D. 123-200 du code de commerce au titre de l'exercice N lorsque les seuils sont atteints au 31/12/N.

Se reporter au 1.4 du présent avis technique pour une synthèse des sociétés et autres entités concernées par l'obligation d'établissement de la Déclaration.

### ***1.11.2 Appréciation des seuils***

Les seuils mentionnés ci-avant sont à apprécier sur une base :

- consolidée<sup>17</sup> selon le référentiel comptable applicable lorsque l'entité établit des comptes consolidés (article L. 225-102-1 II du code de commerce) ;
- individuelle lorsque l'entité n'établit pas de comptes consolidés.

### ***1.11.3 Déclaration consolidée de performance extra-financière***

L'article L. 225-102-1 III du code de commerce précise que lorsque la société établit une déclaration consolidée<sup>17</sup> de performance extra-financière, ces informations portent sur l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation<sup>18</sup> tel que prévu par le référentiel comptable applicable.

Ainsi, lorsqu'une entité visée par l'obligation de présentation d'une Déclaration établit des comptes consolidés<sup>19</sup> :

- la Déclaration est établie sur le périmètre du groupe consolidé<sup>18</sup> ;
- à la différence du dispositif précédent, dispositif Grenelle II, l'entité mère n'a plus l'obligation de communiquer l'information détaillée par filiale ou par entité contrôlée quand bien même celles-ci dépasseraient les seuils prévus.

### ***1.11.4 Exemption de Déclaration pour les filiales***

Les entités qui sont sous le contrôle d'une entité mère qui les inclut dans ses comptes consolidés, conformément à l'article L. 233-16 ne sont pas tenues de publier de Déclaration si ladite entité mère est établie :

---

<sup>17</sup> Le cas échéant, combinée

<sup>18</sup> Le cas échéant, de combinaison

<sup>19</sup> Le cas échéant, combinés

- en France et publie une Déclaration consolidée conformément au II de l'article L. 225-102-1 du code de commerce, ou
  - dans un autre Etat membre de l'Union européenne et publie une telle Déclaration en application de la législation dont elle relève
- (article L. 225-102-1 IV du code de commerce).

Le principe d'exemption ou non de déclaration pour les filiales est précisé dans les cas suivants :

**A) *Entité tête de groupe non visée par le dispositif***

Le comité juridique de l'ANSA<sup>20</sup> a apporté la précision suivante quant à l'application du principe d'exemption.

Soit un groupe de sociétés composé de SA et contrôlé par une SAS. Cette dernière établit des comptes consolidés. L'ensemble du groupe dépasse les seuils déclenchant l'obligation d'établir une DPEF mais aucune filiale ne dépasse seule ces seuils. La SAS tête de groupe devrait-elle établir une déclaration de performance extra-financière ?

Le comité juridique a répondu par la négative. En effet, l'article L. 225-102-1 précise que les seuils sont à apprécier au niveau consolidé uniquement lorsque la société tête de groupe est une société qui, d'une part, établit des comptes consolidés et d'autre part, est soumise à l'obligation de publier une Déclaration. En l'occurrence, la société tête de groupe (SAS) n'est pas visée par le texte et n'est donc pas soumise à l'obligation d'établir une telle déclaration.

**B) *Entité soumise au dispositif de la DPEF, dépassant les seuils et contrôlée par une entité non soumise au dispositif de la DPEF***

Dans sa réponse EJ 2018-81<sup>21</sup>, la Commission des études juridiques de la CNCC confirme qu'une entité qui :

- est soumise au dispositif de la DPEF ;
- dépasse les seuils définis à l'article R. 225-104<sup>22</sup> du code de commerce et ;
- est contrôlée par une entité non soumise au dispositif de la DPEF, i.e. une mère établie en France mais exclue du dispositif de la DPEF (par exemple une SAS) ou une mère non établie dans un pays membre de l'UE (cf. article L. 225-102-1 IV), mais publiant d'une part des comptes consolidés obligatoires ou volontaires et d'autre part, de manière volontaire, une DPEF consolidée ;

ne peut bénéficier de l'exemption prévue à l'article L. 225-102-1 IV du code de commerce d'établissement d'une DPEF individuelle ou consolidée.

La nomination volontaire d'un OTI aux fins de vérifier la DPEF consolidée établie volontairement par l'entité contrôlante est sans incidence.

**C) *Réseaux d'établissements de crédit dotés d'un organe central***

Des réseaux d'établissements de crédit sont dotés d'un organe central au sens de l'article L. 511-30 du code monétaire et financier. Cet organe central établit des comptes consolidés sur l'ensemble qu'il constitue avec les entreprises qu'il contrôle ou sur lesquelles il exerce une influence notable. Il peut également établir des comptes consolidés sur un ensemble élargi constitué d'établissements de crédit affiliés directement ou indirectement à cet organe central, ainsi que de ce dernier éventuellement. Il peut s'agir, par exemple, des caisses locales et régionales qui sont actionnaires de l'entité qui est l'organe central.

Le fait pour l'organe central d'établir et de publier une DPEF sur le périmètre consolidé incluant les entités actionnaires exonère-t-il celles-ci de l'obligation d'établir une DPEF à leur niveau, lorsqu'elles

<sup>20</sup> Réponse du comité juridique ANSA n°18-043

<sup>21</sup> [EJ 2018-81](#)

<sup>22</sup> Le cas échéant, à l'article R. 22-10-29 depuis l'ordonnance n°202-1142 du 16 septembre 2020 et son décret d'application

entrent dans le champ d'application de la DPEF, étant précisé que ces entités actionnaires ne sont pas « filiales » ou « contrôlées » par l'organe central (entité consolidante) ?

La Commission des études juridiques de la CNCC apporte les éléments de réponse suivants dans sa réponse EJ 2018-80 A<sup>23</sup> :

Le fait pour l'organe central d'un réseau d'établissements de crédit d'établir et de publier une DPEF sur le périmètre consolidé incluant les entités actionnaires de l'organe central, mais non filiales ou contrôlées par ce dernier, n'exonère pas ces entités actionnaires d'établir leur propre DPEF dès lors qu'elles entrent dans le champ d'application de la DPEF.

#### D) *Comptes consolidés établis sur une base volontaire*

Une entité visée par le dispositif de la déclaration de performance extra-financière qui établirait des comptes consolidés sur une base volontaire doit-elle établir une Déclaration consolidée et la soumettre à l'attestation du commissaire aux comptes et à l'avis motivé de l'OTI ?

La Commission des études juridiques de la CNCC conclut dans sa réponse EJ 2018-48<sup>24</sup> :

- pas d'obligation d'établir une DPEF consolidée pour les entités qui, sans y être tenues, établissent des comptes consolidés qui ne sont pas destinés à être publiés mais à répondre à des besoins spécifiques sans présentation à l'organe délibérant ;
- obligation d'établir une DPEF consolidée pour les entités qui, sans y être tenues, établissent des comptes consolidés, les présentent à l'organe délibérant et les publient, dès lors que ces entités dépassent les seuils pour la publication de la DPEF consolidée et qu'elles ne tombent pas dans un cas d'exemption d'une telle publication précisé à l'article L. 225-102-1 IV du code de commerce.

#### E) *Comptes consolidés – Entreprise d'assurance et de réassurance – Sociétés mutuelles d'assurance – Institutions de prévoyance (et leurs unions), Mutuelles (et leurs unions)*

La Commission des études juridiques de la CNCC apporte les éléments suivants dans sa réponse EJ 2018-80 B<sup>25</sup> :

- les entreprises d'assurance et de réassurance, les sociétés mutuelles d'assurance, les institutions de prévoyance (et leurs unions) et les mutuelles (et leurs unions) incluses dans des comptes combinés établis en application d'une obligation légale sont dispensées d'établissement et de publication d'une DPEF individuelle à condition d'être « contrôlées », au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce ;
- en revanche, les entités comprises dans le périmètre de combinaison mais non « contrôlées » au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce ne sont pas dispensées d'établissement et de publication d'une DPEF individuelle. Ainsi, seules les entités contrôlées au sens de l'article L. 233-16 incluses dans le périmètre de combinaison peuvent bénéficier de l'exemption d'établissement d'une DPEF individuelle ;
- par ailleurs, les entités incluses dans des comptes combinés établis à titre volontaire ne sont pas dispensées de l'établissement et de la publication d'une DPEF individuelle.

La Commission des études juridiques considère qu'il convient de retenir une lecture stricte de l'exemption prévue par l'article L. 225-102-1 IV du code de commerce aussi bien en cas d'établissement de comptes combinés que de comptes consolidés.

Concernant l'exemption de la production des informations relatives à la taxonomie verte, se reporter au 1.12.2 C) du présent avis technique.

---

<sup>23</sup> [EJ 2018-80 A](#)

<sup>24</sup> [EJ 2018-48](#)

<sup>25</sup> [EJ 2018-80 B](#)

## 1.12 Contenu de la déclaration de performance extra-financière

La déclaration de performance extra-financière inclut :

- les informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce et
- les informations relatives à la taxonomie verte en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie pour les entités qui sont soumises aux dispositions de ce règlement<sup>26</sup>.

### **1.12.1 Informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce**

La Déclaration comprend :

- les principaux éléments constitutifs prévus aux article R. 225-105 I et L. 22-10-36 du code de commerce, i.e.
  - une présentation du modèle d'affaires de l'entité<sup>27</sup> ;
  - une description des principaux risques liés à l'activité de l'entité<sup>27</sup>, couvrant les champs sociaux, environnementaux, et le cas échéant<sup>28</sup>, de respect des droits de l'homme, de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale, 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'entité<sup>27</sup> incluant, le cas échéant, les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance de ces risques<sup>29</sup> ;
  - les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance ;
- quels que soient les principaux risques présentés conformément aux obligations réglementaires, les informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1<sup>30</sup> ou, à défaut, la raison de leur absence ;
- lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques associées, les informations relatives aux résultats et indicateurs clés de performance prévues au II de l'article R. 225-105 du code de commerce ;

<sup>26</sup> En France, a minima, sont soumises à l'obligation de publier les informations prévues par le Règlement Taxonomie dans leurs déclarations de performance extra-financière (« DPEF »), les entités d'intérêt public dès lors qu'elles :

- ont l'obligation de publier une DPEF et
  - dépassent, à la date de clôture de l'exercice, individuellement ou sur une base consolidée : (i) un nombre moyen de 500 salariés et, (ii) un total bilan supérieur à 20 M€ ou un total de chiffre d'affaires net supérieur à 40 M€.
- Pour les EIP qui n'ont pas, selon le droit français résultant de la transposition de la directive 2014/95/UE, l'obligation d'établir une DPEF, se reporter au 1.43 du présent avis technique pour leurs obligations en matière de taxonomie

<sup>27</sup> Le cas échéant, de l'ensemble d'entités pour lesquelles l'entité établit des comptes consolidés

<sup>28</sup> Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce

<sup>29</sup> Pour les sociétés de gestion de portefeuille, inclure L. 533-22-1 du code monétaire et financier

<sup>30</sup> 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 : « 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, 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, aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités et aux mesures prises en faveur des personnes handicapées. »

- les informations requises aux I et II de l'article R. 225-105-1, i.e.
  - présentation des données de l'exercice précédent, le cas échéant ;
  - mention du référentiel national ou international lorsque l'entité s'y conforme volontairement et indication des préconisations dudit référentiel ainsi que des modalités de consultation de ce dernier.

### ***1.12.2 Informations relatives à la taxonomie « verte » en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie***

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, la Déclaration, le cas échéant consolidée, devra inclure les informations relatives à la taxonomie « verte » en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie.

Le [règlement délégué \(UE\) 2021/2178 et ses annexes](#) publié le 10 décembre 2021 au journal officiel de l'Union européenne<sup>31</sup> spécifient les modalités d'application des dispositions de l'article 8 du Règlement Taxonomie. L'entrée en vigueur et l'application des dispositions dudit règlement sont prévues à son article 10.

#### ***A) Nature des informations relatives à la taxonomie verte à publier et calendrier associé***

L'AMF a rappelé, dans son [communiqué du 22 septembre 2021](#) (*Taxinomie article 8 : l'AMF informe les émetteurs sur l'entrée en application progressive des obligations de reporting*), la nature des informations à publier et le calendrier associé<sup>32</sup> :

---

<sup>31</sup> Règlement délégué (UE) 2021/2178 de la Commission du 6 juillet 2021 complétant le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 *bis* ou à l'article 29 *bis* de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information

<sup>32</sup> Article 10 du [règlement délégué \(UE\) 2021/2178](#) de la Commission du 6 juillet 2021 complétant le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 *bis* ou à l'article 29 *bis* de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information

Date de publication du rapport de gestion incluant la DPEF	Nature des informations
Du 1 <sup>er</sup> janvier 2022 au 31 décembre 2022	<p><u>Rapport allégé pour les entreprises non financières</u></p> <p>Publication des parts</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- du chiffre d'affaires</li> <li>- des dépenses d'investissement<sup>33</sup> et</li> <li>- des dépenses d'exploitation<sup>34</sup></li> </ul> <p>qui sont associées aux activités économiques éligibles à la Taxonomie européenne.</p> <p>L'information publiée dans la Déclaration en 2022 portera uniquement sur les données de l'exercice 2021 sans information comparative au titre de l'exercice 2020.</p> <p><u>Rapport allégé pour les entreprises financières</u></p> <p>Publication d'indicateurs spécifiques, notamment d'éligibilité (pour plus d'information se référer au <a href="#">règlement délégué de l'article 8 et ses annexes</a>) qui détaille les indicateurs clés de performance (Key Performance Indicators – KPIs) spécifiques à ces entreprises</p>
Du 1 <sup>er</sup> janvier 2023 au 31 décembre 2023	<p><u>Rapport complet pour les entreprises non financières</u></p> <p>Publication des parts</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- du chiffre d'affaires</li> <li>- des dépenses d'investissement</li> <li>- des dépenses d'exploitation<sup>35</sup></li> </ul> <p>qui sont associées aux activités économiques alignées avec la Taxonomie européenne.</p> <p>L'information publiée dans la Déclaration en 2023 portera sur les données de l'exercice 2022 sans information comparative au titre de l'exercice 2021.</p> <p><u>Rapport allégé maintenu pour les entreprises financières</u></p>
A partir du 1 <sup>er</sup> janvier 2024	<p><u>Rapport complet pour les entreprises non financières et financières</u></p> <p>Publication de l'information relative à l'alignement avec la taxonomie européenne (certains indicateurs spécifiques aux entreprises financières seront toutefois requis uniquement à compter de 2026, i.e. sur les données 2025, pour plus d'information se reporter au <a href="#">règlement délégué de l'article 8 et ses annexes</a>)</p> <p>L'information publiée dans la DPEF 2024 portera sur les données de l'exercice 2023, avec une information comparative au titre de l'exercice 2022 pour les entreprises non-financières</p>

<sup>33</sup> Dits « CAPEX » - pour Capital Expenditure

<sup>34</sup> Dits « OPEX » - pour Operating Expenditure

<sup>35</sup> Des exemptions de calculs sont prévues pour les entreprises non financières en cas de non-matérialité des dépenses d'exploitation

## B) *Présentation des informations relatives à la taxonomie*

L'AMF a rappelé, dans son [communiqué du 22 septembre 2021](#), la présentation requise des informations relatives à la taxonomie.

Les indicateurs d'alignement seront présentés par activité économique et par objectif environnemental, selon les formats de présentation prévus dans les annexes du règlement délégué (annexe II pour les émetteurs non financiers).

Toutefois, pour la première année (période 2022), une présentation par activité (au sens du règlement délégué) est recommandée mais non obligatoire.

Des informations qualitatives complémentaires seront requises, par exemple, pour décrire la composition des indicateurs, la nature des activités économiques éligibles ou alignées, les méthodologies d'allocation des indicateurs aux différentes activités, ou encore la manière dont la société a évalué la satisfaction des critères techniques d'alignement. L'ensemble de ces informations sera présenté au sein de la Déclaration.

La Commission européenne a par ailleurs publié des FAQ concernant la mise en œuvre des dispositions de l'article 8 du règlement délégué<sup>36</sup>.

## C) *Exemption de publication des informations relatives à la taxonomie*

Les informations prévues par le Règlement Taxonomie sont soumises aux mêmes exceptions d'application que celles figurant dans la déclaration non financière et la déclaration non financière consolidée. Ainsi, l'exemption de publication de DPEF accordées aux filiales lorsque l'entité mère publie une DPEF consolidée s'applique également aux informations taxonomie à fournir en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie.<sup>37</sup>

Il ressort des échanges intervenus entre la CNCC et l'AMF que cette exemption s'applique quelle que soit la nature d'activité de la société contrôlée et de la filiale telles qu'identifiées dans le Règlement Taxonomie (société non-financière, institution de crédit, société d'assurance/réassurance, asset manager, etc...) quand bien même celle de la filiale serait significativement différente de celle retenue au niveau consolidé par le groupe pour la publication des données taxonomie.

### 1.2 Attestation par le commissaire aux comptes que la déclaration de performance extra-financière figure dans le rapport de gestion

La Déclaration fait l'objet d'une attestation par le commissaire aux comptes en application des dispositions de l'article L. 823-10 du code de commerce.

Ledit article précise :

*« Lorsque la personne ou l'entité est soumise aux dispositions de l'article L. 225-102-1, les commissaires aux comptes attestent que les déclarations prévues par cet article figurent, selon le cas, dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur la gestion du groupe. Les informations contenues dans ces déclarations ne font pas l'objet des vérifications prévues aux deux alinéas précédents ».*

<sup>36</sup> [Frequently Asked Questions \(FAQ\) – European Commission](#):

- [FAQs: How should financial and non-financial undertakings report Taxonomy-eligible economic activities and assets in accordance with the Taxonomy Regulation Article 8 Disclosures Delegated Act?](#)
- [Draft Commission notice on the interpretation of certain legal provisions of the Disclosures Delegated Act under Article 8 of EU Taxonomy Regulation on the reporting of eligible economic activities and assets](#)

<sup>37</sup> Se reporter également à la FAQ 4 de la Commission européenne – December 2021 (updated January 2022): *“In addition, the exemption to subsidiary undertakings - when the parent undertaking is reporting at group level according to Article 29a of the Accounting Directive - also applies to disclosures under Article 8 of the Taxonomy Regulation.”*

Cette attestation est donc requise pour toutes les entités visées par l'obligation d'établissement de la Déclaration. A contrario, cette attestation n'est pas requise lorsque la DPEF est établie de façon volontaire.

Pour plus d'information, voir 3. ci-après.

### 1.3 Avis motivé de l'organisme tiers indépendant

Les développements aux 1.31 et 1.32 visent à souligner les différences par rapport au dispositif précédent, dispositif Grenelle II. Pour plus d'information sur la mission de l'OTI, voir 4. ci-après.

#### 1.31 Entités visées

Les dispositions de l'article L. 225-102-1 V du code de commerce mentionnent que pour les sociétés et, par le jeu des renvois, les entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce dont :

- le total du bilan ou le chiffre d'affaires<sup>38</sup> ET
- le nombre de salariés<sup>39</sup>

excèdent des seuils fixés à 100 M€ de total bilan ou de chiffre affaires et 500 salariés (article R. 225-105-2 II), les informations figurant dans la Déclaration font l'objet d'une vérification par un OTI, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'Etat.

Ces seuils sont à apprécier sur une base consolidée<sup>40</sup> lorsque l'entité établit des comptes consolidés<sup>41</sup>.

Ainsi, parmi les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et visées par l'obligation d'établissement de la Déclaration, seules celles qui dépassent ces seuils de 100 M€ de total bilan ou de chiffre d'affaires et de 500 salariés<sup>42</sup> sont tenues de désigner un OTI chargé de vérifier la Déclaration. Pour les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, en revanche, les seuils déclenchant l'obligation de vérification de la Déclaration par un OTI sont les mêmes que ceux déclenchant l'obligation d'établissement de la Déclaration.

#### 1.32 Rapport de l'organisme tiers indépendant

Cette vérification par l'OTI 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<sup>43</sup>, c'est-à-dire en même temps que le rapport de gestion.

En application des dispositions de l'article R. 225-105-2 du code de commerce, le rapport de l'OTI 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.

Le rapport de l'OTI correspond au compte-rendu de vérification au sens de la norme ISO 17029.

Pour plus d'informations sur la mission de l'OTI, se reporter au 4. ci-après.

---

<sup>38</sup> Montant net du chiffre d'affaires

<sup>39</sup> Se reporter au 1.11.1 du présent avis technique

<sup>40</sup> Le cas échéant, combinée

<sup>41</sup> Le cas échéant, combinés

<sup>42</sup> Pour rappel ces sociétés doivent établir une Déclaration si elles dépassent les seuils suivants :

- 20 M€ total bilan ou 40 M€ de chiffre d'affaires
- 500 salariés

<sup>43</sup> Se reporter à l'article L. 225-102-1 V du code de commerce

#### 1.4 Synthèse des obligations liées à la déclaration de performance extra-financière

##### 1.41 Entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce

Entités concernées	Seuils pour établir la Déclaration	Attestation de présence CAC	Seuils pour avis motivé OTI
Sociétés anonymes (SA) dont les titres sont admis aux négociations sur un MR <sup>44</sup> (L. 225-102-1 du code de commerce)	Total Bilan > 20 M€ ou CA <sup>45</sup> > 40 M€  ET  Nombre de salariés <sup>46</sup> > 500	Total Bilan ou CA <sup>45</sup> > 100 M€  ET  Nombre de salariés <sup>46</sup> > 500	
Sociétés en commandite par actions (SCA) dont les titres sont admis aux négociations sur un MR <sup>44</sup> (L. 226-1 du code de commerce)			
Sociétés européennes (SE) ayant leur siège social en France dont les titres sont admis aux négociations sur un MR <sup>44</sup> (L. 229-8 du code de commerce)			
Sociétés de financement Entreprises d'investissement Entreprises mères de sociétés de financement Sociétés financières holding lorsqu'elles revêtent la forme sociale de SA, de SCA, de SARL ou de SAS et dont les titres sont admis aux négociations sur un MR <sup>44</sup> (L. 511-35, alinéa 2 du code monétaire et financier)			
Etablissements de crédit qui revêtent la forme sociale de SA, de SCA, de SARL ou de SAS (L. 511-35, alinéa 2 du code monétaire et financier)			
Entreprises d'assurance et de réassurance qui revêtent la forme sociale de SA (L. 310-1-1-1, alinéa 1 du code des assurances)			

<sup>44</sup> MR : Marché réglementé

<sup>45</sup> Montant net du chiffre d'affaires

<sup>46</sup> Se reporter au 1.11.1 du présent avis technique

#### 1.42 Entités dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 du code de commerce

Entités concernées	Seuils pour établir la Déclaration	Attestation de présence CAC	Avis motivé OTI
Sociétés anonymes (SA) dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un MR <sup>47</sup> (L. 225-102-1 du code de commerce)	Total Bilan ou CA <sup>48</sup> > 100 M€  ET  Nombre de salariés <sup>49</sup> > 500		
Sociétés en commandite par actions (SCA) dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un MR <sup>47</sup> (L. 226-1 du code de commerce)			
Sociétés européennes (SE) ayant leur siège social en France dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un MR <sup>47</sup> (L. 229-8 du code de commerce)			
Sociétés en nom collectif (SNC) dont l'ensemble des parts sont détenues par des SA, SCA, SARL, SAS ou des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable (L. 221-7, alinéa 4, du code de commerce)			
Sociétés en commandite simple (SCS) dont l'ensemble des parts sont détenues par des SA, SCA, SARL, SAS ou des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable <sup>50</sup> (L. 222-2 du code de commerce)			
Sociétés de financement Entreprises d'investissement Entreprises mères de sociétés de financement Sociétés financières holding dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un MR <sup>47</sup> (L. 511-35, alinéa 3 du code monétaire et financier)			
Etablissements de crédit n'ayant pas la forme sociale de SA, de SCA, de SARL ou de SAS (L. 511-35, alinéa 3 du code monétaire et financier)			
Sociétés mutuelles d'assurance (SMA) (L. 310-1-1-1, alinéa 2 du code des assurances)			
Institutions de prévoyance ou leurs unions (L. 931-7-3 du code de la sécurité sociale)			
Mutuelles ou leurs unions (L. 114-17, alinéa 11 du code de la mutualité)			
Sociétés coopératives agricoles (L. 524-2-1, alinéa 1 du code rural et de la pêche maritime)			
Sociétés coopératives (article 8, alinéa 2 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947)			

<sup>47</sup> MR : Marché réglementé

<sup>48</sup> Montant net du chiffre d'affaires

<sup>49</sup> Se reporter au 1.11.1 du présent avis technique

<sup>50</sup> Modification par rapport au communiqué de mai 2018

### 1.43 Entités exclues de l'obligation d'établir une DPEF

Les entités exclues de l'obligation d'établir une DPEF sont notamment :

- les SAS et SARL, sauf celles qui sont des établissements de crédit, ou des sociétés de financement, des entreprises d'investissement, des entreprises mères de sociétés de financement ou des sociétés financières holding ;
- les sociétés civiles immobilières (SCI) ;
- les groupements d'intérêt économique (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 sociétés d'assurance mutuelles (SAM)<sup>51</sup> ;
- les associations et fondations ;
- les sociétés de groupe d'assurance mutuelle (« SGAM ») (L. 322-1-2 à 5 du code des assurances)<sup>52</sup> ;
- les unions mutualistes de groupe (« UMG ») (L. 111-4-2 du code de la mutualité)<sup>52</sup> ;
- les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale (« SGAPS ») (L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale)<sup>52</sup>.

Il subsiste une incertitude sur le point de savoir si certaines de ces entités, lorsqu'elles sont des EIP, entrent ou pas dans le champ d'application de la réglementation taxonomie. Des discussions sont en cours avec les pouvoirs publics et n'ont pas pu être finalisées à la date de publication du présent avis technique.

Ainsi, pourraient être concernées, par exemple :

- les SAS dont des titres de créances sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- les sociétés d'assurance mutuelle (SAM) et
- lorsqu'elles sont des EIP (lorsque à la clôture de deux exercices consécutifs, le total de son bilan consolidé ou combiné est supérieur à 5 milliards d'euros) les unions mutualistes de groupe « UMG », les sociétés d'assurance de groupe, les sociétés d'assurance mutuelle SGAM, les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale « SGAPS ».

De plus, la question de l'assujettissement à la réglementation taxonomie, des établissements publics ayant des titres de créances admis aux négociations sur un marché réglementé, n'a pu être finalisée à la date de publication du présent avis technique.

---

<sup>51</sup> Les SAM étaient soumises au dispositif RSE dans le dispositif précédent dit « Grenelle II » (L. 322-26-2-2 du code des assurances). Elles sont désormais exclues du dispositif

<sup>52</sup> [EJ 2018-82](#)

## 2 PRINCIPES GENERAUX RELATIFS A LA MISSION DE L'OTI

---

### 2.1 Acceptation de l'intervention

Le commissaire aux comptes désigné OTI peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce, l'intervention fournie n'entre pas dans les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis dans le code de déontologie et, s'agissant d'entité d'intérêt public, dans les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

En outre, il s'assure que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession, y compris celles déclinant les dispositions de l'article L. 822-11-3 du code de commerce.

Il conduit alors une revue de pré-engagement au sens de la norme ISO 17029 qui lui permet de s'assurer de la faisabilité de sa vérification. Pour ce faire, il recueille auprès de l'entité :

- le projet de déclaration proposé à la vérification ;
- le(s) lieu(x) d'exercice des activités de l'entité ;
- les éventuelles exigences spécifiques complémentaires ;
- les objectifs et le périmètre de la vérification ;
- les rapports, données et toute autre information pertinente pour la compréhension des activités de l'entité ;
- le niveau d'assurance souhaité.

Cette revue permet de s'assurer que le commissaire aux comptes désigné OTI :

- dispose d'un programme de vérification applicable ou qu'il doit en établir un ;
- dispose des éléments d'informations nécessaires à la compréhension de la vérification qui va lui être confiée, y compris les exigences complémentaires ;
- peut mettre en œuvre les travaux requis pour la vérification dans le planning imparti.

Il s'assure, en particulier, qu'il dispose des compétences et des ressources nécessaires à la réalisation de l'intervention que l'entité souhaite lui confier. Ces compétences sont évaluées sur la base de critères définis dans les procédures de gestion des ressources humaines du commissaire aux comptes désigné OTI.

Il s'assure enfin que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

A l'issue de la revue du pré-engagement, le commissaire aux comptes désigné OTI conclut sur l'acceptation de la vérification.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### 2.2 Approbation par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 du code de commerce

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les services autres que la certification des comptes non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.

### 2.3 Recours à un expert

Le commissaire aux comptes désigné OTI peut faire appel à un expert lorsqu'il l'estime nécessaire, en fonction de la nature des informations extra-financières sur lesquelles porte son intervention.

## 2.4 Précisions sur l'étendue de l'intervention

Il n'appartient pas au commissaire aux comptes désigné OTI de se prononcer sur :

- le respect par l'entité des autres dispositions légales et réglementaires applicables, notamment en matière d'informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte), en matière de plan de vigilance et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale ;
- la sincérité des informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte) ; ni sur
- la conformité des produits et services aux réglementations applicables.

Les informations relatives à la taxonomie n'étant pas visées par les dispositions de l'article R. 225-105 du code de commerce, selon l'analyse de la CNCC, elles n'entrent pas dans le champ de la vérification de l'OTI en l'état actuel de la réglementation en vigueur. En revanche, elles entrent dans le champ des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes au titre de ses travaux sur le rapport de gestion (la DPEF étant incluse au sein du rapport de gestion). (Se reporter au [communiqué de la CNCC – Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 en application du règlement \(UE\) 2020/852](#))

(Pour le champ de la vérification obligatoire par l'OTI se reporter au paragraphe 4.12)

## 2.5 Lettre de mission

Le commissaire aux comptes désigné OTI établit dans tous les cas une lettre de mission spécifique. Celle-ci mentionne la nature de l'intervention qui lui est demandée. Se reporter au 6.2 pour un exemple de lettre de mission.

## 2.6 Documentation

Le commissaire aux comptes désigné OTI fait figurer dans son dossier les éléments qui permettent d'étayer ses conclusions et d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect du code de déontologie et, le cas échéant, du règlement (UE) n°537/2014. Ces éléments correspondent à ceux qualifiés de « preuves » au sens de la norme ISO 17029.

## 2.7 Co-commissariat aux comptes

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à l'un des commissaires aux comptes. Il appartient alors au commissaire aux comptes désigné OTI qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement l'(les) autre(s) commissaire(s) aux comptes de l'entité de la nature et de l'objet de celle-ci ;
- de partager avec eux les conclusions de ses travaux au regard des éventuelles incidences sur la mission de contrôle légal ; et
- de leur communiquer une copie du document relatant le résultat de ses travaux qu'il a remis à l'entité.

## 2.8 Comportement professionnel

### 2.81 Nomination, acceptation, indépendance, responsabilités

L'OTI vérifie qu'il est nommé, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire de la société (gérant en cas de SCA), la formulation du texte réglementaire ne permettant pas la délégation de pouvoir (se reporter à l'exemple de lettre de désignation présenté au 6.1 du présent avis technique).

L'article R. 225-105-2 du code de commerce précise que l'OTI est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11-3 dudit code.

L'OTI rappelle dans son rapport les règles d'indépendance auquel il est soumis ainsi que les rôles et responsabilités respectifs de l'entité et de l'OTI.

## 2.82 Jugement professionnel, compétences et étendue des travaux

L'étendue et la réalisation des travaux ainsi que les conclusions obtenues nécessitent de disposer de compétences appropriées en matière de maîtrise des textes réglementaires, de connaissance des pratiques de reporting et de vérification des informations extra-financières, de connaissance des enjeux associés, y compris ceux spécifiques au secteur d'activité.

L'OTI planifie sa mission en s'assurant que les membres de l'équipe disposent collectivement et individuellement de l'ensemble des compétences nécessaires, le cas échéant en ayant recours à des experts internes ou externes.

L'OTI détermine la nature et l'étendue de ses tests et contrôles en fonction, notamment, de la nature et de l'importance des informations extra-financières au regard des caractéristiques de l'entité, des enjeux sociaux et environnementaux de ses activités ainsi que des bonnes pratiques sectorielles.

La connaissance générale de l'entité et l'organisation de son reporting extra-financier sont également prises en compte. L'OTI identifie ce faisant les informations extra-financières qu'il considère les plus importantes pour organiser ses travaux en vue de délivrer son avis motivé sur la sincérité des Informations.

## 2.9 Activités de revue

Les éléments permettant d'étayer la conclusion de l'avis motivé font l'objet d'une revue par une personne n'ayant pas participé à l'exécution de la vérification au sens du paragraphe 9.5 de la norme ISO 17029.

La revue a pour objectif de confirmer :

- que toutes les activités de vérification<sup>53</sup> ont été réalisées conformément à la lettre de mission et au programme de vérification ;
- que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés ;
- si des constats significatifs ont été identifiés, qu'ils ont été résolus et documentés.

Lorsque le signataire du rapport de l'OTI n'intervient pas dans l'exécution opérationnelle de la vérification telle que définie ci-dessus, il peut effectuer cette revue au sens de l'ISO 17029<sup>54</sup>.

## 2.10 Secret professionnel et confidentialité

En application du code de déontologie de la profession des commissaires aux comptes, le commissaire aux comptes désigné OTI respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. En conséquence, le

---

<sup>53</sup> Selon le paragraphe 9.5 de la norme ISO 17029, les activités de la vérification recouvre les activités suivantes :

- le recueil de preuves suffisantes et objectives concernant les données/informations d'origine, en garantissant leur traçabilité par le biais du processus de gestion des données/informations, toute analyse et tout calcul supplémentaires ;
- l'identification des inexactitudes et l'examen de leur importance relative ;
- l'évaluation de la conformité aux exigences spécifiées, en tenant compte du programme de vérification ;
- la préparation de la conclusion des projets d'avis et de rapport. Se référer à la partie 4 du présent avis technique

<sup>54</sup> Il ne s'agit pas d'une revue indépendante au sens de l'article R. 822-35 du code de commerce. Pour autant, dans le cas où il y a une revue indépendante, la revue au sens de l'ISO 17029 peut être effectuée par le réviseur indépendant

commissaire aux comptes désigné OTI ne peut fournir sur demande des éléments sur le processus de vérification avant que l'avis ne soit émis. Ce secret est opposable à tout tiers.

Concernant les dispositions de la norme ISO 17029 (paragraphe 10) relatives à la confidentialité, celles-ci sont régies d'une part, par les règles de secret professionnel applicables à l'OTI et d'autre part, par les clauses générales d'intervention annexées à la lettre de mission.

### 3 ATTESTATION DE LA PRESENCE DE LA DECLARATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

---

Le 4<sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 823-10 du code de commerce

- indique que lorsque la personne ou l'entité est soumise aux dispositions de l'article L. 225-102-1, le commissaire aux comptes atteste que les déclarations prévues par cet article figurent, selon le cas, dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur la gestion du groupe ;
- précise qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes des informations présentées dans la Déclaration.

#### 3.1 Travaux du commissaire aux comptes

Les travaux du commissaire aux comptes relatifs à la Déclaration relèvent par ailleurs de la NEP 9510<sup>55</sup>.

Ainsi, les travaux du commissaire aux comptes consistent à :

- vérifier la présence de la Déclaration (incluant les informations relatives à la Taxonomie) dans le rapport de gestion de l'entité<sup>56</sup> (cf. 3.11) et
- procéder à la lecture de ladite déclaration (cf. 3.12).

Concernant plus particulièrement les informations relatives à la Taxonomie, se reporter au [communiqué de la CNCC](#) *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1er janvier 2022 en application du règlement (UE) 2020/852 – Novembre 2021.*

Lorsque l'entité n'établit pas de Déclaration au motif qu'elle bénéficie de l'exemption en raison du fait qu'elle est contrôlée par une entité domiciliée en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne<sup>57</sup>, le commissaire aux comptes vérifie que :

- ladite entité contrôlante est soumise en application de la réglementation en vigueur dans le pays à la publication de comptes consolidés et d'une déclaration de performance extra-financière consolidée et ;
- l'entité qui bénéficie de l'exemption est incluse dans le périmètre des comptes consolidés.

Il n'a à vérifier ni la publication effective de la Déclaration consolidée au niveau de l'entité contrôlante ni la bonne prise en compte par celle-ci des informations relatives à l'entité exemptée.

---

<sup>55</sup> [NEP 9510](#) - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*

<sup>56</sup> Le cas échéant, le rapport sur la gestion du groupe

<sup>57</sup> Article L. 225-102-1 IV du code de commerce : « *Les sociétés définies au I ou au II et à l'article L. 22-10-36 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 Etat membre de l'Union européenne et publie une telle déclaration en application de la législation dont elle relève.* »

### 3.11 Présence de la Déclaration

Le commissaire aux comptes en application des dispositions :

- de l'article L. 823-10 du code de commerce et du paragraphe 9 de la NEP 9510, vérifie que la Déclaration est présentée au sein du rapport sur la gestion du groupe ou du rapport de gestion de l'entité selon que l'entité établit ou non des comptes consolidés ;
- du paragraphe 10<sup>58</sup> de la NEP 9510 vérifie également que la Déclaration comprend :
  1. les informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce
    - les principaux éléments constitutifs prévus à l'article R. 225-105 I du code de commerce, i.e.
      - une présentation du modèle d'affaires de l'entité<sup>59</sup> ;
      - une description des principaux risques liés à l'activité de l'entité<sup>59</sup>, couvrant les champs sociaux, environnementaux, et le cas échéant<sup>60</sup>, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale, 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'entité<sup>59</sup> incluant, le cas échéant, les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance de ces risques ;
      - les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance ;
    - quels que soient les principaux risques présentés conformément aux obligations réglementaires, les informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1<sup>61</sup> ou, à défaut, la raison de leur absence ;
    - les informations requises aux I et II de l'article R. 225-105-1, i.e.
      - présentation des données de l'exercice précédent, le cas échéant<sup>62</sup> ;
      - mention du référentiel national ou international lorsque l'entité s'y conforme volontairement et indication des préconisations dudit référentiel ainsi que des modalités de consultation de ce dernier.
  2. les informations relatives à la taxonomie verte en application de l'article 8 du Règlement Taxonomie pour les entités qui sont soumises aux dispositions de ce règlement<sup>63</sup>.

<sup>58</sup> Paragraphe 10 « *Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents sur la situation financière et les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts.* »

<sup>59</sup> Le cas échéant, de l'ensemble des entités pour lesquelles l'entité établit des comptes consolidés

<sup>60</sup> Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement visées par l'ordonnance n°2017-1180

<sup>61</sup> 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 : « *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, 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, aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités et aux mesures prises en faveur des personnes handicapées.* »

<sup>62</sup> Lorsque l'entité est visée au cours de l'exercice précédent par les dispositions des I et II de l'article L. 225-102-1 du code de commerce

<sup>63</sup> En France, a minima, sont soumises à l'obligation de publier les informations prévues par le Règlement Taxonomie dans leurs déclarations de performance extra-financière (« DPEF »), les entités d'intérêt public dès lors qu'elles :

- ont l'obligation de publier une DPEF et

L'absence d'un des éléments mentionnés ci-avant constitue une irrégularité (cf. 3.22.2).

Dans la mesure où elles ne sont à donner que lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques associées, le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier la présence de toutes les informations relatives aux résultats et indicateurs clés de performance prévues au II de l'article R. 225-105 du code de commerce.

Les différents éléments mentionnés ci-avant peuvent être présentés dans une même partie ou dans des parties distinctes. Le commissaire aux comptes vérifie qu'ils sont identifiés au sein du rapport de gestion comme faisant partie de la Déclaration (au moyen, par exemple, d'une table de correspondance).

### 3.12 Lecture de la Déclaration

En application du paragraphe 8 de la NEP 9510<sup>64</sup>, relatif « aux autres informations »<sup>65</sup>, le commissaire aux comptes procède à la lecture d'ensemble de la Déclaration afin de relever, le cas échéant, les informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.<sup>66</sup>

Il n'a pas à vérifier les informations de la Déclaration.

Lorsqu'il procède à cette lecture d'ensemble, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur :

- sa connaissance de l'entité<sup>67</sup>, de ses activités, de son environnement ;
- des éléments collectés au cours de l'audit ;
- le cas échéant, sa connaissance des processus mis en place par l'entité pour produire les informations de taxonomie verte ; et
- les informations relatives aux travaux et au rapport de l'OTI qu'il a pu obtenir, le cas échéant.

Si des informations lui apparaissent manifestement incohérentes, il s'en entretient avec la direction et, s'il l'estime nécessaire, met en œuvre d'autres procédures pour conclure :

- s'il existe effectivement une inexactitude<sup>68</sup> ou une irrégularité<sup>69</sup> dans la Déclaration ;
- s'il existe une anomalie significative dans les comptes<sup>70</sup> ;
- s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

Lorsque la Déclaration contient des informations sur la situation financière et les comptes, le commissaire aux comptes vérifie en application du paragraphe 6 de la NEP 9510 la sincérité de ces

- 
- dépassent, à la date de clôture de l'exercice, individuellement ou sur une base consolidée : (i) un nombre moyen de 500 salariés et, (ii) un total bilan supérieur à 20 M€ ou un total de chiffre d'affaires net supérieur à 40 M€.

Pour les EIP qui n'ont pas, selon le droit français résultant de la transposition de la directive 2014/95/UE, l'obligation d'établir une DPEF, se reporter au 1.43 du présent avis technique pour leurs obligations en matière de taxonomie

<sup>64</sup> [NEP 9510](#) - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*

<sup>65</sup> Autres informations que celles sur la situation financière et les comptes

<sup>66</sup> Pour la notion d'information manifestement incohérentes, se reporter également au 4.33.3 de la note d'information de la CNCC [NL.XVIII](#) – *Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les diligences relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprises adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* (3<sup>ème</sup> édition)

<sup>67</sup> Selon le cas, du groupe

<sup>68</sup> Informations qui ne concordent pas avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement des comptes, qui ne sont pas conformes avec les documents et informations dont elles sont issues, qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères (cf. 17 a) de la [NEP 9510](#))

<sup>69</sup> Omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts (cf. 17 b) de la [NEP 9510](#))

<sup>70</sup> Par exemple une omission de provision

informations et la concordance de chaque information significative avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.<sup>71</sup>

Concernant plus particulièrement les informations relatives à la taxonomie verte figurant dans le rapport de gestion de l'entité/du groupe, celles-ci relèvent de la catégorie des « autres informations » (telles que définies par le § 8 de la NEP 9510). Se reporter au [communiqué de la CNCC Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1er janvier 2022 en application du règlement \(UE\) 2020/852 – Novembre 2021](#).

### 3.13 Inexactitudes ou irrégularités relevées

A l'issue de ses travaux (cf. 3.11 et 3.12), si le commissaire aux comptes conclut à l'existence d'inexactitudes ou d'irrégularités, il demande à la direction les modifications nécessaires.

À défaut de modification par la direction, le commissaire aux comptes détermine si ces inexactitudes ou irrégularités sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou leur prise de décision et donc d'avoir une incidence sur son rapport sur les comptes annuels<sup>72</sup>.

Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les inexactitudes ou irrégularités non corrigées et les informe de l'incidence qu'elles peuvent avoir sur son rapport sur les comptes.

À défaut de correction, il en tire les conséquences éventuelles dans son rapport sur les comptes selon les modalités prévues au 3.2 ci-après.

### 3.14 Localisation de l'attestation et, le cas échéant, de la formulation des irrégularités et des inexactitudes liées à la Déclaration

L'attestation du commissaire aux comptes figure dans le rapport sur les comptes consolidés ou dans le rapport sur les comptes annuels, selon que l'entité établit ou non des comptes consolidés<sup>73</sup>. Elle est mentionnée dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels<sup>72 74</sup>. C'est également à ce niveau-là que sont mentionnées, le cas échéant, les irrégularités et les inexactitudes que le commissaire aux comptes peut avoir relevées dans le cadre de ses travaux sur la Déclaration<sup>73</sup>.

### 3.15 Absence de désignation d'un OTI

Lorsqu'à l'occasion de ses travaux, le commissaire aux comptes relève qu'il n'a pas été nommé d'OTI chargé de la vérification de la Déclaration alors même que l'entité est tenue de le faire (seuils de CA ou bilan supérieurs à 100 millions d'euros et effectifs de 500 salariés permanents, appréciés sur une base consolidée si l'entité établit des comptes consolidés), il signale cette irrégularité dans son rapport sur les comptes annuels<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Se reporter également au 4.33.2 - *Contrôles relatifs aux informations sur la situation financière des comptes de la [NL.XVIII](#) - Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les diligences relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprises adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* (3<sup>ème</sup> édition)

<sup>72</sup> Le cas échéant, consolidés

<sup>73</sup> Cf. paragraphes 21 et 22 de la [NEP 9510](#)

<sup>74</sup> Se reporter également au 1.23 – *Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels* de la note d'information de la CNCC, [N.I](#) – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* (décembre 2021)

## 3.2 Conclusions de l'attestation

### 3.21 Absence de Déclaration dans le rapport de gestion

L'absence de Déclaration constituant une irrégularité en rapport avec le rapport de gestion, le commissaire aux comptes la signale dans son rapport sur les comptes annuels<sup>75</sup>. La formulation suivante peut être utilisée :

*« En application de la loi, nous vous signalons que la déclaration<sup>76</sup> de performance extra-financière prévue par l'article L. 225-102-1 du code de commerce ne figure pas dans le rapport de gestion<sup>77</sup> [(le cas échéant) et que votre ... n'a pas procédé à la désignation d'un organisme tiers indépendant chargé de sa vérification]. »*

### 3.22 Déclaration présentée dans le rapport de gestion

#### 3.22.1 Attestation de présence « pure et simple »

L'attestation du commissaire aux comptes est ainsi formulée :

*« Nous attestons que la déclaration<sup>76</sup> de performance extra-financière prévue par l'article L. 225-102-1 du code de commerce figure dans le rapport de gestion<sup>77</sup>, étant précisé que, conformément aux dispositions de l'article L. 823-10 de ce code, les informations contenues dans cette déclaration<sup>78</sup> n'ont pas fait l'objet de notre part de vérifications de sincérité ou de concordance avec les comptes annuels<sup>75</sup> [le cas échéant<sup>79</sup> : et doivent faire l'objet d'un rapport par un organisme tiers indépendant]. »*

#### 3.22.2 Signalement d'irrégularités

Lorsque le commissaire aux comptes relève des irrégularités, i.e. :

- l'absence d'un des éléments mentionnés au 3.11 du présent avis technique dès lors qu'il détermine que cette irrégularité est susceptible d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou leur prise de décision ; ou
- l'absence de désignation d'un OTI tel que requis par l'article L. 225-102-1 V du code de commerce, il les signale dans son rapport.

Compte tenu de l'attention portée par les investisseurs et les parties prenantes sur les informations relatives au Règlement Taxonomie, la CNCC estime que l'absence d'une des informations requises relative à la taxonomie est susceptible d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou leur prise de décision<sup>80</sup>. L'absence de l'information relative à la taxonomie est donc une irrégularité à signaler.

Le commissaire aux comptes signale l'irrégularité dans son rapport en complétant l'attestation de présence de la mention suivante :

---

<sup>75</sup> Le cas échéant, consolidés

<sup>76</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>77</sup> Le cas échéant, rapport sur la gestion du groupe [OU dans les informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion]

<sup>78</sup> Il s'agit des informations prévues par l'article L. 225-102-1 et celles prévues par l'article L. 22-10-36 du code de commerce

<sup>79</sup> Cas où l'entité a nommé un OTI chargé de la vérification de la Déclaration en application des articles L. 225-102-1 V et R. 225-105-2 II du code de commerce

<sup>80</sup> Se reporter au [communiqué de la CNCC - Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 en application du règlement \(UE\) 2020/852](#)

« En application de la loi, nous vous signalons que [(le cas échéant) votre ... n'a pas procédé à la désignation d'un organisme tiers indépendant chargé de la vérification de la déclaration<sup>81</sup> de performance extra-financière et] la déclaration<sup>81</sup> de performance extra-financière ne comprend pas ....  
... (citer les informations manquantes), information(s) requis(e)(es) par l'article R. 225-105 et/ou R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce, [(le cas échéant) ... (citer les informations manquantes), information(s) requises(s) par le 2<sup>82</sup> de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852]. »

### 3.22.3 Observations

Lorsqu'à l'issue de ses travaux :

- le commissaire aux comptes relève des inexactitudes (i.e. information non exacte ou non sincère) et que
- la direction ne procède pas aux modifications demandées (cf. 3.13 ci-avant),

il en fait état dans son rapport sous la forme d'observations dès lors qu'il détermine que ces inexactitudes sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou leur prise de décision. Ces observations viennent compléter son attestation de présence.

Il peut s'agir, par exemple, d'un plan de licenciement non mentionné dans la Déclaration alors qu'il a été annoncé aux salariés et correctement traité dans les comptes de l'entité.

La mention suivante peut être utilisée :

« La déclaration<sup>81</sup> de performance extra-financière appelle de notre part l'observation suivante : ... (décrire) ».

Lorsque les inexactitudes concernent les informations relatives à la taxonomie, la mention suivante peut être utilisée :

« Les informations prévues par l'article 8 du Règlement Taxonomie (UE) 2020/852 incluses dans la déclaration<sup>81</sup> de performance extra-financière appellent de notre part l'observation suivante : ... (décrire) ».

### 3.3 Vérification, à la demande de l'entité, des informations relatives à la taxonomie verte par le commissaire aux comptes (ou un OTI)

Lorsque l'entité souhaite mentionner, qu'à sa demande, les informations relatives au Règlement Taxonomie ont été contrôlées par le commissaire aux comptes (ou un OTI), elle fait état de cette vérification et rend le rapport simultanément accessible.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes apprécie si les conclusions formulées dans ce rapport, qu'il soit rendu public ou non, sont susceptibles d'avoir une incidence sur son rapport sur les comptes annuels ou consolidés, pour la partie relative aux vérifications spécifiques, par exemple avec la formulation d'une observation.

<sup>81</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>82</sup> Cas des entreprises non financières. A adapter le cas échéant, i.e. remplacer « requise(s) par le 2 de l'article 8 du Règlement (UE) 2020/852 » par : requise(s) par

- l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et l'article 3 du règlement délégué (UE) 2021/2178 (pour les gestionnaires d'actifs)
- l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et l'article 4 du règlement délégué (UE) 2021/2178 (pour les établissements de crédit)
- l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et l'article 5 du règlement délégué (UE) 2021/2178 (pour les entreprises d'investissement)
- l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 et l'article 6 du règlement délégué (UE) 2021/2178 (pour les entreprises d'assurance et de réassurance)

Se reporter au [communiqué de la CNCC](#) *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1er janvier 2022 en application du règlement (UE) 2020/852 – Novembre 2021.*

### 3.4 Autres informations extra-financières présentées dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise non requises au titre de la Déclaration

Certaines informations extra-financières de nature environnementale ou sociale qui ne relèvent pas de la Déclaration peuvent être exigées par des textes légaux et réglementaires dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise<sup>83</sup>.

Dans ce cas, ces informations ne sont pas couvertes par l'attestation de présence de la Déclaration établie par le commissaire aux comptes. Elles font, en revanche, l'objet des diligences du commissaire aux comptes prévues par la NEP 9510 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.*

Ces informations sont par exemple :

- les indications sur les risques financiers liés aux effets du changement climatique et la présentation des mesures que prend l'entreprise pour les réduire en mettant en œuvre une stratégie bas-carbone dans toutes les composantes de son activité (article L. 22-10-35 du code de commerce, applicable aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé) ;
- les informations dites « Seveso 2 » (article L. 225-102-2 du code de commerce, applicable aux sociétés exploitant au moins une installation figurant sur la liste prévue à l'article L. 515-36 du code de l'environnement) ;
- les informations relatives au plan de vigilance (article L. 225-102-4 du code de commerce)  
La loi sur le devoir de vigilance s'applique à toute société commerciale ayant son siège social en France et qui emploie, directement et dans ses filiales françaises plus de 5 000 salariés (effectif mesuré à la clôture de deux exercices consécutifs) et toute société commerciale ayant son siège social en France et employant directement et dans ses filiales françaises et étrangères plus de 10 000 salariés ;
- les informations relatives à la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration (article L. 22-10-10 du code de commerce), applicable aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

Il en va de même pour les informations fournies, sur une base volontaire, dans le rapport de gestion ou le rapport sur le gouvernement d'entreprise.

---

<sup>83</sup> Pour plus d'information sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise, se reporter aux communiqués de la CNCC :

- [SA – SCA Rapport sur le gouvernement d'entreprise – rapport de gestion](#) et
- [SA-SCA-SE Rapport sur le gouvernement d'entreprise – Rapport de gestion - Diligences et exemples de formulation des conclusions du commissaire aux comptes](#)

## 4 AVIS MOTIVE DE L'OTI

---

Les développements ci-après présentent la mission de vérification prévue à l'article L. 225-102-1 du code de commerce, relative à déclaration de performance extra-financière que le commissaire aux comptes, désigné organisme tiers indépendant de l'entité, peut être amené à effectuer à la demande de l'entité.

### 4.1 Rappel du contexte

#### 4.11 Rappel des textes

L'article R. 225-105-2 II précise que :

*« 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. »***

L'arrêté du 14 septembre 2018 modifiant l'arrêté du 13 mai 2013 détermine les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission. Les articles suivants du code de commerce précisent :

– Article A. 225-1

*« Afin de procéder à la vérification prévue au V de l'article L. 225-102-1, l'organisme tiers indépendant obtient une attestation d'accréditation délivrée par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par un autre organisme, signataire de l'accord européen multilatéral pris dans le cadre de la coordination européenne des organismes d'accréditation (EA). »*

– Article A. 225-2

*« Pour délivrer l'avis mentionné au a du II de l'article R. 225-105-2, l'organisme tiers indépendant prend connaissance des informations mentionnées au I de l'article R. 225-105. Le cas échéant, il signale les informations manquantes ainsi que les informations mentionnées aux 2° et 3° du I de l'article R. 225-105 qui ont été omises sans que soient fournies les explications prévues au sixième alinéa du I de ce même article.*

*Pour donner son avis sur les explications relatives à l'absence de certaines informations en application du sixième alinéa de l'article R. 225-105, l'organisme tiers indépendant prend en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques professionnelles pouvant être formalisées dans un référentiel sectoriel. »*

– Article A. 225-3

*« I. – Pour délivrer son avis motivé mentionné au a du II de l'article R. 225-105-2, l'organisme tiers indépendant s'assure de la mise en place par la société de processus de collecte visant à l'exhaustivité et à la cohérence des informations devant être mentionnées dans la déclaration. S'il identifie des irrégularités au cours de sa mission, il les décrit.*

A cette fin :

- *il identifie les personnes qui, au sein de la société, sont en charge des processus de collecte et, le cas échéant, sont responsables des procédures de contrôle interne et de gestion des risques ;*
- *il s'enquiert de l'existence de procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société ;*

– il examine par échantillonnage les processus de collecte, de compilation, de traitement et de contrôle des informations et réalise des tests de détails, le cas échéant, par des vérifications sur site.

*Pour les données chiffrées, les tests incluent, notamment, la réalisation de calculs qui lui permettent de s'assurer de l'efficacité des processus de collecte des informations prévues à l'article R. 225-105.*

*Pour les informations qualitatives, telles que des études, des diagnostics ou des exemples de bonnes pratiques, ces tests comprennent, notamment, la consultation des sources documentaires et, si possible, de leurs auteurs.*

II. – *L'organisme tiers indépendant exprime son avis motivé en déclarant :*

– *soit qu'il n'a pas relevé d'anomalie significative de nature à remettre en cause la conformité de la déclaration aux dispositions de l'article R. 225-105 et la sincérité des informations fournies ;*

– *soit que la conformité de la déclaration ou la sincérité des informations fournies appellent de sa part des réserves, décrites dans son rapport ;*

– *soit qu'il lui est impossible d'exprimer une conclusion sur la déclaration.*

III. – *L'organisme tiers indépendant clôt son avis motivé sur la sincérité des informations en déclarant :*

– *soit qu'il n'a pas relevé d'anomalie significative de nature à mettre en cause la sincérité des informations présentées ;*

– *soit que la sincérité des informations présentées appelle de sa part des réserves, décrites dans son rapport.*

*S'il l'estime utile, l'organisme tiers indépendant peut par ailleurs attirer, par des observations, l'attention sur des éléments relatifs aux procédures utilisées ou au contenu de certaines informations, aux fins d'en améliorer la fiabilité. »*

– Article A. 225-4

*« Au titre des diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission, l'organisme tiers indépendant présente :*

*a) La preuve de son accréditation ;*

*b) Les travaux accomplis, le périmètre couvert et, pour les données chiffrées, les taux de couverture des informations testées ;*

*c) (Supprimé) ;*

*d) Les moyens mobilisés et le calendrier et la durée de sa mission ;*

*e) Le nombre d'entretiens qui ont été conduits ;*

*f) Le périmètre de ses travaux lorsque la société établit des comptes consolidés. »*

#### 4.12 Champ de la vérification obligatoire par l'OTI – Informations requises par les articles R. 225-105, R. 225-105-1 et L. 22-10-36 du code de commerce

Les informations relatives à la taxonomie verte n'étant pas visées par les dispositions de l'article R. 225-105 du code de commerce, selon l'analyse de la CNCC, elles n'entrent pas dans le champ de la vérification de l'OTI en l'état actuel de la réglementation en vigueur. (Se reporter au [communiqué de la CNCC - Diligences du commissaire aux comptes relatives aux nouvelles informations en matière de taxonomie « verte » devant être incluses dans les déclarations de performance extra-financière publiées à compter du 1er janvier 2022 en application du règlement \(UE\) 2020/852 – Novembre 2021](#))

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes estime ainsi que l'avis de l'OTI visé à l'article R. 225-105-2 du code de commerce ne porte pas sur les informations relatives à la taxonomie verte, celles-ci n'étant pas visées par les dispositions de l'article R. 225-105 du code de commerce dans sa version en vigueur. La Compagnie relève en effet que l'article R. 225-105, II, A, 2° du code de commerce n'a pas été modifié à la suite de la publication et de l'entrée en vigueur du Règlement Taxonomie. Ainsi, en l'état actuel, les nouvelles informations prévues par le Règlement Taxonomie,

applicables à compter du 1er janvier 2022, ne figurant pas dans le droit français en vigueur, elles ne sont donc pas soumises à la vérification obligatoire de l'OTI, telle que prévue à l'article L. 225-102-1 du code de commerce.

Ces nouvelles informations liées à la taxonomie pourront toutefois faire l'objet d'une mission complémentaire à la demande de l'entité. (Se reporter également au 3.3 du présent avis technique)

Ainsi, la vérification obligatoire de l'OTI porte sur la Déclaration (au sens du paragraphe 3.1 de la norme ISO 17029) hors les informations relatives à la taxonomie verte et concerne le périmètre concerné par la Déclaration (i.e. périmètre consolidé ou non) en prenant en considération l'ensemble des informations historiques (constatées ou extrapolées) correspondant à la période couverte. Ces informations ne peuvent être de nature hypothétique.

#### 4.13 Niveau d'assurance de l'avis motivé

Bien que les textes ne définissent pas le niveau d'assurance de l'avis motivé de l'OTI, la formulation négative utilisée au II de l'article A. 225-3 du code de commerce pour exprimer la conclusion de l'OTI correspond à une conclusion d'assurance modérée, telle que définie dans l'ISAE 3000 (Revised) – *Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. Le niveau d'assurance modérée est moindre que celui de l'assurance raisonnable. Le taux de couverture généralement attendu pour exprimer une conclusion d'assurance modérée est de l'ordre de 20% sur les informations considérées importantes. Ce taux est à moduler en fonction de l'activité, l'organisation et le profil de risque de l'entité et du jugement professionnel.

#### 4.14 Autres informations que celles soumises à la vérification obligatoire de l'OTI

Au-delà des informations de la Déclaration soumises à la vérification obligatoire de l'OTI, les informations complémentaires de nature environnementale ou sociale, telles que

- les informations exigées dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise<sup>84</sup> par d'autres textes légaux et réglementaires,
- les informations incluses, sur une base volontaire, dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise.

ne relèvent pas non plus, comme pour les informations relatives à la taxonomie verte, de la mission de vérification obligatoire de l'OTI.

Pour des exemples de telles informations, se reporter au 3.4 ci-avant.

---

<sup>84</sup> Pour plus d'information sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise, se reporter aux communiqués de la CNCC :

- [SA – SCA Rapport sur le gouvernement d'entreprise – rapport de gestion](#) et
- [SA-SCA-SE Rapport sur le gouvernement d'entreprise – Rapport de gestion - Diligences et exemples de formulation des conclusions du commissaire aux comptes](#)

## 4.2 Avis motivé - Conformité de la Déclaration

### 4.21 Objet

En application des dispositions de l'article R. 225-105-2 du code de commerce, l'OTI est tenu d'émettre un avis motivé, notamment, sur le fait que la Déclaration est conforme aux dispositions prévues au I et au II de l'article R. 225-105 dudit code ainsi que les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission de vérification.

Les éléments devant être présentés au sein de la Déclaration en application des dispositions réglementaires sont détaillés au 1.12 du présent avis.

### 4.22 Nature des diligences de l'OTI

Afin d'émettre un avis motivé sur la conformité de la Déclaration aux dispositions réglementaires, l'OTI :

- prend connaissance de l'activité de l'entité, [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés* : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation], de l'exposé des principaux risques sociaux et environnementaux liés à cette activité, et, le cas échéant<sup>85</sup>, de ses effets quant au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption et l'évasion fiscale ainsi que des politiques qui en découlent et de leurs résultats ;
- apprécie le caractère approprié du Référentiel au regard de sa pertinence, son exhaustivité, sa fiabilité, sa neutralité et son caractère compréhensible, en prenant en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques du secteur ;
- vérifie que la Déclaration couvre chaque catégorie d'information prévue au III de l'article L. 225-102-1 en matière sociale et environnementale [*Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce* : ainsi que de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale] ;
- le cas échéant, vérifie que la Déclaration comprend une explication des raisons justifiant l'absence des informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 ;
- vérifie que la Déclaration présente le modèle d'affaires et les principaux risques liés à l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés* : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation], y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ainsi que les politiques, les actions et les résultats, incluant les indicateurs clés de performance ;
- vérifie, lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques ou des politiques présentés, que la Déclaration présente les informations prévues au II de l'article R. 225-105 ;
- apprécie le processus de sélection et de validation des principaux risques ;
- s'enquiert de l'existence de procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par l'entité ;
- le cas échéant, vérifie que la Déclaration comprend une explication claire et motivée des raisons justifiant l'absence de politique concernant un ou plusieurs de ces risques conformément au I de l'article R. 225-105 ;
- [*le cas échéant*, vérifie que la Déclaration couvre le périmètre consolidé, à savoir l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16 [*le cas échéant* : avec les limites précisées dans la Déclaration]].

---

<sup>85</sup> Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce

#### 4.23 Appréciation de la conformité aux dispositions réglementaires des éléments de la déclaration

L'OTI émet son avis sur la conformité de la déclaration en tenant compte du fait que le 1<sup>er</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 du code de commerce précise que :

- la Déclaration présente les informations requises « *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 « *peut renvoyer, le cas échéant, aux informations mentionnées dans le plan de vigilance prévu au I de l'article L. 225-102-4 du code de commerce* ».

Afin d'émettre son avis sur la conformité de la Déclaration, l'OTI apprécie chacun des éléments constitutifs de la Déclaration sur le périmètre concerné par la Déclaration tel que décrit dans la Déclaration au regard des contenus attendus présentés ci-après.

Concernant la portée de l'expression, « *dans la mesure nécessaire à la compréhension* », se reporter au 4.51.3 ci-après.

##### 4.23.1 *Le modèle d'affaires*

Sur la base des définitions communément admises et des pratiques de place, le modèle d'affaires devrait contenir des informations relatives :

- à la description des principales activités (secteurs et/ou métiers), des produits ou services, incluant des chiffres clés (i.e. volume d'activité, effectifs, résultats) par activité/métier et/ou zone géographique ;
- aux interactions au sein de sa ou ses filières/secteurs (i.e. catégories de clients, partenariats éventuels, recours à la sous-traitance, positionnement concurrentiel, relations avec les parties prenantes, ...)
- aux enjeux et perspectives d'avenir de l'entité et de ses activités (i.e. tendances de marché, transformations en cours, enjeux sectoriels de développement durable, ...)
- aux éléments relatifs à la création de valeur et sa répartition entre les parties prenantes ;
- à la vision et aux objectifs de l'entité (i.e. valeurs, stratégie, plan de transformation ou d'investissements,...).

L'OTI apprécie :

- la présentation du modèle d'affaires et son contenu au regard des éléments décrits ci-dessus ;
- les modalités de prise en compte des activités, notamment au regard du caractère significatif<sup>86</sup> de leur contribution financière et de leurs « incidences » extra-financières possibles ;
- la cohérence des informations présentées au sein de la Déclaration à la lumière des informations (internes à l'entreprise ou publiques) dont il a connaissance.

##### 4.23.2 *Les principaux risques*

Les principaux risques présentés dans la Déclaration doivent couvrir les sujets listés à l'article L. 225-102-1 du code de commerce, i.e. :

- les conséquences sociales de l'activité, notamment en ce qui concerne les accords collectifs et leurs impacts, la lutte contre les discriminations et la promotion de la diversité, les engagements sociétaux, le handicap ;

<sup>86</sup> A titre indicatif, la norme IFRS 8 relative à l'information sectorielle propose un seuil de 10%

- les conséquences environnementales de l’activité, notamment en ce qui concerne le changement climatique, l’économie circulaire, le gaspillage alimentaire, la lutte contre la précarité alimentaire, le respect du bien-être animal et d’une alimentation responsable, équitable et durable ;
- le cas échéant, pour les entités concernées<sup>87</sup>, les effets de l’activité quant au respect des droits de l’homme ;
- le cas échéant, pour les entités concernées<sup>87</sup>, les effets de l’activité quant à la lutte contre la corruption et l’évasion fiscale.

Les principaux risques doivent être sélectionnés en prenant en compte, notamment le modèle d’affaires, les relations d’affaires, les produits et services et les sujets listés au II de l’article R. 225-105 et aborder, lorsqu’elles sont pertinentes, les thématiques suivantes :

- en matière sociale : l’emploi, l’organisation du travail, la santé et la sécurité, les relations sociales, la formation, l’égalité de traitement ;
- en matière environnementale : la politique générale en matière environnementale, la pollution (eau, air, sol...), l’économie circulaire (ressources, déchets), le changement climatique (contribution, adaptation), la protection de la biodiversité ;
- en matière sociétale :
  - les engagements sociétaux (emploi et développement local, population riveraines ou locales, parties prenantes, partenariat ou mécénat), la sous-traitance et les fournisseurs, la loyauté des pratiques (mesures prises en faveur de la santé et la sécurité des consommateurs) ;
  - pour certaines entités<sup>87</sup>, les aspects relatifs aux conventions fondamentales de l’Organisation Internationale du Travail (liberté d’association et de négociation collective, élimination des discriminations, travail forcé ou obligatoire, travail des enfants) et autres actions engagées pour prévenir la corruption et les actions en faveur des droits de l’homme.

L’OTI apprécie :

- la présentation des principaux risques au regard des éléments décrits ci-dessus, notamment sur chacune des catégories requises ;
- la prise en compte des produits et services et ses relations d’affaires lorsque cela s’avère pertinent et proportionné ;
- la méthodologie de sélection (comme risque « principal »), le processus de validation des risques par la direction et l’implication des organes chargés de la gouvernance (ex : conseil d’administration) ;
- la cohérence des principaux risques présentés au regard des informations présentées pour le modèle d’affaires ou dans d’autres parties du rapport de gestion, de sa connaissance de l’entreprise et de son secteur ainsi que des informations internes à l’entreprise (cartographie des risques, matrice de matérialité...) ou publiques (guides sectoriels, controverses éventuelles...) obtenues lors de ses travaux ;
- la neutralité, la clarté, la précision et le caractère compréhensible de la présentation des principaux risques ;

quels que soient les principaux risques présentés, la présence des informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l’article L. 225-102-1<sup>88</sup> ou, à défaut, la raison de leur absence.

<sup>87</sup> Entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l’article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l’article L. 22-10-36 du code de commerce

<sup>88</sup> 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l’article L. 225-102-1 : « *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, 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*

### 4.23.3 Les politiques

La description des politiques présentée dans la Déclaration :

- doit inclure, le cas échéant, les actions mises en œuvre pour prévenir, identifier, et atténuer la survenance des risques identifiés<sup>89</sup> ;
- doit couvrir les principaux risques identifiés, à défaut, fournir une justification claire et motivée des risques principaux non couverts par une politique<sup>89</sup> ;
- devrait préciser les engagements, les objectifs, les moyens (humains, financiers, outils...), les principales actions et l'organisation (déploiement, contrôles...) pour chacune d'entre elles.

L'OTI apprécie :

- la présentation des politiques au regard des éléments décrits ci-dessus ;
- la cohérence des politiques au regard des principaux risques présentés ;
- la présence, lorsque l'entité n'applique pas de politique en ce qui concerne un ou plusieurs des risques, d'une explication claire et motivée des raisons le justifiant ;
- l'existence de politiques traduisant un engagement au plus haut niveau, leur formalisation et leur déploiement (diffusion, accessibilité, périmètre et calendrier) ;
- la neutralité, la clarté, la précision et le caractère compréhensible de la présentation des politiques.

L'OTI n'a pas à apprécier la sincérité des politiques. Il apprécie toutefois la sincérité de la présentation faite dans la Déclaration des informations et résultats des politiques, incluant des indicateurs clés de performance.

### 4.23.4 Les résultats

Les résultats des politiques, incluant des indicateurs clés de performance, et les actions définies au regard des principaux risques, doivent contenir :

- des informations qualitatives et/ou quantitatives permettant d'apprécier le déploiement (indicateurs de moyens ou d'avancement) et l'effet des politiques (indicateurs de stock, de flux ou d'impact) ;
- des indicateurs clés de performance sur les politiques présentées par l'entreprise, pouvant être exprimés sous forme de pourcentage (ex : de l'activité, des effectifs) ou d'évolution de ratio ;
- des éléments méthodologiques nécessaires à leur interprétation et utilisation : définitions, périmètres couverts et/ou règles d'intégration, sources utilisées, hypothèses retenues, données historiques de l'exercice précédent a minima, explications des évolutions éventuelles...

L'OTI apprécie :

- la présentation des résultats au regard des éléments décrits ci-dessus ;
- la cohérence de ces résultats avec les politiques et les principaux risques présentés, tant sur le fond que sur le périmètre couvert ;
- la présentation d'indicateurs clés de performance et des actions aptes à démontrer la performance de l'entité au regard de ses principales politiques et de ses principaux risques ;
- la neutralité, la clarté, la précision, le caractère compréhensible et comparable de la présentation des résultats.

---

*sur la performance économique de l'entreprise ainsi que sur les conditions de travail des salariés, aux actions visant à lutter contre les discriminations et promouvoir les diversités et aux mesures prises en faveur des personnes handicapées. »*

<sup>89</sup> En référence à l'article R. 225-105 I 2° du code de commerce

## 4.3 Avis motivé – Sincérité des informations

### 4.31 Objet

L'avis motivé de l'OTI doit notamment porter sur le fait que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées de manière sincère conformément au Référentiel.

Les Informations<sup>90</sup> concernées par cet avis sont les résultats, notamment les indicateurs clés de performance et les actions, relatifs aux principaux risques y compris celles issues du II de l'article R. 225-105 (« liste historique »).

### 4.32 Nature des diligences de l'OTI

Les diligences de l'OTI pour émettre un avis motivé sur la sincérité des Informations consistent à :

- prendre connaissance de l'activité de l'entité, [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés* : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation], de l'exposé des principaux risques sociaux et environnementaux liés à cette activité, et, le cas échéant<sup>91</sup>, de ses effets quant au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption et l'évasion fiscale ainsi que des politiques qui en découlent et de leurs résultats ;
- apprécier le caractère approprié des procédures de l'entité (« le Référentiel ») au regard de sa pertinence, son exhaustivité, sa fiabilité, sa neutralité et son caractère compréhensible, en prenant en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques du secteur ;
- vérifier que la Déclaration couvre chaque catégorie d'information prévue au III de l'article L. 225-102-1 en matière sociale et environnementale [*Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce* : ainsi que de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale] ;
- vérifier que la Déclaration présente les informations prévues au II de l'article R. 225-105 lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques et comprend, le cas échéant, une explication des raisons justifiant l'absence des informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 ;
- vérifier que la Déclaration présente le modèle d'affaires et une description des principaux risques liés à l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés* : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation], y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ainsi que les politiques, les actions et les résultats, incluant des indicateurs clés de performance afférents aux principaux risques ;
- consulter les sources documentaires et mener des entretiens pour :
  - apprécier le processus de sélection et de validation des principaux risques ainsi que la cohérence des résultats, incluant les indicateurs clés de performance retenus, au regard des principaux risques et politiques présentés, et
  - corroborer les informations qualitatives (actions et résultats) que l'OTI a considérées les plus importantes et présentées en annexe. Pour certains risques [*nommer lesquels* : ... (*exemple* : lutte contre la corruption, lutte contre l'évasion fiscale, protection des données personnelles, achats responsables, etc.)], réaliser des travaux au niveau de l'entité consolidante, pour les autres risques, mener des travaux au niveau de l'entité consolidante et dans une sélection d'entités ;

<sup>90</sup> Selon la convention retenue au préambule du présent avis technique

<sup>91</sup> Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce

- [Le cas échéant vérifier que la Déclaration couvre le périmètre consolidé, à savoir l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16 [le cas échéant : avec les limites précisées dans la Déclaration]] ;
- prendre connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par l'entité et apprécier le processus de collecte visant à l'exhaustivité et à la sincérité des Informations ;
- pour les indicateurs clés de performance et les autres résultats quantitatifs que l'OTI a considérés les plus importants et présentés en annexe, mettre en œuvre :
  - des procédures analytiques consistant à vérifier la correcte consolidation des données collectées ainsi que la cohérence de leurs évolutions ;
  - des tests de détail sur la base de sondages ou d'autres moyens de sélection, consistant à vérifier la correcte application des définitions et procédures et à rapprocher les données des pièces justificatives. Ces travaux sont menés auprès d'une sélection d'entités contributrices et couvrent entre X et Y% des données consolidées sélectionnées pour ces tests ;
- apprécier la cohérence d'ensemble de la Déclaration par rapport à sa connaissance de l'entité [Ou si l'entité établit des comptes consolidés : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation].

#### 4.4 Lettre d'affirmation de la direction

Dans le cadre de son intervention, l'OTI demande à l'entité de lui fournir une lettre d'affirmation spécifique, à une date aussi proche que possible de la date de l'avis motivé, mais pas postérieure à celle-ci.

Dans cette lettre d'affirmation, l'OTI demande à la direction générale une déclaration écrite selon laquelle elle lui a fourni toutes les informations nécessaires et pertinentes à la mission.

Si l'OTI estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants qui sont pertinents pour l'information objet de la mission, l'OTI demande d'autres déclarations écrites sur ces points.

Lorsque les déclarations écrites concernent des éléments qui sont importants pour l'information objet de la mission, le professionnel :

- évalue leur caractère raisonnable et leur cohérence avec les autres éléments probants obtenus, y compris les autres déclarations (verbales ou écrites) ; et
- se demande si l'on peut s'attendre à ce que les personnes effectuant les déclarations soient bien renseignées sur ces questions.

#### 4.5 Conclusions et commentaires en fonction des situations

##### 4.51 Conclusions

##### 4.51.1 Conclusion sans réserve

La conclusion sans réserve est ainsi formulée :

*« Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, nous n'avons pas relevé d'anomalie significative de nature à remettre en cause le fait que la déclaration<sup>92</sup> de performance extra-financière est conforme aux dispositions réglementaires applicables et que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel. »*

<sup>92</sup> Le cas échéant, consolidée

#### 4.51.2 Conclusion avec réserve

Une conclusion est exprimée avec réserve lorsque :

- la Déclaration présente une non-conformité significative aux dispositions réglementaires applicables ou que des Informations ne sont pas présentées de manière sincère ;
- les travaux n’ont pas pu être menés sur une partie significative des informations ;
- le cas échéant, un nombre important de commentaires est à formuler sur l’exercice<sup>93</sup>.

L’incidence de ces éléments, bien que significative, est clairement circonscrite et la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l’utilisateur de la Déclaration de fonder son jugement en connaissance de cause.

Des exemples d’anomalies de nature à conduire à l’expression d’une réserve sont présentés ci-après :

- Absence d’une grande catégorie d’information (social, environnement, et le cas échéant<sup>94</sup> respect des droits de l’homme, lutte contre la corruption, ou lutte contre l’évasion fiscale)
- Absence sans justification acceptable de politique et/ou absence récurrente de résultats/indicateurs clés de performance sur un thème identifié comme un risque principal
- Périmètre de reporting incomplet sur une partie significative de la Déclaration ou des indicateurs clés de performance sur un thème identifié comme un des principaux risques :  
*Ex : Le périmètre de reporting est limité à XX, couvrant uniquement X% des activités / effectifs.*
- Anomalies significatives sur les informations / indicateurs clés de performance XX, potentiellement reproductibles et/ou des lacunes dans la fiabilité de leurs procédures d’établissement ou de contrôle
- Référentiel non approprié sur certains aspects (pertinence, fiabilité, neutralité, exhaustivité, caractère compréhensible) pouvant remettre en cause la présentation sincère de certains indicateurs
- Décalage de période de reporting significative (supérieure à 3 mois) pouvant affecter la sincérité de la performance publiée<sup>95</sup> ou absence de comparabilité historique (le cas échéant) pouvant nuire à la représentativité de l’exercice pour les parties prenantes au regard des événements de l’exercice :  
*Ex : La période de reporting est décalée de XX mois / ne comprend pas les derniers XX mois de l’exercice / les données de l’exercice précédent ne sont pas publiées sans explication justifiée...*
- Absence de justificatifs ou de sources traçables pour des actions et/ou résultats jugés importants :  
*Ex : Les justificatifs relatifs à XX n’ont pu nous être fournis.*
- Formulation erronée ou imprécise non corrigée :  
*Ex : Les justificatifs relatifs à XX montrent que la politique / les actions / indicateurs clés de performance relatifs à XX sont limités à XX.*

<sup>93</sup> Se reporter au 4.52 également du présent avis technique

<sup>94</sup> Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l’article L. 225-102-1 du code de commerce dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l’article L. 22-10-36 du code de commerce

<sup>95</sup> A titre transitoire, en cas de recours à une période de reporting RSE distincte de l’exercice comptable, l’OTI veille à ce que le décalage de période n’excède pas une durée d’un trimestre. Les périodes de reporting peuvent varier d’un indicateur à l’autre, à condition que celles-ci soient clairement précisées et accompagnées des justifications demandées

La conclusion avec réserve est ainsi formulée :

*« Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, à l'exception des éléments décrits ci-dessus, nous n'avons pas relevé d'anomalie significative de nature à remettre en cause le fait que la déclaration<sup>96</sup> de performance extra-financière est conforme aux dispositions réglementaires applicables et que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel. »*

#### **4.51.3 Conclusion défavorable**

Une conclusion défavorable est exprimée en cas d'absence d'un élément constitutif de Déclaration, par exemple en cas d'absence de présentation du modèle d'affaires, des principaux risques / des risques environnementaux / sociaux / droits de l'homme / relatif aux relations d'affaires sans explication justifiée.

*Ex : La Déclaration<sup>96</sup> ne contient pas de présentation du modèle d'affaires, des principaux risques / des risques environnementaux / sociaux / droits de l'homme / relatif aux relations d'affaires sans explication justifiée ... ;*

La conclusion défavorable est ainsi formulée :

*« Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, en raison de l'importance des faits décrits ci-dessus, la déclaration<sup>96</sup> de performance extra-financière n'est pas conforme aux dispositions réglementaires applicables et les Informations, prises dans leur ensemble, ne sont pas présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel. »*

#### **4.51.4 Impossibilité de conclure**

Une impossibilité de conclure est exprimée si les travaux de vérification n'ont pas pu être menés pour les raisons ci-après :

- la non-communication de la Déclaration pour vérification :  
la Déclaration existe et est publiée mais n'a pas été communiquée à temps pour permettre l'organisation des travaux de vérification. Il est à noter que l'absence complète de Déclaration mène à une conclusion défavorable de non-conformité ;
- l'impossibilité de mener les travaux nécessaires à la vérification de la Déclaration :  
la Déclaration est présentée, mais l'entité n'a pas mis en œuvre tous les moyens nécessaires pour permettre l'organisation des entretiens et/ou des audits sur site et/ou de la revue de consolidation<sup>97</sup> des informations.

Il est à noter que l'impossibilité de mener les travaux sur une partie des informations peut mener à une conclusion avec réserve sur ces informations et non à une impossibilité de conclure.

L'impossibilité de conclure est ainsi formulée :

*« En raison de l'importance des faits décrits ci-dessus, nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour émettre une conclusion. Par voie de conséquence, nous ne pouvons émettre une conclusion sur la déclaration<sup>96</sup> de performance extra-financière. »*

---

<sup>96</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>97</sup> Le cas échéant, de combinaison

## 4.52 Commentaires

Comme le prévoit l'article A. 225-3 III<sup>98</sup>, l'OTI peut décider, sans que cela ait un caractère de réserves, d'attirer l'attention du lecteur, sans être dispensateur d'information, sur des éléments relatifs aux procédures utilisées ou au contenu de certaines informations relatives par l'entité, aux fins d'en améliorer la fiabilité, au regard des pratiques de place, en particulier sur :

- les limites significatives de périmètre et de comparabilité ;
- les limites des processus mis en place pour répondre aux exigences de conformité (modèle d'affaires, principaux risques, politiques, actions et résultats, incluant les indicateurs clés de performance) ;
- la fiabilité des actions et résultats, incluant les indicateurs clés de performance.

Les commentaires, pour avoir une nature d'observation, doivent être d'une portée limitée sur les éléments clés de la Déclaration et ne doivent pas constituer des réserves déguisées. De plus, un nombre important de commentaires sur un exercice devrait conduire l'OTI à s'interroger sur la nécessité de formuler une réserve (cf. 4.51.2).

Les commentaires sont introduits comme suit :

*« Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus et conformément aux dispositions de l'article A. 225-3 du code de commerce, nous formulons les commentaires suivants :.... »*

Des exemples de points susceptibles de faire l'objet d'un commentaire sont présentés ci-après :

- **Périmètre, cohérence d'ensemble** : afin d'attirer l'attention sur le périmètre présenté et la cohérence d'ensemble de la déclaration

*Ex : Le périmètre de reporting couvre X% des activités / effectifs consolidés et n'inclut pas en particulier les activités de XX et/ou les zones géographiques YY.<sup>99</sup>*

*Ex : Les éléments de la Déclaration<sup>100</sup> sont présentés de manière diffuse au sein du rapport de gestion ce qui nuit à la cohérence et à la compréhension de la performance extra-financière de l'entité.*

*Ex : Les éléments de la Déclaration<sup>100</sup> sont présentés sans cohérence d'ensemble « risque, politique, actions, résultats, indicateur clé de performance » ce qui nuit à la compréhension de la performance extra-financière de l'entité.*

- **Modèle d'affaires** : afin d'attirer l'attention sur les éléments qui ont été insuffisamment pris en compte au regard des pratiques de place et de la doctrine professionnelle :

*Ex : Le modèle d'affaires ne présente pas les principales ressources nécessaires à l'activité.*

*Ex : Le modèle d'affaires ne présente pas les perspectives d'avenir.*

*Ex : Les éléments d'activité présentés dans la Déclaration<sup>100</sup> ne permettent pas de reconstituer aisément un modèle d'affaires apte à informer le lecteur des principaux enjeux/risques sociaux et environnementaux de l'entité.*

*Ex : Les éléments d'activité présentés dans le modèle d'affaires ne permettent pas au lecteur de faire le lien avec les principaux enjeux/risques sociaux et environnementaux présentés.*

<sup>98</sup> A. 225-3 III. – « (...) S'il l'estime utile, l'organisme tiers indépendant peut par ailleurs attirer, par des observations, l'attention sur des éléments relatifs aux procédures utilisées ou au contenu de certaines informations, aux fins d'en améliorer la fiabilité. »

Légifrance mentionne à l'article A. 225-3 du code de commerce la note suivante : « Le paragraphe III doit être compris comme devant être supprimé ». La CNCC considère que si cette remarque peut porter sur les 3 premiers alinéas du III, elle considère qu'une telle remarque sur le 4ème alinéa serait contraire à l'esprit du texte

<sup>99</sup> Dans une telle situation, l'OTI s'interrogera sur la nécessité d'inclure dans la lettre d'affirmation que les exclusions de périmètre ne sont pas porteuses de risques significatifs (se reporter également au 4.4)

<sup>100</sup> Le cas échéant, consolidée

- **Principaux risques extra-financiers** : afin d’attirer l’attention sur les éléments incomplets ou insuffisants au regard des pratiques de place, de la doctrine professionnelle, de référentiels généralement acceptés (SASB, GRI, checklists d’agences de notations, etc.)
  - Ex : Le processus d’identification et de hiérarchisation des risques conduisant à la présentation des principaux risques n’est pas formalisé.*
  - Ex : Le recensement et la hiérarchisation des risques ont été réalisés à dire d’experts à partir des risques du secteur [et des sujets listés au II de l’article R. 225-105], sans reposer sur un processus d’identification et de hiérarchisation.*
  - Ex : La présentation des principaux risques ne prend pas en compte les risques spécifiques aux filiales XX, représentant X% [du CA / effectifs].*
  - Ex : Les risques liés à la [déontologie / éthique] et la [prévention de la corruption], retenus par les principaux acteurs et référentiels du secteur [et figurant dans la liste prévue à l’article R. 225-105], n’ont pas été sélectionnés par l’entité dans ses principaux risques.*
  - Ex : Les informations présentées au titre des risques se limitent à des enjeux qui ne permettent pas d’apprécier de façon suffisamment précise les risques spécifiques au contexte de l’entité.*
  - Ex : La description des risques est [trop] générique et ne permet pas d’apprécier de façon suffisamment précise les risques spécifiques au contexte de l’entité.*
- **Politiques et actions** : afin d’attirer l’attention sur les éléments manquants au regard des pratiques de place et de la doctrine professionnelle :
  - Ex : Les politiques relatives à .... ne mentionnent pas d’engagements et/ou d’objectifs d’amélioration.*
  - Ex : Les politiques [en matière de ...] ne couvrent pas [explicitement] l’ensemble des risques extra-financiers, en particulier les risques liés à .....*
  - Ex : Sur les principaux risques xxx présentés, aucune politique n’a encore été élaborée comme expliqué au .....*
  - Ex : Les politiques en matière de ... sont présentées de manière diffuse au sein de la Déclaration<sup>100</sup> ce qui nuit à la compréhension des engagements et des objectifs d’amélioration.*
  - Ex : L’organisation, les responsabilités et les actions associées à la politique ... n’ont pas [encore] été mises en œuvre [compte tenu de...].*
- **Résultat de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance** : afin d’attirer l’attention sur les éléments manquants au regard des pratiques de place ou attendus de la doctrine professionnelle.
  - Ex : Les résultats présentés en matière de ... n’identifient pas d’indicateur clé de performance au regard des politiques concernées.*
  - Ex : Les informations fournies au titre des indicateurs clé de performance présentés pour .... ne rendent pas compte de la performance de l’entité au regard des politiques concernées.*
  - Ex : L’indicateur xxx présente une incertitude [élevée] inhérente à la méthode choisie, en particulier en ce qui concerne xxx (ex les facteurs d’émission, hypothèses, sources utilisées, ...).*
  - Ex : Aucun indicateur clé de performance n’est présenté pour les politiques relatives à .... : (à préciser)*
  - Ex : Les indicateurs relatifs à XXXX ne peuvent être comparés aux données historiques en raison du changement de méthode appliqué sur l’exercice XXX, [comme précisé dans la note méthodologique de la Déclaration<sup>101</sup>].*
  - Ex : Les indicateurs xxxx ne couvrent pas les filiales yy, représentant X% [du CA / effectifs].*

<sup>101</sup> Le cas échéant, consolidée

#### 4.53 Événements postérieurs à la délivrance de l'avis

Si des informations nouvelles ont été obtenues, après la date de la délivrance de son avis motivé, sur des faits intervenus pendant la période couverte par la vérification, susceptibles d'affecter de manière significative son avis motivé, l'OTI :

- en informe dès que possible l'entité pour apprécier si ces faits sont de nature à avoir une incidence sur la Déclaration ;
- prend les mesures appropriées, notamment en discutant de la situation avec l'entité et en déterminant si l'avis motivé nécessite d'être révisé ou retiré.

Si l'avis motivé nécessite une révision, l'OTI effectue les diligences nécessaires à la délivrance d'un nouvel avis incluant les motifs précis de la révision.

Au regard de ses obligations de secret professionnel, l'OTI ne peut communiquer à aucune autre partie intéressée que l'entité sur le fait que la fiabilité de l'avis initial peut désormais être remise en cause au regard de faits ou informations nouveaux.

## 5 TRAVAUX COMPLEMENTAIRES POSSIBLES SUR UNE BASE VOLONTAIRE

---

Une entité, soumise ou non au dispositif réglementaire relatif à la déclaration de performance extra-financière, peut demander, de manière volontaire, à son commissaire aux comptes des travaux sur des informations environnementales ou sociales, complémentaires aux obligations réglementaires relatives à la Déclaration.

Ces travaux complémentaires peuvent être réalisés, dans les limites prévues par le code déontologie.

L'entité peut, par exemple, demander à son commissaire aux comptes d'intervenir sur les sujets suivants :

- la sincérité de l'ensemble de la Déclaration (et non plus uniquement des Informations) ;
- la conformité du plan de vigilance et la sincérité du compte-rendu de sa mise en œuvre ;
- les procédures relatives à la loi Sapin II en matière de lutte contre la corruption ;
- la conformité et la sincérité pour une entité non soumise souhaitant publier une déclaration de performance extra-financière selon les mêmes exigences que celles applicables aux entités visées par le dispositif ;
- certaines informations avec un niveau d'assurance raisonnable ;
- les émissions de gaz à effet de serre (ex : à destination du CDP) par une attestation spécifique ;
- les engagements climatiques et leurs déploiements ;
- l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux d'une société à mission ;
- etc ....

L'entité peut ainsi demander à son commissaire aux comptes d'effectuer la vérification prévue à l'article R. 122-29 du code de l'énergie (compensation carbone) ou l'attestation relative au dispositif de certificats d'économie d'énergie.

L'entité peut également demander à son commissaire aux comptes d'effectuer la vérification des informations relatives à la taxonomie verte inclus dans la Déclaration, en vue d'émettre un rapport exprimant une conclusion d'assurance modérée (à terme raisonnable) sur ces informations.

Ces prestations constitueront un service autre que la certification des comptes (SACC). S'agissant par ailleurs d'une entité EIP, cette prestation devra être autorisée préalablement par le comité d'audit.

Certains de ces travaux peuvent nécessiter une accréditation spécifique.

## 6 OUTILS

---

### 6.1 Exemple de lettre de désignation en tant qu'organisme tiers indépendant

Papier à en-tête de l'entité

CAC  
Adresse

Date

Madame, Monsieur,

En application des dispositions du V de l'article L. 225-102-1 et de l'article R. 225-105-2 du code de commerce, je désigne votre cabinet, pour une durée de XX exercices à compter de l'exercice clos le ..., en tant qu'organisme tiers indépendant chargé de vérifier les informations figurant dans la déclaration de performance extra-financière insérée dans le rapport de gestion de la société ... [*Nom de la société*].

[Je vous remercie de me confirmer votre acceptation de cette mission]<sup>102</sup>.

Veuillez agréer, [Madame, Monsieur], l'expression de ma considération distinguée.

Le Directeur Général [*ou* Président du Directoire] / Gérant (SCA)

---

<sup>102</sup> L'établissement d'une lettre de mission par l'OTI vaut de facto acceptation de la mission

## 6.2 Exemple de lettre de mission de vérification de la déclaration de performance extra-financière par l'OTI

### **Mission de vérification de la déclaration<sup>103</sup> de performance extra-financière par l'organisme tiers indépendant**

Madame (Monsieur),

En réponse à votre demande et en notre qualité de commissaire aux comptes de votre ... [*préciser* : société, mutuelle, ... (ci-après « entité »)]<sup>104</sup>, désigné organisme tiers indépendant (« tierce partie »), accrédité par le COFRAC sous le numéro XXX (Accréditation Cofrac Inspection, n°X\_XXXX, portée disponible sur [www.cofrac.fr](http://www.cofrac.fr))<sup>105</sup>, nous avons le plaisir de vous confirmer ci-dessous les termes et conditions relatifs à l'organisation de notre mission prévue aux articles L. 225-102-1 et R. 225-105-2 du code de commerce visant à formuler un avis motivé exprimant une conclusion d'assurance modérée sur les informations historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration<sup>103</sup> de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité (ci-après le « Référentiel ») pour l'exercice clos le ... (ci-après respectivement les « Informations » et la « Déclaration »), présentées dans le rapport de gestion de l'entité<sup>106</sup>, en application des dispositions légales et réglementaires des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du code de commerce.

Cette intervention, qui constitue un service autre que la certification des comptes, s'inscrit dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes de votre ... [*préciser* : société, mutuelle, ...] dont les conditions générales d'intervention figurent [dans notre lettre de mission de commissaire aux comptes relative à l'exercice clos le xxxx]<sup>107</sup>.

#### **1. Etendue de la mission**

##### ***1.1 Dispositions réglementaires et doctrine professionnelle applicable***

Nous effectuerons notre mission conformément aux dispositions des articles A. 225-1 et suivants du code de commerce, [et]<sup>108</sup> à la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention tenant lieu de programme de vérification [et à la norme internationale ISAE 3000 (révisée)<sup>109</sup>]<sup>110</sup>.

---

<sup>103</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>104</sup> A adapter dans toute la lettre de mission lorsque l'OTI n'est pas le commissaire aux comptes de l'entité mais membre du réseau du commissaire aux comptes

<sup>105</sup> Le cas échéant, en fonction du statut de l'accréditation « dont la recevabilité de la demande d'accréditation a été admise par le COFRAC »

<sup>106</sup> Le cas échéant, du groupe

<sup>107</sup> A amender si les conditions générales d'intervention sont annexées à cette lettre de mission

<sup>108</sup> Ajouter « [et] » pour les cas où on ne mentionne pas ISAE 3000. Dans ce cas supprimer la virgule

<sup>109</sup> ISAE 3000 (révisée) - *Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information* (note de bas de page à conserver)

<sup>110</sup> Lorsque l'OTI souhaite faire référence à l'ISAE 3000 dans son rapport

## 1.2 Objectifs de la mission

Vous nous avez demandé d'émettre un rapport comprenant un avis motivé exprimant une conclusion d'assurance modérée sur :

- la conformité de la Déclaration aux dispositions prévues à l'article R. 225-105 du code de commerce ;
- la sincérité des informations historiques (constatées ou extrapolées) fournies en application du 3<sup>o</sup> du I et du II de l'article R. 225-105 du code de commerce, à savoir les résultats des politiques, incluant des indicateurs clés de performance, et les actions, relatifs aux principaux risques.

Cette demande suppose que vous mettiez à notre disposition sans restriction tous les documents et toutes les informations nécessaires à la bonne réalisation de notre mission dans les délais convenus. Dans ce cadre, nous aurons libre accès aux personnes de votre entité et aux personnes des entités contrôlées auprès desquelles nous estimerons nécessaire d'obtenir des informations.

[*Le cas échéant*] Vous nous avez également demandé, hors champ de l'accréditation et des dispositions prévues par la loi, d'émettre un rapport .... [*préciser*]<sup>111</sup>.

## 1.3 Travaux à réaliser

Nous planifierons et effectuerons nos travaux en prenant en compte le risque d'anomalies significatives sur les Informations.

Les procédures que nous mènerons en exerçant notre jugement professionnel nous permettront de formuler une conclusion d'assurance modérée sur le fait que la Déclaration est conforme aux dispositions réglementaires applicables et que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel.

Nos travaux consisteront notamment à :

- prendre connaissance de l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation*] et de l'exposé des principaux risques ;
- apprécier le caractère approprié du Référentiel au regard de sa pertinence, son exhaustivité, sa fiabilité, sa neutralité et son caractère compréhensible, en prenant en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques du secteur ;
- vérifier que la Déclaration couvre chaque catégorie d'information prévue au III de l'article L. 225-102-1 en matière sociale et environnementale [*Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce : ainsi que de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale*] ;
- vérifier que la Déclaration présente les informations prévues au II de l'article R. 225-105 lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques et comprend, le cas échéant, une explication des raisons justifiant l'absence des informations requises par le 2<sup>eme</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 ;
- vérifier que la Déclaration présente le modèle d'affaires et une description des principaux risques liés à l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation*], y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ainsi que les politiques, les actions et les résultats, incluant des indicateurs clés de performance afférents aux principaux risques ;

---

<sup>111</sup> Par exemple : d'assurance raisonnable sur les indicateurs suivants : à définir

- consulter les sources documentaires et mener des entretiens pour :
  - apprécier le processus de sélection et de validation des principaux risques ainsi que la cohérence des résultats, incluant les indicateurs clés de performance retenus, au regard des principaux risques et politiques présentés, et
  - corroborer les informations qualitatives (actions et résultats) que l’OTI a considérées les plus importantes<sup>112</sup> présentées en Annexe 1<sup>113</sup>. Pour certains risques [*nommer lesquels* : ... (*exemple* : lutte contre la corruption, lutte contre l’évasion fiscale, protection des données personnelles, achats responsables, etc.)], réaliser des travaux au niveau de l’entité consolidante, pour les autres risques, mener des travaux au niveau de l’entité consolidante et dans une sélection d’entités<sup>114</sup> ;
- [*Le cas échéant* vérifier que la Déclaration couvre le périmètre consolidé, à savoir l’ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l’article L. 233-16 [*le cas échéant* : avec, les limites précisées dans la Déclaration]] ;
- prendre connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par l’entité et apprécier le processus de collecte visant à l’exhaustivité et à la sincérité des Informations ;
- pour les indicateurs clés de performance et les autres résultats quantitatifs<sup>115</sup> que l’OTI a considérés les plus importants présentés en Annexe 1<sup>113</sup>, mettre en œuvre :
  - des procédures analytiques consistant à vérifier la correcte consolidation des données collectées ainsi que la cohérence de leurs évolutions ;
  - des tests de détail sur la base de sondages ou d’autres moyens de sélection, consistant à vérifier la correcte application des définitions et procédures et à rapprocher les données des pièces justificatives. Ces travaux seront menés auprès d’une sélection d’entités contributrices<sup>114</sup> ;
- apprécier la cohérence d’ensemble de la Déclaration par rapport à notre connaissance de l’entité [*Ou si l’entité établit des comptes consolidés* : de l’ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation].

Du fait du recours à l’utilisation de techniques de sondages ou d’autres moyens de sélection ainsi que des limites inhérentes au fonctionnement de tout système d’information et de contrôle interne, le risque de non-détection d’une anomalie significative dans la Déclaration ne peut être totalement éliminé.

Par ailleurs, les Informations peuvent être sujettes à une incertitude inhérente à l’état des connaissances scientifiques ou économiques et à la qualité des données externes utilisées. Certaines informations sont sensibles aux choix méthodologiques, hypothèses et/ou estimations retenues pour leur établissement et présentées dans la Déclaration.

*[Si l’OTI le juge nécessaire en fonction des circonstances : à compléter si des limites inhérentes spécifiques à l’entité sont précisées dans la Déclaration]*

Les procédures mises en œuvre dans le cadre d’une mission d’assurance modérée sont moins étendues que celles requises pour une mission d’assurance raisonnable effectuée selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ; une assurance de niveau supérieur nécessiterait des travaux de vérification plus étendus.

*[Le cas échéant]* Pour les indicateurs rappelés au 1.2 ci-avant pour lesquels vous nous avez demandé de formuler, hors champ de l’accréditation et des dispositions prévues par la loi, une conclusion d’assurance raisonnable, nous mettrons en œuvre des travaux, en exerçant notre jugement professionnel, afin de conclure si ces derniers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au Référentiel.

<sup>112</sup> Si déjà identifié : lister les informations qualitatives en note de bas de page ou en annexe de la lettre de mission

<sup>113</sup> Si déjà identifiées

<sup>114</sup> Si déjà identifié : lister les entités où des travaux seront menés en local, dans le corps du texte, en note de bas de page ou en annexe de la lettre de mission

<sup>115</sup> Si déjà identifié : lister les informations quantitatives (indicateurs clés de performance et résultats), en note de bas de page ou en annexe de la lettre de mission

Dans le cadre de notre intervention, nous vous demanderons de nous fournir une lettre d'affirmation spécifique.

Par ailleurs, dans le cadre de notre intervention, il ne nous appartient pas de nous prononcer sur :

- le respect par l'entité des autres dispositions légales et réglementaires applicables (notamment en matière d'informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte), de plan de vigilance et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale) ;
- la sincérité des informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte) ;
- la conformité des produits et services aux réglementations applicables.

#### ***1.4 Rapport de l'organisme tiers indépendant***

Les travaux que nous réaliserons ne constituent ni un audit ni un examen limité au sens des normes d'exercice professionnel applicables en France.

A l'issue de nos travaux, nous émettrons un rapport qui comportera :

- un avis motivé exprimant une conclusion d'assurance modérée sur le fait que :
  - la Déclaration est conforme aux dispositions réglementaires applicables ;
  - les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées de manière sincère, conformément au Référentiel.
- [*Le cas échéant* une conclusion d'assurance raisonnable sur les indicateurs rappelés ci-dessus, hors champ de l'accréditation et des dispositions prévues par la loi] ;
- une présentation des diligences mises en œuvre.

Ce rapport concernera uniquement les informations spécifiées au 1.2 ci-avant et non le rapport de gestion de l'entité<sup>116</sup>, pris dans son ensemble.

Un exemplaire signé de ce rapport vous sera transmis à l'issue des travaux et après réception de la lettre d'affirmation spécifique signée.

Toute reproduction du rapport de l'organisme tiers indépendant dans tout document de l'entité devra se faire de manière exhaustive en reprenant strictement le contenu dudit rapport, en ce compris notes de bas de page, annexes éventuelles et référence à l'accréditation par le Cofrac.

## **2. Organisation de la mission**

.... [*A préciser, par exemple* : Madame (Monsieur) xx, Associé du département Sustainability Services, sera responsable du déroulement de la mission. Madame (Monsieur) yy, Associé Audit, sera cosignataire du rapport de l'organisme tiers indépendant. Ils seront assistés par, Madame (Monsieur) zz, Manager au sein du département Sustainability Services, ainsi que d'autres professionnels.]

La mission se déroulera sur la période allant de ..... à .... Nous émettrons notre rapport courant ... . Le bon déroulement de notre mission repose sur la coopération des collaborateurs de l'entité.

---

<sup>116</sup> Le cas échéant, du groupe

### 3. Honoraires

Nos honoraires sont fonction du niveau de responsabilité, de la nature et de la complexité des travaux effectués et du temps passé. Ils s'élèveront à € ....

Ces honoraires s'entendent hors taxes et débours qui vous seront facturés en sus en fonction des dépenses engagées. Ces dépenses comportent notamment la contribution aux coûts des contrôles d'activité et de fonctionnement du Haut Conseil du commissariat aux comptes telles que fixées par décret<sup>117</sup>, .... [à détailler].

Cette proposition repose sur des conditions normales de réalisation de nos travaux et sur la coopération et l'assistance active de vos services. La découverte de problèmes spécifiques inconnus à ce jour pourrait conduire à une révision de cette estimation. Si le cas se présentait, nous vous en informerions sans délai afin de prendre en commun les dispositions nécessaires.

Nous vous rappelons que nos honoraires sont payables à la date de règlement mentionnée sur la facture.

### 4. Conditions générales d'intervention

.... [A adapter au contexte de l'intervention, par exemple : Nos conditions générales d'intervention régissant la présente mission sont celles relatives à notre mission de certification des comptes, que vous avez acceptées au titre de notre lettre de mission de commissaire aux comptes.]

L'utilisation de la marque COFRAC par l'entité en référence à nos travaux de vérification n'est pas autorisée.

La lettre de mission et les conditions générales d'intervention constituent l'intégralité de l'engagement entre les parties, l'ensemble formant ainsi un contrat.

Nous vous saurions gré de confirmer par écrit votre acceptation de la présente lettre de mission en nous retournant un exemplaire de cette lettre revêtu de votre signature avec la mention « bon pour accord ».

Nous restons à votre disposition pour vous apporter tout complément d'information que vous pourriez souhaiter et vous prions de croire, Madame (Monsieur), à l'assurance de nos salutations distinguées.

**Bon pour accord pour le compte de \_\_\_\_\_**

---

<sup>117</sup> A titre indicatif, il pourrait être indiqué que « Les autres dépenses comportent, à titre d'exemple, les frais de déplacement et les notes téléphoniques. Elles incluent également les frais relatifs à la préparation, l'envoi et la reproduction de nos rapports. Nous vous rappelons que nos factures sont payables à réception. »

### 6.3 Exemple de rapport de l'un des commissaires aux comptes désigné OTI sur la déclaration de performance extra-financière figurant dans le rapport de gestion

#### **Rapport du commissaire aux comptes, désigné organisme tiers indépendant, sur la vérification de la déclaration<sup>118</sup> de performance extra-financière**

Exercice clos le ...

A .... (*organe appelé à statuer sur les comptes*),

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre ... [*préciser* : société, mutuelle, ... (ci-après « entité »)]<sup>119</sup> désigné organisme tiers indépendant (« tierce partie »), accrédité par le COFRAC sous le numéro XXX (Accréditation Cofrac Inspection, n°X\_XXXX, portée disponible sur [www.cofrac.fr](http://www.cofrac.fr))<sup>120</sup>, nous avons mené des travaux visant à formuler un avis motivé exprimant une conclusion d'assurance modérée sur les informations historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration<sup>118</sup> de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité (ci-après le « Référentiel »), pour l'exercice clos le ... (ci-après respectivement les « Informations » et la « Déclaration »), présentées dans le rapport de gestion<sup>121</sup> en application des dispositions des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du code de commerce.

#### **Conclusion**

##### **[Conclusion sans réserve]**

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, nous n'avons pas relevé d'anomalie significative de nature à remettre en cause le fait que la déclaration<sup>118</sup> de performance extra-financière est conforme aux dispositions réglementaires applicables et que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel.

***Ou bien***

##### **[Conclusion avec réserve]**

##### **[Mention de l'anomalie de nature à conduire à l'expression d'une réserve]**

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, à l'exception des éléments décrits ci-dessus, nous n'avons pas relevé d'anomalie significative de nature à remettre en cause le fait que la déclaration<sup>118</sup> de performance extra-financière est conforme aux dispositions réglementaires applicables et que les Informations, prises dans leur ensemble, sont présentées, de manière sincère, conformément au Référentiel.

***Ou bien***

<sup>118</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>119</sup> A adapter dans tout le rapport lorsque l'OTI n'est pas le commissaire aux comptes de l'entité mais membre du réseau du commissaire aux comptes

<sup>120</sup> Le cas échéant, en fonction du statut de l'accréditation « dont la recevabilité de la demande d'accréditation a été admise par le COFRAC »

<sup>121</sup> Le cas échéant, du groupe

**[Conclusion défavorable]**

*[Mention de l'anomalie de nature à conduire à l'expression d'une conclusion défavorable]*

Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, telles que décrites dans la partie « Nature et étendue des travaux », et des éléments que nous avons collectés, en raison de l'importance des faits décrits ci-dessus, la déclaration<sup>122</sup> de performance extra-financière n'est pas conforme aux dispositions réglementaires applicables et les Informations, prises dans leur ensemble, ne sont pas présentées de manière sincère, conformément au Référentiel.

***Ou bien***

**[Impossibilité de conclure]**

*[Mention des faits de nature à conduire à l'expression d'une impossibilité de conclure]*

En raison de l'importance des faits décrits ci-dessus, nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour émettre une conclusion. Par voie de conséquence, nous ne pouvons émettre une conclusion sur la déclaration<sup>122</sup> de performance extra-financière.

**Commentaires<sup>123</sup>**

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus et conformément aux dispositions de l'article A. 225-3 du code de commerce, nous formulons les commentaires suivants :

Exemples de points susceptibles de faire l'objet d'un commentaire : *(A adapter au contexte de l'entité)*

- Périmètre, Cohérence d'ensemble
- Modèle d'affaires
- Principaux risques extra-financiers
- Politiques et actions
- Résultat de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance

**Préparation de la déclaration de performance extra-financière**

L'absence de cadre de référence généralement accepté et communément utilisé ou de pratiques établies sur lesquels s'appuyer pour évaluer et mesurer les Informations permet d'utiliser des techniques de mesure différentes, mais acceptables, pouvant affecter la comparabilité entre les entités et dans le temps.

Par conséquent, les Informations doivent être lues et comprises en se référant au Référentiel dont les éléments significatifs sont présentés dans la Déclaration (ou disponible(s) sur le site internet ou sur demande ... [par exemple au siège de l'entité])<sup>124</sup>.

<sup>122</sup> Le cas échéant, consolidée

<sup>123</sup> Comme le prévoit l'article A. 225-3 III, l'OTI peut décider, sans que cela ait un caractère de réserves, d'attirer l'attention du lecteur, sans être dispensateur d'information, sur des éléments relatifs aux procédures utilisées ou au contenu de certaines informations relatées par l'entité, aux fins d'en améliorer la fiabilité, au regard des pratiques de place, en particulier sur :

- les limites significatives de périmètre et de comparabilité ;
- les limites des processus mis en place pour répondre aux exigences de conformité (modèle d'affaires, principaux risques, politiques, actions, résultats et indicateurs clés de performance) et aux résultats obtenus ; à la fiabilité des résultats et indicateurs clés de performance.

Les commentaires, pour avoir une nature d'observation, doivent être d'une portée limitée sur les éléments clés de la Déclaration.

<sup>124</sup> Lorsque l'ISAE 3000 (Révisée) - *Mission d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* est mentionnée dans le rapport de l'OTI ou lorsque souhaité par l'entité

## Limites inhérentes à la préparation des Informations

[Le cas échéant, Comme indiqué dans la Déclaration,] les Informations peuvent être sujettes à une incertitude inhérente à l'état des connaissances scientifiques ou économiques et à la qualité des données externes utilisées. Certaines informations sont sensibles aux choix méthodologiques, hypothèses et/ou estimations retenues pour leur établissement et présentées dans la Déclaration.

[Si l'OTI le juge nécessaire en fonction des circonstances : à compléter si des limites inhérentes spécifiques à l'entité sont précisées dans la Déclaration]

## Responsabilité de l'entité

Il appartient au ... [Conseil d'administration/Directoire/ ...]

- de sélectionner ou d'établir des critères appropriés pour la préparation des Informations ;
- d'établir une Déclaration conforme aux dispositions légales et réglementaires, incluant une présentation du modèle d'affaires, une description des principaux risques extra-financiers, une présentation des politiques appliquées au regard de ces risques ainsi que les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance et par ailleurs les informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte) ;
- ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement des Informations ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

La Déclaration a été établie en appliquant le Référentiel de l'entité tel que mentionné ci-avant.

## Responsabilité du commissaire aux comptes désigné organisme tiers indépendant

Il nous appartient, sur la base de nos travaux, de formuler un avis motivé exprimant une conclusion d'assurance modérée sur :

- la conformité de la Déclaration aux dispositions prévues à l'article R. 225-105 du code de commerce ;
- la sincérité des informations historiques (constatées ou extrapolées) fournies en application du 3° du I et du II de l'article R. 225-105 du code de commerce, à savoir les résultats des politiques, incluant des indicateurs clés de performance, et les actions, relatifs aux principaux risques.

Comme il nous appartient de formuler une conclusion indépendante sur les Informations telles que préparées par la direction, nous ne sommes pas autorisés à être impliqués dans la préparation desdites Informations, car cela pourrait compromettre notre indépendance.

Il ne nous appartient pas de nous prononcer sur :

- le respect par l'entité des autres dispositions légales et réglementaires applicables (notamment en matière d'informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte), de plan de vigilance et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale) ;
- la sincérité des informations prévues par l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 (taxonomie verte) ;
- la conformité des produits et services aux réglementations applicables.

## Dispositions réglementaires et doctrine professionnelle applicable

Nos travaux décrits ci-après ont été effectués conformément aux dispositions des articles A. 225-1 et suivants du code de commerce, [et]<sup>125</sup> à la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention tenant lieu de programme de vérification [et à la norme internationale ISAE 3000 (révisée)]<sup>126</sup><sup>127</sup>.

<sup>125</sup> Ajouter « [et] » pour les cas où on ne mentionne pas ISAE 3000. Dans ce cas supprimer la virgule

<sup>126</sup> ISAE 3000 (révisée) - Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information (note de bas de page à conserver)

<sup>127</sup> Lorsque l'OTI souhaite faire référence à l'ISAE 3000 dans son rapport

## Indépendance et contrôle qualité

Notre indépendance est définie par les dispositions prévues à l'article L. 822-11 du code de commerce et le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Par ailleurs, nous avons mis en place un système de contrôle qualité qui comprend des politiques et des procédures documentées visant à assurer le respect des textes légaux et réglementaires applicables, des règles déontologiques et de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention.

## Moyens et ressources

Nos travaux ont mobilisé les compétences de X personnes<sup>128</sup> et se sont déroulés entre X et Y (*par exemple* octobre N et avril N+1) sur une durée totale d'intervention de X semaines<sup>129</sup>.

Nous avons fait appel, pour nous assister dans la réalisation de nos travaux, à nos spécialistes en matière de développement durable et de responsabilité sociétale. Nous avons mené [XX / une Xaine d'] entretiens avec [ZZ / les] personnes responsables de la préparation de la Déclaration [, représentant notamment les directions générale, administration et finances, gestion des risques, conformité, ressources humaines, santé et sécurité, environnement et achats]<sup>130</sup>.

## Nature et étendue des travaux

Nous avons planifié et effectué nos travaux en prenant en compte le risque d'anomalies significatives sur les Informations.

Nous estimons que les procédures que nous avons menées en exerçant notre jugement professionnel nous permettent de formuler une conclusion d'assurance modérée :

- nous avons pris connaissance de l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation*] et de l'exposé des principaux risques ;
- nous avons apprécié le caractère approprié du Référentiel au regard de sa pertinence, son exhaustivité, sa fiabilité, sa neutralité et son caractère compréhensible, en prenant en considération, le cas échéant, les bonnes pratiques du secteur ;
- nous avons vérifié que la Déclaration couvre chaque catégorie d'information prévue au III de l'article L. 225-102-1 en matière sociale et environnementale [*Pour les entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités spécifiquement soumises aux dispositions de l'article L. 225-102-1 dans les conditions prévues pour les sociétés mentionnées à l'article L. 22-10-36 du code de commerce : ainsi que de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption et l'évasion fiscale*] ;
- nous avons vérifié que la Déclaration présente les informations prévues au II de l'article R. 225-105 lorsqu'elles sont pertinentes au regard des principaux risques et comprend, le cas échéant, une explication des raisons justifiant l'absence des informations requises par le 2<sup>ème</sup> alinéa du III de l'article L. 225-102-1 ;
- nous avons vérifié que la Déclaration présente le modèle d'affaires et une description des principaux risques liés à l'activité de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation*], y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les risques créés par ses relations d'affaires, ses produits ou ses services ainsi que les politiques, les actions et les résultats, incluant des indicateurs clés de performance afférents aux principaux risques ;
- nous avons consulté les sources documentaires et mené des entretiens pour :
  - apprécier le processus de sélection et de validation des principaux risques ainsi que la cohérence

<sup>128</sup> Signataire(s) compris et intervenant(s) impliqué(s) de manière significative

<sup>129</sup> Indiquer le nombre de semaines d'exécution de la mission

<sup>130</sup> Précision à mentionner le cas échéant à la discrétion de l'OTI

des résultats, incluant les indicateurs clés de performance retenus, au regard des principaux risques et politiques présentés, et

- corroborer les informations qualitatives (actions et résultats) que nous avons considérées les plus importantes présentées en Annexe 1. Pour certains risques [*nommer lesquels : ... (exemple : lutte contre la corruption, lutte contre l'évasion fiscale, protection des données personnelles, achats responsables, etc.)*], nos travaux ont été réalisés au niveau de l'entité consolidante, pour les autres risques, des travaux ont été menés au niveau de l'entité consolidante et dans une sélection d'entités<sup>131</sup> ;
- [*Le cas échéant* nous avons vérifié que la Déclaration couvre le périmètre consolidé, à savoir l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation conformément à l'article L. 233-16 [*le cas échéant* : avec les limites précisées dans la Déclaration]] ;
- nous avons pris connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par l'entité et avons apprécié le processus de collecte visant à l'exhaustivité et à la sincérité des Informations ;
- pour les indicateurs clés de performance et les autres résultats quantitatifs que nous avons considérés les plus importants présentés en Annexe 1<sup>132</sup>, nous avons mis en œuvre :
  - des procédures analytiques consistant à vérifier la correcte consolidation des données collectées ainsi que la cohérence de leurs évolutions ;
  - des tests de détail sur la base de sondages ou d'autres moyens de sélection, consistant à vérifier la correcte application des définitions et procédures et à rapprocher les données des pièces justificatives. Ces travaux ont été menés auprès d'une sélection d'entités contributrices<sup>131</sup> et couvrent entre X et Y% des données consolidées sélectionnées pour ces tests ;
- nous avons apprécié la cohérence d'ensemble de la Déclaration par rapport à notre connaissance de l'entité [*Ou si l'entité établit des comptes consolidés* : de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation].

Les procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission d'assurance modérée sont moins étendues que celles requises pour une mission d'assurance raisonnable effectuée selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ; une assurance de niveau supérieur aurait nécessité des travaux de vérification plus étendus.

Paris/..., le X XXX 2020

L'un des commissaires aux comptes,

### Cabinet & Associés

Xxxx Xxxxx

X XX

Associé

Associé, Développement Durable

<sup>131</sup> Lister les entités où des travaux ont été menés en local, dans le corps du texte, en note de bas de page ou en annexe du rapport

<sup>132</sup> Lister les informations quantitatives (indicateurs clés de performance et résultats), en note de bas de page ou en annexe du rapport

6.4 Exemple de rapport de l'un des commissaires aux comptes désigné OTI sur la déclaration de performance extra-financière figurant dans le rapport de gestion (traduction en anglais)

(A venir)