

L'évolution du reporting RSE avec la CSRD *Corporate Sustainability Reporting Directive*

Table des matières

En quoi consiste la CSRD ?	2
Bases réglementaires	2
Zoom sur la transposition française de la CSRD pour les coopératives	2
Qui est concerné ?	3
Calendrier de déploiement	3
Les standards européens du reporting de durabilité (ESRS)	4
Les douze ESRS communs	4
L'analyse de double matérialité	5
Les ESRS des PME volontaires	6
Le contenu du rapport	6
L'audit du rapport de durabilité	7
Mettre en œuvre la CSRD dans ma coopérative	8
Contacts RSE	8

Publiée en décembre 2022, la directive européenne sur le reporting de durabilité, dite CSRD¹ (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), est entrée en vigueur en France le 1^{er} janvier 2024. Elle modifie la directive NFRD² (*Non-Financial Reporting Directive*) et les normes comptables pour **encadrer la publication et la certification d'informations en matière de durabilité et les obligations environnementales, sociales et de gouvernance des entreprises** des sociétés commerciales – et des coopératives agricoles. Sa conséquence la plus directe est la multiplication du nombre d'entreprises concernées par la publication d'un **rapport de durabilité**.

Ce texte s'inscrit dans un écosystème de normes dont l'ambition est d'orienter les entreprises européennes dans leurs transitions vers des modèles plus durables et limiter à 1,5°C l'augmentation du réchauffement climatique visée par l'Accord de Paris :

- Le règlement sur la taxonomie³, cadre de définition de la durabilité d'une activité
- Le règlement sur les finances durables⁴, cadre d'orientation des financements des investisseurs vers les activités considérées durables selon cette taxonomie européenne

L'objectif de cette note est de présenter l'organisation de ce nouveau mode de reporting et de proposer aux coopératives agricoles des clés pour appréhender sereinement cette évolution.

¹ Eur-Lex, [Directive 2022/2464 \[...\] publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises](#)

² Eur-Lex, [Directive 2014/95/UE en ce qui concerne la publication d'informations non-financières \[...\]](#)

³ Eur-Lex, [Règlement \(UE\) 2020/852 sur \[...\] un cadre visant à favoriser les investissements durables](#)

⁴ Eur-Lex, [Règlement 2019/2088 sur la publication d'informations \[...\] dans le secteur des services financiers](#)



En quoi consiste la CSRD ?

D'une manière synthétique, on peut affirmer que la directive CSRD modifie la manière dont les entreprises conçoivent leurs démarches de responsabilité sociétale (RSE) : si certaines entreprises devaient déjà rendre compte de ces démarches en publiant des déclarations de performances extra-financières, ces rapports étaient peu comparables entre eux et parfois déconnectés de la stratégie de l'entreprise. Les nouveautés les plus remarquables de la directive CSRD sont ainsi :

1. La mise au point de **standards européens de reporting de durabilité** – cette harmonisation de la méthodologie, des thématiques et des indicateurs vise à :
 - a. Faciliter la comparabilité des rapports
 - b. Encourager l'intégration des objectifs de durabilité dans la stratégie
2. La **multiplication par cinq** du nombre d'entreprises concernées par ce reporting
3. Une profonde **refonte du système d'audit** de ces informations liées à la durabilité

Bases réglementaires

L'application en France de la CSRD s'appuie sur des textes européens et français :

- La directive (UE) 2022/2464 dite CSRD ; 
- L'acte délégué du 31 juillet 2023 et notamment ses deux annexes :
 - Annexe 1 : Les normes européennes d'informations en matière de durabilité
 - Annexe 2 : Le glossaire des termes et des acronymes ;
- L'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 ; 
- Le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 ;
- Deux arrêtés du 28 décembre 2023 relatifs à l'audit des rapports de durabilité :
 - Création d'une Haute autorité des normes
 - Formation des auditeurs
- Le décret n°2024-152 du 28 février 2024 relatif à l'ajustement des critères de taille pour les sociétés et groupes de sociétés.

Zoom sur la transposition française de la CSRD pour les coopératives

Les textes juridiques français de référence en matière de CSRD se situent majoritairement dans le Code du commerce. Bien qu'elles ne soient pas des sociétés commerciales, les coopératives agricoles sont tout de même concernées par ses dispositions :

- *L'article 24* de l'ordonnance précitée modifie le Code rural et de la pêche maritime et **inclut les coopératives agricoles et leurs unions** dans le champ de l'article L. 232-6-3. du Code du commerce, demandant ainsi aux coopératives la publication du rapport de durabilité ;
- *L'article 25* de l'ordonnance modifie le Code de l'environnement pour harmoniser les obligations liées aux **bilans d'émission de gaz à effet de serre (BEGES)** ;
- *L'article 27* de l'ordonnance modifie le Code de la commande publique pour permettre **d'exclure de la procédure de passation d'un marché une entreprise** qui ne satisfait pas aux obligations de publication des informations en matière de durabilité ;
- *L'article 28* de l'ordonnance, qui modifie l'article 8 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant **statut de la coopération pour préciser que des informations en matière de durabilité soient incluses** dans le rapport de gestion.



Construisons en commun l'avenir de chacun

43 rue Sedaine - CS 91115 - 75538 PARIS CEDEX 11 - Tél 01 44 17 57 00 - Fax 01 48 06 59 13
e-mail : info@lacoopagri.coop- www.lacooperationagricole.coop

Qui est concerné ?

Toutes les entreprises, dont les coopératives, sont concernées par ces dispositions.

Des seuils déterminent le niveau d'implication : les coopératives et groupes **dépassant deux des trois seuils** suivants (et précisés dans les articles 4 et 13 du décret du 30 décembre 2023) doivent produire un rapport de durabilité et le publier dans les six mois suivant la clôture de l'exercice comptable. Ces derniers ont été réhaussés par le décret du 28 février 2024 :

- Grandes entreprises et coopératives :
 - o 50 millions d'euros de chiffre d'affaires
 - o 25 millions d'euros de bilan (somme des éléments nets des montants d'actif)
 - o 250 salariés en moyenne sur le dernier exercice comptable
- Groupes consolidés et groupes coopératifs :
 - o 60 millions d'euros de chiffre d'affaires
 - o 30 millions d'euros de bilan (somme des éléments nets des montants d'actif)
 - o 250 salariés en moyenne sur le dernier exercice comptable

Les coopératives « sous les seuils » peuvent également être indirectement concernées par la CSRD. En effet, chaque grande entreprise devra rendre compte de l'impact de ses activités mais aussi de celle de sa chaîne de valeur, c'est-à-dire de son amont et de son aval. Bien que ce suivi soit théoriquement qualitatif, il est probable que ces coopératives soient sollicitées par leur aval pour alimenter leurs propres indicateurs de suivi par exemple au regard du scope 3 des émissions de gaz à effet de serre. Des standards de durabilité sont également en cours d'élaboration pour les PME⁵ et visent à leur permettre de réaliser de manière volontaire une analyse de durabilité similaire aux grandes entreprises, mobilisant toutefois moins de moyens.

Calendrier de déploiement

L'article 33 de l'ordonnance précise l'entrée en vigueur des dispositions :

- Exercice comptable ouvert à partir du 1^{er} janvier 2024
 - o Entreprises cotées sur le marché européen, hors micro-entreprises
 - o Etablissements d'intérêt public
 - o Etablissements bancaires et d'assurance
- Exercice comptable ouvert à partir du 1^{er} janvier 2025
 - o Toutes les entreprises qui dépassent les seuils **dont les coopératives**
 - Exercice ouvert le 1^{er} janvier 2025 : publication au 30 juin 2026
 - Exercice ouvert le 1^{er} juillet 2025 : publication au 31 décembre 2026
- Exercice comptable ouvert à partir du 1^{er} janvier 2026 (avec possibilité de report)
 - o PME cotées
- Exercice comptable ouvert à partir du 1^{er} janvier 2027
 - o Grandes entreprises non-UE générant un CA net supérieur à 150M€ dans l'UE et qui ont au moins une filiale ou succursale dans l'UE

Ce calendrier concerne les grandes entreprises et groupes : l'application par les PME est volontaire.

⁵ Voir plus bas [Les ESRS des PME volontaires](#)



Les standards européens du reporting de durabilité (ESRS)

La directive CSRD propose différentes normes pour adresser les thématiques de durabilité :

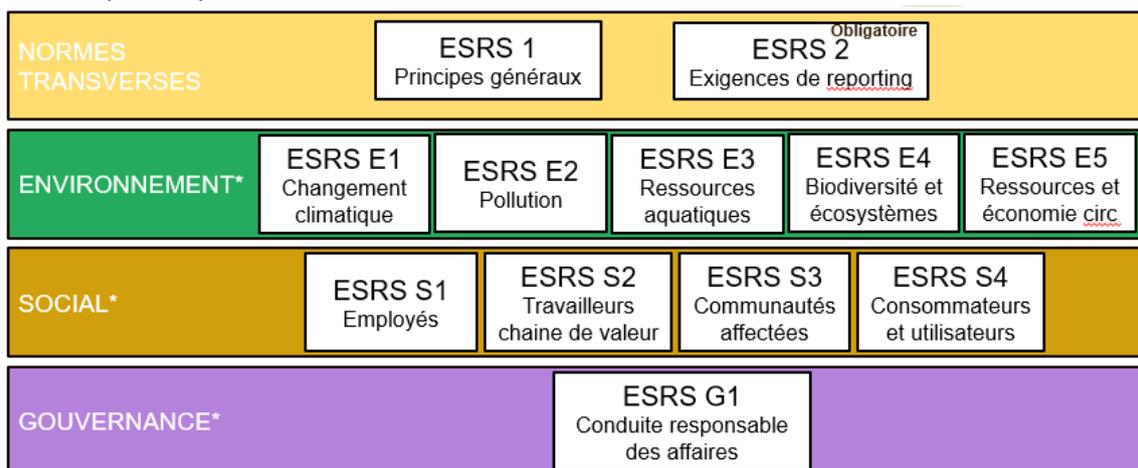
- Un jeu de normes communes à tous les secteurs d'activité
- Un jeu simplifié de normes communes à tous les secteurs d'activité
- Des jeux de normes spécifiques à certains secteurs, qui concerneront notamment l'agriculture, l'agroalimentaire et les activités liées à l'alimentation

Ces normes, aussi appelées « ESRS » pour *European Sustainability Reporting Standards*, ont été rédigées par l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), un groupe consultatif d'experts européens en matière d'information financière. En français, on les retrouve dans l'annexe 1 de l'acte délégué CSRD et elles portent sur trois grands enjeux de durabilité (souvent dits « ESG ») : environnement, social, gouvernance. En France, l'Autorité des normes comptables publie depuis 2023 différents guides d'application de ces ESRS⁶ pour faciliter leur compréhension.

La Coopération Agricole a contribué aux travaux des standards « alimentation » de l'EFRAG.

Les douze ESRS communs

Le visuel ci-après représente les douze ESRS communs à tous les secteurs d'activité :



* Soumis à l'analyse de double matérialité

On y distingue notamment les ESRS « thématiques », c'est-à-dire portant sur différentes thématiques ESG, et les ESRS « transverses » :

- Les **deux ESRS transverses sont obligatoires** :
 - o L'ESRS 1 est un guide pratique, sans exigence de publication liée, qui présente la marche à suivre pour réaliser le rapport de durabilité ;
 - o L'ESRS 2 recense les informations minimales que doit contenir ce rapport (voir Le contenu du rapport) – dont les indicateurs liés à la taxonomie européenne⁷ ;
- Les **ESRS thématiques ne sont pas obligatoires** : une analyse doit être faite au regard de l'importance, ou « matérialité », de chaque enjeu pour l'activité de la coopérative.

⁶ Autorité des normes comptables, Normes de durabilité

⁷ Pour en savoir plus sur la taxonomie européenne : Flash La Coopération Agricole (2021)



Construisons en commun l'avenir de chacun

43 rue Sedaine - CS 91115 - 75538 PARIS CEDEX 11 - Tél 01 44 17 57 00 - Fax 01 48 06 59 13
e-mail : info@lacoopagri.coop- www.lacooperationagricole.coop

- Si l'analyse conclue à la **non-pertinence** de l'enjeu, alors le rapport doit préciser que la coopérative s'est interrogée et a conclu à sa non-pertinence.
 - Si l'analyse conclue à la **pertinence** de l'enjeu, alors le rapport doit aborder la série d'indicateurs demandés par cet ESRS.
 - L'analyse peut révéler l'**enjeu pertinent mais certaines sous-thématiques ou indicateurs non-pertinents** : de la même manière, il convient de préciser que la coopérative s'est interrogée et a conclu à la non-pertinence de tel indicateur parmi l'ensemble des attendus de l'ESRS.
- Concernant l'**ESRS E1 sur le changement climatique, la charge de la preuve est renversée** : l'enjeu reste soumis à cette analyse mais si elle concluait l'enjeu non-pertinent alors la coopérative devrait très lourdement et scientifiquement argumenter cette position.

L'analyse de double matérialité

L'ESRS 1 présente dans son chapitre 3 les principes de l'analyse de l'importance (= matérialité) des enjeux au regard des activités de la coopérative et souligne le lien fort que l'organisation doit nouer avec l'ensemble de ses parties prenantes pour la bonne réalisation de cette analyse.

La Coopération Agricole publie en avril 2024 dans son guide « **Les parties prenantes au cœur de la démarche RSE** » une méthodologie pour identifier et dialoguer avec ses parties prenantes.

On parle d'analyse de « double matérialité » ou de « double importance » en regardant :

- L'importance du point de vue de l'impact
- L'importance du point de vue financier

Matérialité d'impact



- Impacts négatifs ou positifs de l'entreprise sur son environnement économique, social et naturel

=

impact de de l'entreprise sur sa chaîne de valeur



Double matérialité

Matérialité financière



- Impacts positifs (opportunités) et négatifs (risques) générés par l'environnement économique, social et naturel sur le développement, la performance et les résultats de l'entreprise

=

impact de l'écosystème sur l'entreprise

Des ressources permettent d'approfondir la méthodologie de cette analyse, notamment :

- Les guides EFRAG⁸ et de l'Observatoire de la RSE avec Audencia⁹
- Le guide de La Coopération Agricole sur les parties prenantes¹⁰

⁸ Consultez le [projet de normes PME en français](#) en suivant ce lien et [sur le site de l'EFRAG](#)

⁹ ORSE, « [Double matérialité des enjeux de durabilité : quels défis relever pour se préparer à la CSRD ?](#) »

¹⁰ Parution prochaine



Construisons en commun l'avenir de chacun

43 rue Sedaine - CS 91115 - 75538 PARIS CEDEX 11 - Tél 01 44 17 57 00 - Fax 01 48 06 59 13
e-mail : info@lacoopagri.coop - www.lacooperationagricole.coop

Les ESRS des PME volontaires

Les entreprises peuvent souhaiter rendre compte de la durabilité de leurs activités selon une base comparable aux rapports de durabilité : l'EFRAG travaille dans cet objectif à des jeux de normes simplifiées. À ce stade, trois modules sont envisagés :

- Un module « basique », avec environ une quinzaine d'indicateurs
- Un module « politiques, actions et cibles », pour les PME qui ont les mis en place
- Un module « attentes du marché », lié aux données requises par la finance durable

Une consultation publique¹¹ sur ces projets de normes est en cours jusqu'au 21 mai 2024.

Les labels RSE sectoriels permettent également aux coopératives de capitaliser sur leurs efforts en matière de durabilité pour préparer un rapport de durabilité en phase avec la CSRD¹².

La Coopération Agricole porte avec AFNOR Certification le label « Coopératives So Responsables », appuyé sur la norme ISO 26030 et adapté aux spécificités des coopératives.

Le contenu du rapport

Le Code du commerce, appuyé sur l'ESRS 2, précise les attendus liés à la publication des rapports de durabilité auxquelles sont soumis les coopératives :

*Article L. 232-6-3. I. : « Toute société qui est une grande entreprise [...] **inclut des informations en matière de durabilité** au sein d'une section distincte de son rapport de gestion. Ces informations permettent de comprendre les incidences de l'activité de la société sur les enjeux de durabilité ainsi que la manière dont ces enjeux influent sur l'évolution de ses affaires, de ses résultats et de sa situation. Les enjeux de durabilité comprennent les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernement d'entreprise. »*

Article R. 232-8-4. : Les informations prévues par au I. de l'article L. 232-6-3. décrivent :

1. Le **modèle commercial et la stratégie** de la société, en indiquant notamment :
 - a. Leur degré de résilience aux risques liés aux enjeux de durabilité
 - b. Les opportunités des enjeux de durabilité
 - c. Les plans pour assurer leur compatibilité avec la transition vers une économie durable et limiter le réchauffement climatique à 1,5° conformément à l'accord de Paris, y compris les actions prises ou envisagées et les plans financiers et d'investissement
 - d. Leur prise en compte des parties prenantes et des incidences de l'activité sur les enjeux de durabilité
2. Les **objectifs, leurs échéances et les progrès** accomplis
3. Le **rôle des organes de direction**, d'administration ou de surveillance
4. Les **politiques de la société concernant les enjeux** de durabilité
5. Les **incitations liées aux enjeux de durabilité** octroyées par la société aux organes de direction, d'administration ou de surveillance
6. La **procédure de vigilance raisonnable et les incidences négatives** recensées
7. Les **principales incidences négatives potentielles ou réelles et les mesures** associées

¹¹ EFRAG, [Public consultation on two exposure drafts on sustainability reporting standards for SMEs](#)

¹² AFNOR, [Livre blanc : Label Engagé RSE et reporting de durabilité](#)



Construisons en commun l'avenir de chacun

43 rue Sedaine - CS 91115 - 75538 PARIS CEDEX 11 - Tél 01 44 17 57 00 - Fax 01 48 06 59 13
e-mail : info@lacoopagri.coop - www.lacooperationagricole.coop

8. Les **principaux risques**, y compris les principales dépendances et la manière dont la société gère ces risques

Ces informations :

- Sont accompagnées d'**indicateurs** avec des objectifs qui reposent (notamment pour la réduction des gaz à effet de serre) sur des **données scientifiques probantes**
- Portent **sur l'organisation et sur sa chaîne de valeur**



- Ont des **horizons temporels** :
 - o à court terme (1 an) ;
 - o à moyen terme (1 à 5 ans) ;
 - o à long terme (supérieur à 5 ans) ;
- Comprennent une description du processus mis en œuvre pour déterminer les informations incluses dans le rapport (= analyse de double matérialité)

L'audit du rapport de durabilité

La vérification du rapport par un auditeur de durabilité est obligatoire : réalisée par un Commissaire aux comptes formé ou par un prestataire de service d'assurance indépendant, l'objectif de cette mission est de vérifier que les informations de durabilité sont bien conformes aux normes adoptées par l'Union européenne. La CSRD et sa transposition française amènent en effet à une **refonte totale du système d'audit**, à laquelle est d'ailleurs consacrée la majorité des textes français :

- Pages 10 à 37 de l'ordonnance ;
- Pages 6 à 49 du décret ;
- Les deux arrêtés ministériels ;
- À noter : le décret relatif aux conditions d'inscription des réviseurs agréés du secteur coopératif agricole est également modifié (article 19, XVI. du décret)

Une montée en compétences progressive des entreprises et des vérificateurs est prévue via les dispositifs d'assurance « limitée » pendant les deux premiers exercices, 2025 et 2026, puis d'assurance « raisonnable » à partir de l'exercice 2027.

Des sanctions liées à cette vérification sont prévues par les textes français :

Ne pas désigner de commissaire aux comptes ou d'un organisme tiers indépendant Ne pas le convoquer à l'assemblée générale	Deux ans de prison et 30 000€ d'amende
Faire obstacles aux vérifications et contrôles des commissaires aux comptes ou experts nommés	Cinq ans de prison et 75 000€ d'amende
Exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes ou d'expert et autres obligations liées aux organismes de contrôle	De six mois à cinq ans de prison et De 7 500€ à 75 000€ d'amende



Construisons en commun l'avenir de chacun

43 rue Sedaine - CS 91115 - 75538 PARIS CEDEX 11 - Tél 01 44 17 57 00 - Fax 01 48 06 59 13
e-mail : info@lacoopagri.coop- www.lacooperationagricole.coop

Mettre en œuvre la CSRD dans ma coopérative

Les étapes recommandées avant de prendre en main de la CSRD dans votre coopérative sont :

1. Vérifier où se situe votre coopérative ou groupe coopératif par rapport aux seuils
2. Formaliser votre RSE et vos enjeux de durabilité
 - Sensibiliser et impliquer la gouvernance (direction, conseil d'administration)
 - Construire une équipe projet transversale avec les expertises de la coopérative
 - Identifier les actions en lien avec la RSE déjà menées dans la coopérative
3. Anticiper les futures obligations
 - Choisir son auditeur de durabilité
 - Commissaire aux comptes
 - Prestataire de service indépendant
 - Préparer son analyse de matérialité et cartographier ses parties prenantes
 - Analyser les écarts avec l'éventuel reporting actuel
 - Définir les priorités dans la préparation des informations à publier
 - Quand c'est possible, conduire un 1^{er} exercice de reporting « à blanc »

La Coopération Agricole s'organise pour vous accompagner dans la CSRD : un « GT CSRD » ouvert à toutes les coopératives est réuni depuis octobre 2023 pour travailler la technique liée à la CSRD, deux webinaires étaient organisés en décembre 2023 et février 2024 et les outils RSE du réseau sont en cours d'adaptation à la CSRD. **Objectif : être prêts pour l'été 2024.**

SAVE THE DATE : La Coopération Agricole vous donne rendez-vous **mardi 24 septembre 2024** à Paris pour une édition des « matinales », une grande conférence LCA, dédiée à la CSRD.

Contacts RSE

Retrouvez les accompagnements RSE actuels, les contacts et un trombinoscope des collaborateurs du réseau spécialisés en RSE dans le Parcours RSE de La Coopération Agricole.

CONTACT CSRD

Quentin PAUCHARD
Responsable RSE & économie circulaire
+33 (0)1 44 17 57 09 – gpauchard@lacoopagri.coop



Vous souhaitez un éclairage sur une thématique en particulier ? Dites-le-nous !

