



**AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES**

Déployer les ESRS :

Un outil de pilotage au service de la transition

Version juin 2024

Ce guide a été élaboré par l’Autorité des normes comptables (‘ANC’) et discuté au sein de la Commission des normes d’information en matière de durabilité de l’ANC qui comporte une représentation de l’ensemble des parties prenantes.

Il a également été préparé en concertation avec des organisations représentantes des entreprises, des auditeurs et des experts-comptables, parmi lesquelles figurent l’Association française des entreprises privées (‘AFEP’), la Confédération des petites et moyennes entreprises (‘CPME’), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (‘CNCC’), le Conseil national de l’ordre des experts-comptables (‘CNOEC’), le Mouvement des entreprises de France (‘MEDEF’), et Middle Next.

Ce document a été transmis au secrétariat de l’EFRAG. Toutefois, n’ayant pas de valeur juridique, il n’a pas été validé par le Board et le « *Technical Expert Group* » (‘TEG’) du « *European Financial Reporting Advisory Group* » (‘EFRAG’), comme précisé dans le disclaimer en dernière page.

Retrouvez le guide d’application sur le [site de l’ANC](#).

Introduction

A qui s'adresse ce guide ?

Ce guide sur l'application des douze « *European Sustainability Reporting Standards* » ('ESRS') tout secteur vulgarise les exigences de publication pour les entreprises françaises soumises à la « *Corporate Sustainability Reporting Directive* » ('CSRD'). Actuellement conçue pour les entreprises déjà engagées dans l'établissement d'un reporting de durabilité, cette version sera adaptée ultérieurement afin d'accompagner de manière plus pédagogique les nouvelles entreprises entrantes.

Quels sont l'objectif et la portée de ce guide ?

Son objectif est de synthétiser certains aspects des ESRS en français pour faciliter leur compréhension et mise en œuvre.

Ce guide complète les « [Implementation guidance documents](#) » publiés par l'EFRAG, ainsi que les réponses apportées dans le cadre de sa [plateforme Q&A](#). Il n'a pas de valeur juridique, seul l'acte délégué du 31 juillet 2023 est juridiquement contraignant. Les ESRS nécessitent donc une lecture attentive.

Le guide est structuré sous la forme de fiches de questions et réponses détaillées par ESRS qui seront continuellement enrichies au fil du temps. Cette version couvre les neuf ESRS suivantes :

- ESRS 1 – « Principes généraux »,
- ESRS 2 – « Informations générales à fournir »,
- ESRS E1 – « Changement climatique »,
- ESRS E4 – « Biodiversité et écosystèmes »,
- ESRS S1 – « Personnel de l'entreprise »,
- ESRS S2, S3 & S4 – « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » & « Consommateurs et utilisateurs finaux »,
- ESRS G1 – « Conduite des affaires ».

Comment fonctionnent les ESRS ?

Les ESRS constituent avant tout un outil de pilotage de la trajectoire des entreprises vers des stratégies et modèles d'affaires durables, avant d'être un instrument de transparence.

Les ESRS imposent des obligations en matière de transparence, mais elles ne prescrivent aucune obligation en matière de comportement. Lorsqu'une information est exigée concernant les politiques, les actions et les cibles liés aux enjeux de durabilité, l'entreprise doit publier ce qu'elle fait ou a l'intention de faire dans ce domaine conformément aux ESRS, mais elle a également la possibilité de déclarer qu'elle n'a pas adopté de politique en matière de durabilité. Les informations sur les politiques, actions, cibles et indicateurs ne sont requises que lorsque les enjeux sont considérés comme matériels.





Table des matières

Section n°1 : Normes transversales

Fiche sur ESRS 1 : « Principes généraux »

7 questions, pages 7-9

Fiche sur ESRS 2 : « Informations générales »

7 questions, pages 10-15

Section n°2 : Normes environnementales

Fiche sur ESRS E1 : « Changement climatique »

14 questions, pages 18-30

Fiche sur ESRS E4 : « Biodiversité et écosystèmes »

17 questions, pages 33-45

Section n°3 : Normes sociales

Fiche sur ESRS S1 : « Personnel de l'entreprise »

10 questions, pages 48-54

Fiche sur ESRS S2, S3 & S4 : « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » & « Consommateurs et utilisateurs finaux »

9 questions, pages 56-61

Section n°4 : Normes de gouvernance

Fiche sur ESRS G1 : « Conduite des affaires »

8 questions, pages 64-69

1

**Normes
transversales**

Table des matières

ESRS 1 – « Principes généraux »

Q1 : Quelles ESRS les entreprises doivent-elles appliquer ?

Q2 : Comment mettre en œuvre une analyse de matérialité (section 3) ?

Q3 : Comment réaliser une analyse de matérialité proportionnée aux enjeux et à la taille de l'entreprise ?

Q4 : Sur quel périmètre reporter les informations de durabilité (section 5) ?

Q5 : Pour quelles informations faut-il distinguer les horizons de temps (section 6) ?

Q6 : Comment présenter l'état de durabilité et la connectivité avec les états financiers (sections 8 & 9) ?

Q7 : Quelle période de reporting retenir (section 6) ?

ESRS 2 – « Informations générales »

Q1 : Que signifie la notion de gouvernance ?

Q2 : Quelles sont les informations attendues en matière de gouvernance (GOV) ?

Q3 : Quelles sont les informations attendues en matière de stratégie et de modèle d'affaires (SBM) ?

Q4 : Quelles sont les informations attendues en matière d'impacts, de risques et d'opportunités (IRO) ?

Q5 : Quelles sont les informations obligatoires à reporter ?

Q6 : Comment s'articulent les exigences de publication de ESRS 2 avec les exigences correspondantes dans les normes thématiques ?

Q7 : Comment fonctionnent les exigences de publication minimales (MDR) ?

ESRS 1 – « Principes généraux »

Q1 : Quelles ESRS les entreprises doivent-elles appliquer ?

Les grandes entreprises¹ doivent appliquer les **12 ESRS tout secteur** (« *sector-agnostic* »), conformément au règlement délégué du 31 juillet 2023, notamment ses annexes 1 ([ESRS](#)) et 2 ([glossaire](#)), à partir de l'exercice 2024 pour les entreprises dans le champ d'application de la « *Non-Financial Reporting Directive* » ('[NFRD](#)') ou 2025 pour les autres grandes entreprises dans le champ d'application de la [CSRD](#). Elles sont tenues de compléter les informations requises dans ces 12 ESRS par des **informations spécifiques** (« *entity-specific* ») pour traiter les enjeux de durabilité matériels non couverts (ou non suffisamment couverts) par les ESRS si elles en ont identifiés.² Ces informations spécifiques (gouvernance, stratégie, politiques, plans d'action, cibles ou indicateurs) ne sont pas normées, mais elles doivent respecter les critères établis dans ESRS 1 annexe B (caractéristiques qualitatives).

Lorsque les **ESRS sectorielles** seront disponibles sous forme de règlements délégués, les entreprises devront progressivement appliquer les normes sectorielles correspondant à leur(s) secteur(s) d'activité à partir de l'exercice 2027.³ Dans l'attente des normes sectorielles, les informations spécifiques à l'entité permettront d'adresser les enjeux sectoriels matériels.

A terme, les grandes entreprises appliqueront donc les 12 ESRS tout secteur, ainsi que le ou les norme(s) sectorielle(s) applicable(s) en fonction de leur(s) secteur(s) d'activité, tout en complétant leur reporting par des informations spécifiques pertinentes.⁴

Q2 : Comment mettre en œuvre une analyse de matérialité (section 3) ?

L'approche de l'analyse de matérialité s'inscrit à deux niveaux :

1. **[Etape 1] la matérialité des enjeux de durabilité** (du fait d'**impacts**, de **risques** et d'**opportunités** ('IRO') matériels visés ci-après par le terme « enjeux de durabilité »),
2. **[Etape 2] la matérialité de l'information.**

Q2.1 : Approche générale :

L'analyse de double matérialité correspond à l'identification des enjeux matériels de durabilité pour l'entreprise (sous l'angle de la performance financière), ainsi que pour la société et l'environnement. En conséquence, cette étape représente un point de départ pour le reporting de durabilité, mais elle ne doit pas mobiliser des efforts

¹ Les grandes entreprises désignent les entreprises qui dépassent deux des trois critères suivants conformément à la CSRD : 250 employés, 25 millions d'euros de bilan, et 50 millions d'euros de chiffre d'affaires.

² Compte tenu que les normes sectorielles ne sont pas encore disponibles, les entreprises ont la possibilité pendant les trois premières années de publication d'adopter des mesures transitoires lors de la préparation des informations spécifiques à l'entité : en priorité, elles peuvent intégrer les informations spécifiques déjà publiées au cours des périodes précédentes, ainsi que les informations sectorielles en se référant aux bonnes pratiques et/ou aux cadres ou normes disponibles.

³ Un secteur d'activité est considéré lorsqu'il représente plus de 10 % du chiffre d'affaires de l'entreprise et/ou s'il est lié à des impacts matériels.

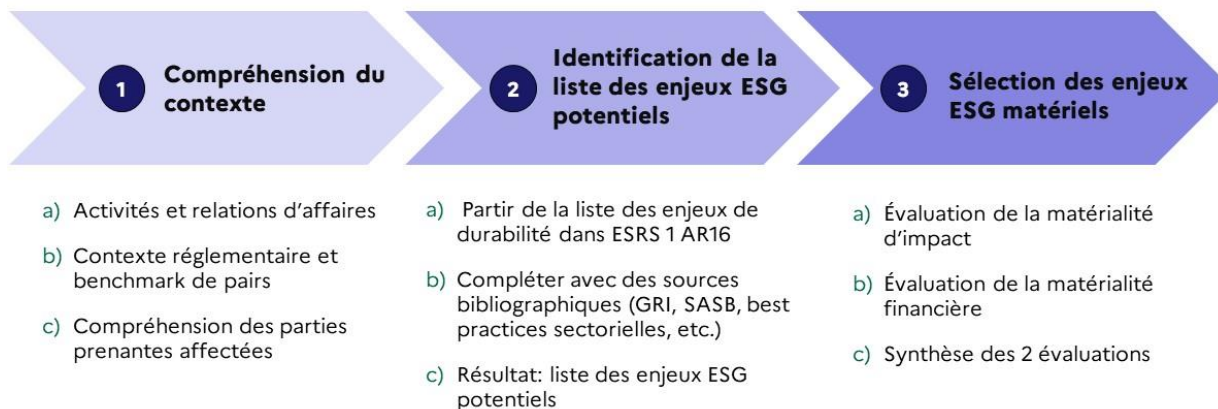
⁴ La Direction générale du Trésor a publié une [notice relative à la transposition de la CSRD](#), qui précise les entités concernées, le calendrier d'application, et les normes d'information applicables.

disproportionnés par rapport aux politiques, actions et cibles liées aux enjeux de durabilité que l'entreprise a décidé de mettre en œuvre. Ceci est particulièrement important compte tenu des résultats qui s'avèrent souvent manifestes par rapport au secteur(s) d'activités et localisation(s) de l'entreprise.

Bien que les ESRS ne prescrivent pas d'approche, cette analyse en entonnoir peut s'effectuer selon ces trois étapes (cf. guide de l'EFRAG sur l'analyse de matérialité) :

Figure n°1

Les étapes de l'analyse de double matérialité des enjeux ESG (IRO)



Quelques points d'attention méthodologiques à garder en tête

- De manière analogue à l'approche généralement adoptée pour identifier les facteurs de risques financiers de l'entreprise, l'identification des enjeux de durabilité portent sur l'**ensemble de la chaîne de valeur en amont et en aval**. Ainsi, les pratiques des fournisseurs ou l'usage des produits et services peuvent générer des impacts, des risques ou des opportunités associés aux thématiques environnementales, sociales et de gouvernance ('ESG') (visées ci-après par le terme « thématiques de durabilité »).
- L'analyse est conduite sur les enjeux de durabilité « bruts » avant prise en compte des actions mises en œuvre par l'entreprise pour traiter ces enjeux, car c'est l'objet même de l'état de durabilité que de présenter ces actions et résultats.⁵
- Les ESRS demandent de distinguer les **impacts** (positifs ou négatifs) des **risques et opportunités** même si, en pratique, la plupart des impacts sont amenés à se traduire en risques et opportunités de plus en plus rapidement compte tenu de l'accélération des évolutions mondiales (dont le changement climatique).

⁵ Une exception se présente dans certains cas où les actions mises en œuvre par l'entreprise génèrent à leur tour des enjeux de durabilité. Ces enjeux doivent alors être identifiés, comme expliqué dans la section 3.6 de ESRS 1 « Impacts ou risques matériels découlant d'actions menées pour traiter les enjeux de durabilité ».

Q2.2 : Liste des enjeux de durabilité

Les éléments à prendre en considération dans la définition d'une liste d'enjeux à intégrer à l'analyse de matérialité sont les suivants :

Niveau tout secteur	Niveau sectoriel	Niveau spécifique à l'entité
La première source à utiliser pour identifier les enjeux est la liste fournie dans l'Application Requirement ('AR') 16 de ESRS 1 bien que sa structure et la qualité de son contenu varient en fonction des thématiques de durabilité. ⁶	Cette liste doit être complétée par l'examen des enjeux sectoriels qui seront introduits dans le cadre des ESRS sectorielles. Dans l'attente de ces normes, les cadres volontaires tels que ceux promulgués par le « <i>Sustainability Accounting Standards Board</i> » ('SASB') – « Materiality Finder », la « <i>Global Reporting Initiative</i> » ('GRI') – « Sector Program », et le « <i>Morgan Stanley Capital International</i> » ('MSCI') – « ESG Industry Materiality Map », peuvent être consultés. Une étude comparative des enjeux sélectionnés par les pairs peut également fournir des indications utiles.	Les informations spécifiques à l'entité devront également être prises en compte lorsqu'elles illustrent de manière pertinente le contexte des activités de l'entreprise.

Q2.3 : Rôle des parties prenantes et des procédures de vigilance raisonnable⁷

Les préoccupations des parties prenantes, qu'il s'agisse des employés, des clients, des fournisseurs, des représentants des travailleurs, des autorités, des ONG, etc., doivent également alimenter la liste des enjeux identifiés. La consultation formelle des parties prenantes n'est cependant pas obligatoire. Le dialogue avec les parties prenantes est

⁶ Il s'agit d'une liste tout secteur des enjeux, des sous-enjeux et des sous-sous-enjeux. Si l'entreprise doit obligatoirement tenir compte de cette liste quel que soit son secteur d'activité, la granularité des enjeux est à affiner en fonction de l'entreprise (e.g., taille, secteur).

⁷ La vigilance raisonnable (« *due diligence* ») est encadrée par la Loi sur le devoir de vigilance de 2017 en France. La Commission européenne a proposé en 2022 la « *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* » ('CS3D'), afin d'harmoniser le cadre européen en matière de vigilance raisonnable. Cette proposition de directive, toujours en discussion à la date de rédaction de cette publication, vise à prescrire des obligations de comportement, notamment l'identification, la prévention et la limitation des impacts négatifs de l'entreprise sur les droits humains et l'environnement. Son contenu serait plus détaillé que celui de la loi française, et son périmètre serait élargi. La CSRD, réglementation qui encadre le reporting de durabilité, prescrit de manière complémentaire des obligations de transparence en la matière, telles que l'existence de plans de transition climat.

en revanche encouragé dans la mesure où il permet de faciliter la compréhension par l'entreprise des intérêts et points de vue des principales parties prenantes liées à sa stratégie et son modèle d'affaires, conformément à l'exigence de publication SBM-2 (cf. voir Q3 dans la fiche ESRS 2). Les entreprises peuvent utilement regarder ce qu'elles ont comme informations disponibles issues de leurs relations existantes avec leurs parties prenantes.

De plus, les procédures de vigilance raisonnable effectuées dans le cadre de la loi française relative au devoir de vigilance ou demain de la « *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* » ('CS3D') contribuent à l'élaboration de la liste des enjeux en regroupant des points critiques ou « *hotspots* » similaires identifiés dans la chaîne de valeur.

Q2.4 : Sélection des enjeux matériels

A partir de la liste des enjeux identifiés, les entreprises doivent hiérarchiser, en utilisant les critères fournis par ESRS 1 (cf. voir Q2.5 dans la fiche ESRS 1), les enjeux les plus matériels au regard de la société et l'environnement ainsi que de l'entreprise. Pour éviter des évaluations trop subjectives, il est recommandé de confronter les points de vue de plusieurs fonctions au sein de l'entreprise, en veillant à ce que les personnes consultées aient une expérience professionnelle et des compétences appropriées en lien avec les impacts et leurs effets financiers. Les fonctions Ressources humaines, Environnement, Opérations/Production, Recherche & Développement/conception, Marketing/ventes, Finance, Achats, Juridique, ainsi que les représentants des travailleurs, peuvent ainsi apporter une contribution utile à ce processus. Cette démarche revêt également un caractère pédagogique visant à favoriser un alignement interne sur les enjeux prioritaires. Le recours à la bibliographie et aux sources scientifiques est également souhaitable.

Q2.5: Application des critères d'évaluation et utilisation de seuils de matérialité quantitatifs et/ou qualitatifs

La matérialité d'un enjeu doit être évaluée au regard des critères suivants :

- **[Impacts négatifs]** la gravité de l'impact (laquelle dépend de son ampleur, son étendue et son caractère irrémédiable) et sa probabilité d'occurrence (dans le cas des impacts potentiels) – pour les impacts négatifs potentiels sur les droits humains, la gravité de l'impact prévaut sur sa probabilité d'occurrence,
- **[Impacts positifs]** l'ampleur et l'étendue de l'impact, et sa probabilité d'occurrence (dans le cas des impacts potentiels),
- **[Risques et opportunités]** l'ampleur de l'impact, et sa probabilité d'occurrence.

La traduction de ces critères en seuils quantitatifs (ordres de grandeur) n'est pas obligatoire, mais elle peut être utile notamment pour les plus grandes entreprises. Une approche proportionnée est recommandée. Il ne faut pas perdre de vue la finalité de l'exercice, qui est la pertinence des enjeux de durabilité retenus et la représentation fidèle de ces informations, au-delà du niveau de détail de la méthode appliquée. Dans certains cas, une évaluation qualitative, étayée par des références comparables, peut constituer une base solide à l'analyse. A moyen terme, les enjeux matériels propres aux secteurs d'activités seront listés dans les normes sectorielles actuellement en cours de développement.

Q2.6 : Comment passer de la matérialité des enjeux à celle des informations ?

L'analyse de la matérialité des informations élémentaires (points de données ou « *data points* ») associées aux enjeux matériels peut s'avérer moins évidente. Les entreprises publient les informations requises dès qu'elles estiment, au cours de cette analyse de la matérialité des informations, que celles-ci sont pertinentes. La matérialité des informations s'appréhende en fonction des critères suivants : (i) l'importance de l'information élémentaire pour décrire l'enjeu ou (ii) son utilité pour répondre aux besoins des utilisateurs. En pratique, il faudra justifier au certificateur (et au régulateur le cas échéant), les raisons d'omettre des informations élémentaires requises dans les normes lorsqu'elles sont liées à un enjeu matériel.

Il est essentiel de faire une distinction dans l'approche à suivre en ce qui concerne la matérialité de l'information entre les politiques, les actions et les cibles d'une part, et les indicateurs d'autre part.

- **Politiques, actions et cibles** : les entreprises doivent être transparentes sur l'ensemble des exigences de publication et des informations élémentaires. Si les politiques, les actions et les cibles sur les enjeux matériels ne sont pas adoptées, l'entreprise doit le mentionner.
- **Indicateurs** : les informations élémentaires prescrites par une exigence de publication doivent être incluses si elles sont jugées matérielles. Les informations peuvent donc être omises si elles ne sont pas considérées matérielles.

Q2.7 : Quel niveau de désagrégation retenir (cas des multiples secteurs d'activités et géographiques) ?

La matérialité s'apprécie au niveau du groupe et nécessite une étape de sélection et de hiérarchisation pour n'obscurcir ni l'état de durabilité, ni les enjeux. Son résultat n'est pas la juxtaposition des enjeux matériels de chaque site, pays ou filiale.

Cependant, les enjeux ou événements particulièrement matériels (du fait de leur gravité ou probabilité d'occurrence) identifiés au niveau des filiales, pays ou sites doivent être présentés. Il convient de noter que certains enjeux ont des impacts principalement locaux, tels que les consommations et rejets d'eau dans les zones de stress hydrique.

Lorsque l'entreprise exerce des activités dans plusieurs secteurs, une analyse de matérialité est recommandée sur chacun des secteurs significatifs. Conformément à ESRS 2, un secteur est considéré significatif pour l'entreprise s'il répond à l'un des critères suivants : il représente plus de 10 % du chiffre d'affaires, ou il est associé à des impacts négatifs particulièrement matériels.

Dans le cas d'une exemption des filiales, si des différences significatives existent entre les enjeux de durabilité du groupe et ceux des filiales exemptées, l'entreprise doit fournir une description des enjeux propres aux filiales exemptées. Pour évaluer le caractère significatif des enjeux propres aux filiales exemptées, l'entreprise doit prendre en compte le fait que les activités des filiales sont exercées dans des secteurs différents de ceux du groupe.

Q2.8 : Quelle documentation du processus ?

Le processus d'analyse de matérialité doit être documenté pour pouvoir en rendre compte à la gouvernance de l'entreprise et en prévision de la certification. Aucune obligation spécifique ne figure dans les ESRS à cet égard. Néanmoins, une présentation d'ensemble du processus est requise dans le cadre de ESRS 2 IRO-1. Des détails sur le

processus d'analyse de matérialité sont également demandés dans quelques ESRS thématiques (notamment sur le climat et la biodiversité) (cf. voir Q6 dans la fiche sur ESRS 2).

Q2.9 : Quelle fréquence de mise à jour ?

Les enjeux de durabilité matériels doivent être mis à jour **chaque année**. En pratique, si l'entreprise peut démontrer qu'il n'y a pas eu d'événement significatif ou de changement de circonstances susceptible de modifier les résultats de l'analyse de matérialité (e.g., changements dans les activités ou la structure de l'entreprise ou de la chaîne de valeur), il n'est pas nécessaire de recommencer le processus complet. Il est recommandé d'opérer une revue approfondie de l'analyse de matérialité environ tous les trois ans pour tenir compte de la vitesse des changements dans le monde actuel.

Q3 : Comment réaliser une analyse de matérialité proportionnée aux enjeux et à la taille de l'entreprise ?

Le processus d'analyse de double matérialité doit être proportionné à la **taille** et aux **enjeux de durabilité** des entreprises et de leur chaîne de valeur. En particulier, la granularité de l'univers des enjeux, les critères d'évaluation, les seuils retenus, l'implication des parties prenantes, la documentation du processus peuvent être adaptés aux spécificités de l'entreprise. Les descriptions méthodologiques détaillées, incluant par exemple des notations quantitatives approfondies pour l'ensemble des enjeux à partir de chacun des critères, s'appliquent aux situations complexes. Certaines entreprises n'ont pas d'enjeux de durabilité stratégiques nécessitant un plan de transition pour changer leur modèle d'affaires ou ont peu d'enjeux matériels nécessitant des politiques et plans d'action par rapport à d'autres entreprises.

Q4 : Sur quel périmètre reporter les informations de durabilité (section 5) ?

L'entreprise reporte son état de durabilité sur le même périmètre que ses états financiers.

Il convient de distinguer le périmètre des informations de durabilité selon trois niveaux :

- les **enjeux de durabilité** sont analysés sur l'ensemble de la chaîne de valeur, de manière similaire à l'approche appliquée pour l'identification des facteurs de risque de l'entreprise ;
- les **politiques, les actions et les cibles** ont une portée définie par l'entreprise, autrement dit leur périmètre de mise en œuvre est à la main de l'entreprise ; les politiques relatives aux droits humains portent souvent sur un périmètre plus large que le seul périmètre financier dans le contexte du devoir de vigilance français ;
- les **indicateurs** tout secteur doivent être reportés sur les opérations propres de l'entreprise dans la plupart des cas⁸, mais ils peuvent faire l'objet d'un périmètre élargi pour certains indicateurs (cf. voir encadré ci-dessous).

En ce qui concerne les informations relatives aux indicateurs, le principe général vise à établir une symétrie entre le **périmètre de consolidation** de l'information financière et

⁸ Les ESRS ne fournissent pas de définition des opérations propres, mais elles correspondent au périmètre de consolidation financier (consolidé à 100 %). Les investissements minoritaires ne sont donc pas inclus dans le périmètre de calcul de ces indicateurs.

celui de l'information de durabilité. Les entités qui entrent dans le périmètre des opérations propres pour le calcul des indicateurs sont donc celles qui sont consolidées à 100 % dans les états financiers (ainsi que, le cas échéant, les filiales sous contrôle exclusif non consolidées car non-significatives au plan de la matérialité financière, mais à considérer potentiellement dans le cadre de la matérialité d'impact).

Un indicateur qui est apprécié comme matériel au niveau de l'ensemble du groupe doit inclure toutes les entités (mères et filiales contrôlées) qui constituent les opérations propres, et reporter sur ce périmètre. Cependant, dans le cas où la **contribution d'une entité est non significative**, cette dernière peut être omise du calcul de l'indicateur à condition que la somme des omissions ne soit pas significative, et sous réserve de justifier cette non-significativité et de maintenir une cohérence méthodologique dans le temps (e.g., impacts environnementaux de petits établissements tertiaires d'entreprises industrielles à fort impact environnementaux).

Pour qu'une filiale dans le champ de la CSRD, puisse bénéficier d'une **exemption de publication** de l'état de durabilité, un état de durabilité consolidé doit être publié au niveau de la mère sur un périmètre incluant cette filiale. L'exemption ne s'applique pas aux filiales qui sont des grandes entreprises cotées (titres de créance ou de capital) sur un marché réglementé de l'Union européenne ('UE').

Zoom sur le périmètre des indicateurs :

Les indicateurs doivent couvrir l'ensemble du périmètre consolidé dans la plupart des cas. Cependant, certains indicateurs peuvent être définis sur un périmètre élargi conformément aux exigences particulières des normes thématiques associées :

[Environnement]

E1-6 : les émissions de gaz à effet de serre ('GES') : les entités non contrôlées financièrement, mais pour lesquelles l'entreprise exerce le contrôle opérationnel des émissions sont consolidées et les émissions **indirectes** du Scope 3 portent par définition sur la chaîne de valeur ; ces émissions sont généralement estimées à partir de données d'activités de l'entreprise et de facteurs d'émission issus d'analyses de cycle de vie, de bases de données publiques ou de fournisseurs de rang 1 ;

E1-7 : les projets d'absorption et d'atténuation des GES dans la **chaîne de valeur** auxquels l'entreprise participe,

E2-4 : les quantités consolidées de polluants et microplastiques incluant ceux des actifs et des sites sous le **contrôle opérationnel** de l'entreprise,

E4-5 : les sites détenus, loués ou **gérés** à proximité de zones sensibles pour la biodiversité,

E5-4 : les flux de ressources entrants matériels utilisés dans les opérations propres et dans la **chaîne de valeur amont**,

E5-5 : les filières de traitement des déchets produits (les informations sont obtenues auprès des **prestataires de gestion des déchets**),

[Social]

S1-7 : les informations sur le **personnel non-salarié**, c'est-à-dire les travailleurs indépendants et intérimaires de la société mère et des filiales,

S1-14 : le nombre de décès résultant d'accidents du travail et de problèmes de santé au travail d'**autres travailleurs**, tels que ceux de la chaîne de valeur travaillant sur les sites de l'entreprise,

[Gouvernance]

G1-4 : le nombre de condamnations et le montant des amendes pour violation des lois anti-corruption (l'exigence de publication inclut les incidents impliquant des **acteurs de la chaîne de valeur** uniquement lorsque l'entreprise ou les employés sont directement impliqués).

Le cas des indicateurs spécifiques à l'entité

Ils peuvent porter sur la chaîne de valeur si cela est pertinent (e.g., la consommation d'eau dans les zones de stress hydrique sur la chaîne de valeur peut être pertinente dans certaines industries).

Que signifie la notion de contrôle opérationnel ?

Le contrôle opérationnel désigne la capacité à diriger les activités opérationnelles et les relations de l'entité, du site, de l'opération ou de l'actif (i.e., contrôle des opérations en matière de durabilité). La notion de contrôle opérationnel s'applique en dehors des situations de contrôle financier (i.e., filiales), dans le cadre d'une relation contractuelle (e.g., contrats de concession, de prestation, de franchise, etc.) pour gérer des actifs ou des activités.⁹ La prise en compte du contrôle opérationnel est précisée dans les ESRS E1, E2 et E4 (e.g., émissions de GES, quantités de polluants, et sites associés à des enjeux de biodiversité matériels).

Pour résumer, la CSRD ne requiert pas une collecte systématique de données quantitatives auprès des acteurs de la chaîne de valeur. Seules les banques, les assurances et les sociétés de gestion pourraient avoir ce besoin dans le cadre de la connaissance de leurs contreparties financées ou assurées (à déterminer dans les normes sectorielles pour le secteur financier). Des investigations auprès d'acteurs de la chaîne de valeur (audits ponctuels) peuvent être diligentées dans le cadre d'autres réglementations comme le devoir de vigilance ou la loi Sapin 2. Les résultats synthétisés de ces travaux alimenteront l'identification des enjeux matériels dans le cadre de la CSRD, potentiellement à travers une incorporation par référence (cf. voir Q6 dans la fiche sur ESRS 1).

Q5 : Pour quelles informations faut-il distinguer les horizons de temps (section 6) ?

Les informations sur les impacts, risques et opportunités, leurs effets financiers attendus, le plan de transition climat et l'analyse de la résilience de la stratégie et du modèle d'affaires sont liées et doivent être présentées par horizon de temps. Ces informations reposent sur des scénarios qui sont eux-mêmes développés par horizon de temps.

⁹ La notion de contrôle opérationnel dépend des secteurs. Par exemple, dans le secteur du pétrole et du gaz, le recours à des baux ou des accords ou contrats de concession ou de partage de production permettent de déterminer le contrôle opérationnel.

Sur le plan opérationnel, les plans d'action, les plans d'investissement et les objectifs doivent également être définis par horizon temporel. Il est important de souligner que les horizons de temps définis spécifiquement dans les ESRS thématiques prévalent sur les horizons génériques de ESRS 1. Par exemple, ESRS E1 exige que les objectifs de réduction des émissions de GES soient fixés sur des périodes de 5 ans à partir de 2030.

Pour favoriser la comparabilité, ESRS 1 fixe des horizons de temps pour le court-terme (1 an), le moyen-terme (2-5 ans), et le long-terme (>5 ans), lorsqu'ils sont pertinents compte tenu des activités de l'entreprise, tout en laissant une certaine flexibilité dans leur définition en cas de circonstances spécifiques. ESRS E1 introduit également un horizon de très long-terme (>10 ans).

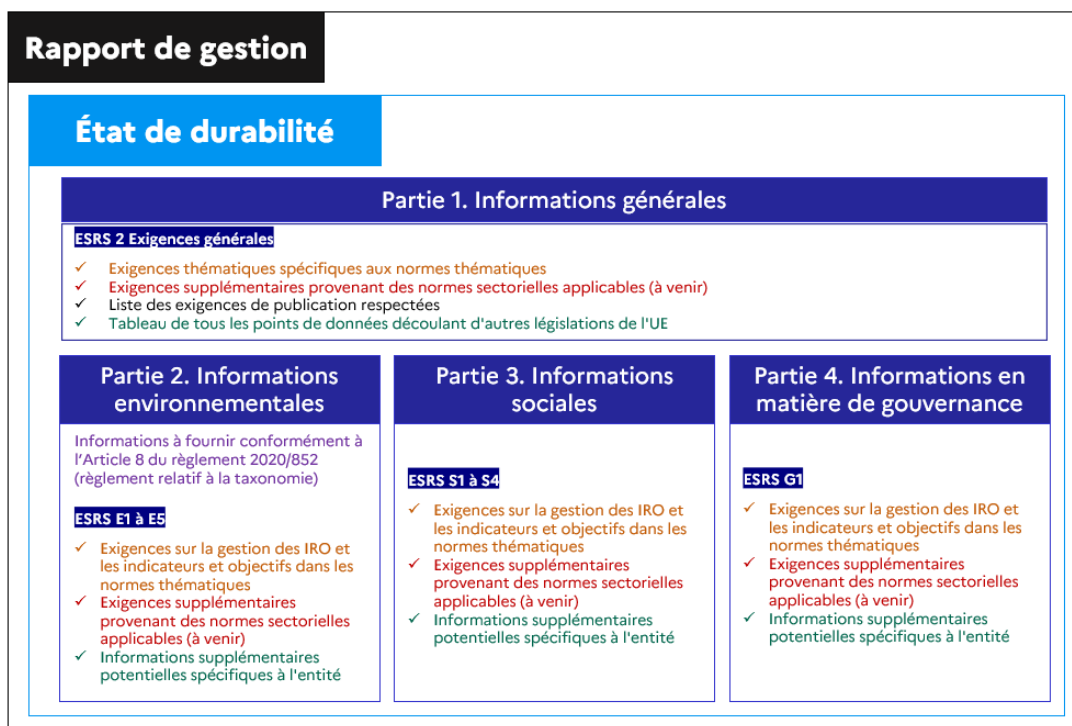
Q6 : Comment présenter l'état de durabilité et la connectivité avec les états financiers (sections 8 et 9) ?

L'état de durabilité doit être présenté dans une section spécifique du rapport de gestion. La structure est précisée dans l'annexe D de ESRS 1. Elle comprend quatre parties :

- **[Partie 1]** les informations générales (c'est-à-dire les informations exigées par ESRS 2),
- **[Partie 2]** les informations environnementales (c'est-à-dire les informations exigées par ESRS E1 à E5, les informations spécifiques et sectorielles applicables, et les tableaux et les informations contextuelles de la Taxonomie environnementale de l'UE),
- **[Partie 3]** les informations sociales (c'est-à-dire les informations exigées par ESRS S1 à S4 et les informations spécifiques et sectorielles applicables), et
- **[Partie 4]** les informations de gouvernance (c'est-à-dire les informations exigées par ESRS G1 et les informations spécifiques et sectorielles applicables).

Figure n°2

La structure de l'état de durabilité



La structure est alignée avec celle de la GRI¹⁰ (présentation générale de l'entreprise, sa gouvernance et ses enjeux de durabilité puis le détail des politiques et actions par enjeu de durabilité matériel). Une présentation par partie prenante (e.g., enjeux pour les consommateurs, pour les fournisseurs, pour les employés, etc.) ne sera donc plus possible.

Afin d'éviter les redondances, ESRS 1 autorise l'incorporation de parties développées ailleurs, notamment dans le rapport de gestion ou le document d'enregistrement universel, par une simple référence à condition que ces informations aient les mêmes caractéristiques notamment en matière de fiabilité. Cela concerne généralement les parties relatives à la description de l'activité et de la stratégie de l'entreprise, sa gouvernance, les politiques de rémunération, les facteurs de risque, ou encore le devoir de vigilance.

La cohérence entre l'état de durabilité et les états financiers doit être assurée et expliquée pour les montants, les hypothèses et les projections importantes. Les montants matériels provenant des états financiers doivent faire l'objet de l'insertion d'une référence, bien que la formalisation de la réconciliation sous la forme d'un tableau de passage entre les montants de l'état de durabilité et des états financiers reste facultative.

Q7 : Quelle période de reporting retenir (section 6) ?

La période de reporting de l'état de durabilité doit correspondre à celle des états financiers. Toutefois, il est possible que des informations, difficiles à obtenir dans les délais de publication, proviennent de périodes différentes ou décalées, à condition que cela n'altère pas la comparabilité dans le temps et la comparabilité avec les pairs.

Dans le cas d'une collecte de données sur des périodes décalées, il convient de s'assurer qu'aucun événement significatif ou changement de circonstances susceptible de modifier les informations n'a eu lieu pendant la période intercalaire jusqu'à la date de clôture.

¹⁰ Un accord de coopération a été conclu entre la GRI et l'EFRAG, le 30 novembre 2023, l'[index d'interopérabilité GRI-ESRS](#) étant mis à la disposition du public.

ESRS 2 – « Informations générales »

Q1 : Que signifie la notion de gouvernance ?

Le terme d'**organes d'administration, de direction et de surveillance** (visé ci-après par le terme « gouvernance ») est délibérément formulé de manière large et générique pour englober une variété de modèles de gouvernance d'entreprises, qu'elles soient cotées ou non cotées en Europe. En France, pour les sociétés anonymes (SA), la gouvernance désigne les conseils d'administration et les conseils de surveillance avec leurs comités spécialisés, ainsi que les organes de management tels que les directoires. Certaines informations (notamment les mécanismes incitatifs) peuvent porter sur la direction générale (directeur général/directeur général délégué) des SA.

Q2 : Quelles sont les informations attendues en matière de gouvernance (GOV) ?

Les informations attendues concernant la gouvernance (GOV) portent sur les cinq éléments suivants :

1. Le rôle et la composition des organes de gouvernance (GOV-1)

- La composition et la diversité des organes de gouvernance (e.g., exécutif/non exécutif, représentation des salariés, diversité et parité, indépendance)
- Le rôle, les responsabilités et les compétences de ces organes en matière de durabilité (e.g., expertise en matière de durabilité)

2. Les informations sur les enjeux de durabilité (GOV-2)

- Comment (si, par qui et à quelle fréquence) les organes de gouvernance sont informés des enjeux de durabilité matériels, de la mise en œuvre de la vigilance raisonnable et des résultats des politiques, actions, indicateurs et cibles en matière de durabilité
- Comment ces organes prennent en compte les enjeux matériels dans les décisions stratégiques telles que les transactions et la gestion des risques, et quels enjeux ont été traités au cours de l'exercice

3. Les mécanismes incitatifs liés aux performances de durabilité (GOV-3)

- La description des mécanismes incitatifs liés aux performances en matière de durabilité notamment en matière de rémunération (e.g., indicateurs de performance utilisés, part variable, responsabilité de l'approbation)

4. La vigilance raisonnable (GOV-4)

- Une table de correspondance indiquant où figurent les informations relatives au processus de vigilance raisonnable dans l'état de durabilité

5. La gestion des risques et le contrôle interne liés à la durabilité (GOV-5)

- Comment le système de gestion des risques et de contrôle interne intègre le processus de reporting de durabilité (e.g., méthode de hiérarchisation des enjeux de durabilité).

G

O

V

Q3 : Quelles sont les informations attendues en matière de stratégie et de modèle d'affaires (SBM) ?

Les informations attendues sur la stratégie et le modèle d'affaires (SBM) portent sur les trois éléments suivants :

1. Les informations contextuelles (SBM-1)

- La description des activités (e.g., produits et services, marchés et types de clients visés, employés par grande zone géographique, CA par secteur d'activité)
- Le modèle d'affaires (e.g., principales ressources utilisées, proposition de valeur des produits et services pour les différentes parties prenantes, position dans la chaîne de valeur, principaux fournisseurs, canaux de distribution, clients finaux)
- La contribution des activités et du modèle d'affaires aux objectifs du développement durable ('ODD') des Nations Unies (bien que cette référence aux ODD ait été *in fine* supprimée dans le paragraphe 40 (e)) en tant que cadre externe soumis à des modifications éventuelles)

S

2. La prise en compte des intérêts des parties prenantes (SBM-2)

- La description synthétique de la compréhension que l'entreprise a des intérêts et des points de vue de ses parties prenantes par rapport à la stratégie et au modèle d'affaires de l'entreprise en lien avec les enjeux de durabilité
- Comment ces intérêts et points de vue sont pris en compte dans la stratégie et le modèle d'affaires et communiqués aux organes de gouvernance

B

3. Les impacts, risques et opportunités matériels (SBM-3)

- La description synthétique des enjeux matériels identifiés dans les opérations et la chaîne de valeur¹¹
- Les effets actuels et anticipés des impacts, risques et opportunités matériels de l'entreprise sur son modèle d'affaires, sa chaîne de valeur, sa stratégie et son processus de décision par horizon de temps, ainsi que les actions ou plans stratégiques pour les gérer
- Les effets financiers actuels et anticipés des risques et opportunités matériels de l'entreprise sur sa position financière, ses résultats financiers et ses flux de trésorerie par horizon de temps¹²
- La résilience de la stratégie et du modèle d'affaires de l'entreprise en ce qui concerne sa capacité à faire face aux impacts et risques matériels.

M

Les informations relatives à SBM sont de nature stratégique, donc succinctes et synthétiques (sauf lorsqu'elles sont spécifiquement requises par une norme

¹¹ Les résultats de l'analyse de matérialité doivent être renseignés conformément à SBM3 (i.e., impacts, risques et opportunités matériels et leur interaction avec la stratégie et le modèle d'affaires), alors que le processus d'analyse de matérialité doit être reporté conformément à IRO1 (i.e., description du processus pour identifier les impacts, risques et opportunités matériels).

¹² Les informations sur les effets issus des risques et opportunités en matière de durabilité peuvent être classées en deux catégories : d'une part, les effets sur le modèle d'affaires, la chaîne de valeur, la stratégie et le processus de décision, et d'autre part, les effets financiers sur la position financière, les résultats financiers et les flux de trésorerie. Les informations sur les effets financiers attendus exigées dans les normes thématiques (e.g., dépréciation des actifs, augmentation des passifs, perte des revenus liés aux risques climatiques) complètent d'un point de vue quantitatif et granulaire les informations sur les effets financiers à un niveau stratégique, telles que prescrites dans SBM-3.

thématique), et doivent être distinguées des informations exigées en lien avec les politiques, actions et cibles ou « *policies, actions and targets* » ('PAT'), qui relèvent davantage du domaine opérationnel.

A titre d'illustration, le plan de transition climat (E1-1) relève en priorité de la stratégie d'une entreprise à fort impact climatique¹³ et diffère d'un plan d'action climat (E1-3) d'une entreprise moins émettrice. Le plan de transition comme le plan d'action peuvent inclure des objectifs de réduction des émissions de GES, mais le plan d'action ne fait pas nécessairement l'objet d'une approbation par la gouvernance. L'entreprise doit indiquer si le plan de transition a été approuvé par la gouvernance.

La nature stratégique de ces informations devrait conduire à les placer parmi les facteurs de risque dans le rapport de gestion. Dans ce cas, le système d'incorporation par référence peut être utilisé pour éviter une duplication d'information (cf. voir Q6 dans la fiche sur ESRS 1).

Q4 : Quelles sont les informations attendues en matière d'impacts, de risques et d'opportunités (IRO) ?

Les informations attendues sur la gestion des impacts, risques et opportunités (IRO) portent sur les deux éléments suivants :

I
R
O

1. Processus d'identification et d'évaluation des enjeux matériels (IRO-1)

- La méthodologie, les hypothèses et les données utilisées
- La vue d'ensemble du processus d'identification, d'évaluation, de priorisation et de surveillance des impacts réels et potentiels ainsi que des risques et opportunités qui génèrent ou pourraient générer des effets financiers
- L'intégration au processus global de gestion des risques

2. Liste des enjeux identifiés comme matériels (IRO-2)

- La liste des exigences publiées dans l'état de durabilité en fonction des résultats de l'analyse de matérialité, incluant un tableau des points de données issues d'autres législations de l'UE, en précisant leur emplacement dans l'état de durabilité et en indiquant « non matériel » pour ceux considérés non matériels
- La justification de la non matérialité du climat le cas échéant (cf. voir Q1 dans la fiche sur ESRS E1)

Q5 : Quelles sont les informations obligatoires à reporter ?

Les entreprises doivent reporter de manière obligatoire les informations suivantes indépendamment du résultat de leur analyse de matérialité :

- les informations requises dans ESRS 2 (*Informations générales à publier*), et
- les informations requises dans les ESRS thématiques concernant l'exigence de publication IRO-1 (*Description des processus d'identification et d'évaluation des*

¹³ Les secteurs à fort impact climatique sont ceux énumérés dans les sections A à H (agriculture, sylviculture et pêche ; industries extractives ; industrie manufacturière ; production et distribution d'électricité, de gaz, de vapeur et d'air conditionné ; production et distribution d'eau, assainissement, gestion des déchets et dépollution ; construction ; commerce, réparation d'automobiles et de motocycles ; transports et entreposage) et à la section L (activités immobilières) des codes NACE, comme indiqué dans le règlement délégué 2022/1288 de la Taxonomie environnementale de l'UE.

impacts, risques et opportunités matériels) telles qu'elles sont énumérées dans l'annexe C de ESRS 2 (*Exigences de publication/d'application dans les ESRS thématiques qui s'appliquent conjointement avec ESRS 2*).

Les informations exigées dans les 10 normes thématiques sont également obligatoires, mais seulement si les enjeux de durabilité sont considérés matériels (i.e., matérialité des enjeux de durabilité), et si les points de données relatifs aux indicateurs sont considérés matériels (i.e., matérialité de l'information) (cf. voir Q2.6 de la fiche ESRS 1). ESRS 1 n'inclut aucune exigence de publication, mais explique les principes généraux (i.e., définitions et concepts) à suivre lors de l'application des ESRS transversales et thématiques.

Dans quels cas les informations issues d'autres législations européennes doivent-elles être reportées ?

Les informations qui découlent d'autres législations de l'UE (e.g., SFDR, Benchmark), énumérées à l'annexe B de ESRS 2, sont soumises à l'analyse de matérialité.

- Lorsque ces informations sont exigées en lien avec les politiques, actions, cibles, et indicateurs, elles doivent être reportées sous réserve, pour les PAT, qu'elles se rapportent à un enjeu de durabilité matériel et, pour les indicateurs, également sous réserve que cette information soit matérielle.
- Lorsque ces informations sont exigées dans ESRS 2, elles doivent toujours être reportées (e.g., ESRS 2 GOV-1, diversité de genre du Conseil).

Dans tous les cas, les entreprises doivent publier un tableau avec toutes les informations requises par d'autres législations de l'UE en précisant la page de l'état de durabilité où ces informations figurent ou la mention « non matérielles » si l'entreprise les a considérées comme telles.

Q6 : Comment s'articulent les exigences générales de publication (ESRS 2) avec les exigences correspondantes dans les normes thématiques ?

Les exigences de publication de ESRS 2 relatives à la gouvernance, la stratégie et le modèle d'affaires ou les impacts, risques et opportunités sont parfois complétées par des exigences spécifiques dans les normes thématiques. Chaque norme thématique peut donc contenir des exigences relatives à la gouvernance, la stratégie, et la gestion des impacts, risques et opportunités qui doivent être prises en compte et mises en œuvre de manière conjointe avec les exigences correspondantes de ESRS 2 (voir liste ci-dessous).

Les informations complémentaires relatives à ESRS 2 exigées dans les normes thématiques doivent être présentées dans l'état de durabilité au même emplacement que les informations exigées dans ESRS 2, c'est-à-dire dans la première partie sur les informations générales (cf. voir Q6 dans la fiche sur ESRS 1). Les informations requises conformément à SBM3, c'est-à-dire la présentation des impacts, risques et opportunités matériels, font figure d'exception, car l'entreprise a la possibilité de les détailler directement dans les parties sur les thématiques de durabilité, les deux options étant considérés comme appropriés.

ESRS 2 Exigences de publication correspondantes dans les normes thématiques

GOV1 ESRS G1 « Conduite des affaires » (paragraphe 5) : rôle et expertise des organes de gouvernance en matière de conduite des affaires

GOV3 ESRS E1 « Changement climatique » (paragraphe 13) : intégration des objectifs de réduction des émissions de GES dans les rémunérations variables

SBM2 ESRS S1 « Personnel de l'entreprise » (paragraphe 12), ESRS S2 « Travailleurs de la chaîne de valeur » (paragraphe 9), ESRS S3 « Communautés affectées » (paragraphe 7), ESRS S4 « Consommateurs et utilisateurs finaux » (paragraphe 8) : prise en compte des intérêts, des points de vue et des droits du personnel, des travailleurs de la chaîne de valeur, des communautés affectées, et des consommateurs et utilisateurs finaux

SBM3 ESRS E1 « Changement climatique » (paragraphe 18 et 19) ESRS E4 *Biodiversité et écosystèmes* (paragraphe 16) : résilience de la stratégie et du modèle d'affaires par rapport au climat et à la biodiversité

ESRS S1 « Personnel de l'entreprise » (paragraphe 13 à 16) : catégories d'employés impactés, types d'impact (e.g., travail forcé et travail des enfants par zone géographique), impacts sociaux des plans de transition

ESRS S2 « Travailleurs de la chaîne de valeur » (paragraphe 10 à 13), ESRS S3 « Communautés affectées » (paragraphe 8 à 11), ESRS S4 « Consommateurs et utilisateurs finaux » (paragraphe 9 à 12) : catégories de parties prenantes affectées, et comment et où dans la chaîne de valeur, géographies concernées

IRO1 ESRS E1 « Changement climatique » (paragraphe 20 et 21), ESRS E2 « Pollution » (paragraphe 11), ESRS E3 « Eau et ressources marines » (paragraphe 8), ESRS E4 « Biodiversité et écosystèmes » (paragraphe 17 et 19), ESRS E5 « Utilisation des ressources et économie circulaire » (paragraphe 11), ESRS G1 « Conduite des affaires » (paragraphe 6) : description des processus d'identification et d'évaluation des impacts, risques et opportunités liés à ces enjeux

Q7 : Comment fonctionnent les exigences de publication minimales (MDR) ?

Les exigences de publication minimales ou « *Minimum Disclosure Requirements* » ('MDR') portent sur :

- les politiques de l'entreprise en matière de durabilité,
- les actions et les ressources mises en place et planifiées,
- les cibles à atteindre, et
- les indicateurs.

Ces exigences regroupent les exigences de publication génériques qui s'appliquent de manière transversale à tous les enjeux thématiques matériels (ce qui évite de les répéter dans chaque ESRS thématique). Elles sont généralement complétées par des exigences

spécifiques à chaque thématique. Elles doivent également être utilisées pour les informations spécifiques à l'entité.

Il est attendu que l'entreprise définisse et mette en œuvre des politiques, des actions et ressources, et des cibles sur les enjeux considérés comme matériels. Si l'entreprise ne dispose pas de ces éléments relatifs à un enjeu matériel, elle doit le mentionner.

Le contenu, le périmètre et le niveau d'ambition de ces politiques, actions et ressources, et cibles relèvent de la responsabilité de l'entreprise. Les ESRS n'exigent que de la transparence sur ces sujets.

M

1. Politiques de l'entreprise en matière de durabilité

- La description des principaux éléments de la politique (objectifs généraux, IRO matériels, et procédures de surveillance)
- La description du cadre de la politique : activités concernées, chaîne de valeur (amont et aval), périmètre géographique, et parties prenantes concernées
- Le niveau hiérarchique le plus élevé dans l'organisation responsable de la mise en œuvre de la politique

D

2. Actions et ressources mises en place et planifiées

- La liste des actions clés de l'année et celles prévues dans le futur et les résultats attendus
- Le périmètre des actions clés : activités couvertes, chaîne de valeur amont et aval, portée géographique de chaque action clé
- Les horizons temporels de chaque action clé
- Le type et le montant des ressources financières actuelles et futures allouées au plan d'action

R

3. Cibles à atteindre

- La description entre la cible et les objectifs de la politique
- Le niveau à atteindre et l'unité de mesure, les contours (activités de l'entreprise et/ou chaîne de valeur amont et/ou aval), les valeurs et l'année de référence, la période couverte par la cible
- Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour définir les cibles
- Les résultats par rapport aux cibles annoncées

4. Indicateurs

- Le nom, la définition et la description claire de l'indicateur
- La méthode et les principales hypothèses sous-jacente de l'indicateur
- Le nom de l'organe externe validant l'indicateur

2

Normes environnementales

Table des matières

ESRS E1 – « Changement climatique »

Q1 : Dans quels cas l'enjeu climatique peut ne pas être matériel ?

Q2 : Quelle est la principale innovation de la norme climat ESRS E1 ?

Q3 : Comment construire une trajectoire de décarbonation et démontrer sa robustesse ?

Q4 : Comment démontrer la compatibilité du plan de transition avec un scénario 1,5°C (E1-1) ?

Q5 : Les objectifs de réduction doivent-ils être exprimés en valeur absolue ou relative et sur quel scope (E1-4) ?

Q6 : Quels scénarios climatiques utiliser pour quelles finalités (IRO-1) ?

Q7 : Comment prendre en compte les différents horizons de temps pour les enjeux climatiques ?

Q8 : Comment évaluer la résilience du modèle d'affaires aux risques climatiques physiques (SBM-3) ?

Q9 : Comment exploiter les informations de la Taxonomie environnementale de l'UE dans le reporting climat ?

Q10 : A quoi sert l'évaluation des émissions verrouillées (IRO-1, E1-9) ?

Q11 : Pourquoi est-il attendu que ESRS E1 limite la profusion des déclarations d'engagement Net Zéro et de neutralité carbone (E1-4, E1-7) ?

Q12 : Comment calculer et désagréger les consommations d'énergie (E1-5) ?

Q13 : Sur quel périmètre reporter les émissions de GES et comment articuler le périmètre et les scopes 1, 2, 3 (E1-6) ?

Q14 : Comment évaluer les effets financiers attendus des risques et opportunités liés au changement climatique (E1-9) ?

ESRS E1 – « Changement climatique »

Q1 : Dans quels cas l'enjeu climatique peut ne pas être matériel ?

La **direction de l'entreprise** est responsable de la décision sur la matérialité des enjeux et des informations, notamment en matière de climat, sous le contrôle du certificateur. L'information publiée par les sociétés cotées sur leur analyse de matérialité et ses résultats est par ailleurs dans le périmètre de supervision du régulateur.

La plupart des entreprises contribuent actuellement – à des degrés divers – au changement climatique en raison de leur consommation ou production d'énergie fossile. En outre, le changement climatique affectera de plus en plus les activités des entreprises et leur capacité à créer de la valeur, que ce soit en raison des risques physiques induits par le changement climatique ou des réponses politiques et commerciales apportées pour limiter le changement climatique conformément à l'Accord de Paris. Dans ce contexte, peu d'entreprises européennes pourront justifier la non-matérialité de l'enjeu climat compte tenu de leur contribution au changement climatique par rapport aux objectifs européens en la matière (-55 % en 2030 par rapport à 1990, neutralité carbone en 2050) et compte tenu de leur exposition aux risques climatiques physiques et de transition dans l'UE et au-delà.

Pour justifier que les **conséquences du changement climatique** sur l'entreprise ne seront pas matérielles, il est nécessaire d'avoir réalisé une analyse des risques physiques et de transition afin de démontrer que les actifs et les produits et services de l'entreprise ne seront pas significativement exposés dans un scénario d'émissions élevées et dans un scénario de limitation du réchauffement climatique à 1,5°C (cf. voir Q8 dans la fiche sur ESRS E1).

Pour justifier que la **contribution de l'entreprise au changement climatique** n'est pas matérielle, il faut démontrer que l'ordre de grandeur de ses émissions de GES est négligeable. Un bilan approximatif sur les 3 scopes est donc nécessaire. Il convient ensuite de comparer ce bilan avec des ordres de grandeur pertinents, la pertinence dépendant des activités et spécificités de l'entreprise. Voici quelques points de repère de comparables qui peuvent être utilisés pour se familiariser avec les ordres de grandeur : les émissions des pays, des secteurs, de différents types d'installation ou encore par personne ou rapporté au chiffre d'affaires (CA).

Q1.1 : Faut-il évaluer quantitativement les IRO climatiques pour déterminer la matérialité de l'enjeu climatique ?

Si l'entreprise conclut que le changement climatique n'est pas une thématique matérielle, elle doit publier une explication des conclusions de son analyse de matérialité, en y incluant une analyse prospective des conditions qui pourraient l'amener à conclure ultérieurement que le changement climatique est une thématique matérielle.

Dans cette explication, il est nécessaire d'effectuer une **estimation des émissions directes et indirectes de GES (scopes 1, 2 et 3)**, afin de justifier la non-matérialité de la contribution de l'entreprise au changement climatique. Une quantification plus précise est exigée uniquement si l'enjeu est considéré comme matériel.

De même, il est nécessaire de mener une **analyse des risques physiques et de transition** pour conclure que l'entreprise n'est pas exposée aux conséquences du changement climatique.

Q2 : Quelle est la principale innovation de la norme climat ESRS E1 ?

ESRS E1 exige principalement de fournir de la transparence en ce qui concerne la **trajectoire de décarbonation** de l'entreprise (cf. voir Q11 dans la fiche sur ESRS E1), en s'appuyant sur un business plan technique et financier crédible, lorsque l'enjeu climat est matériel. La trajectoire de décarbonation constitue l'élément central du **plan de transition climat**.

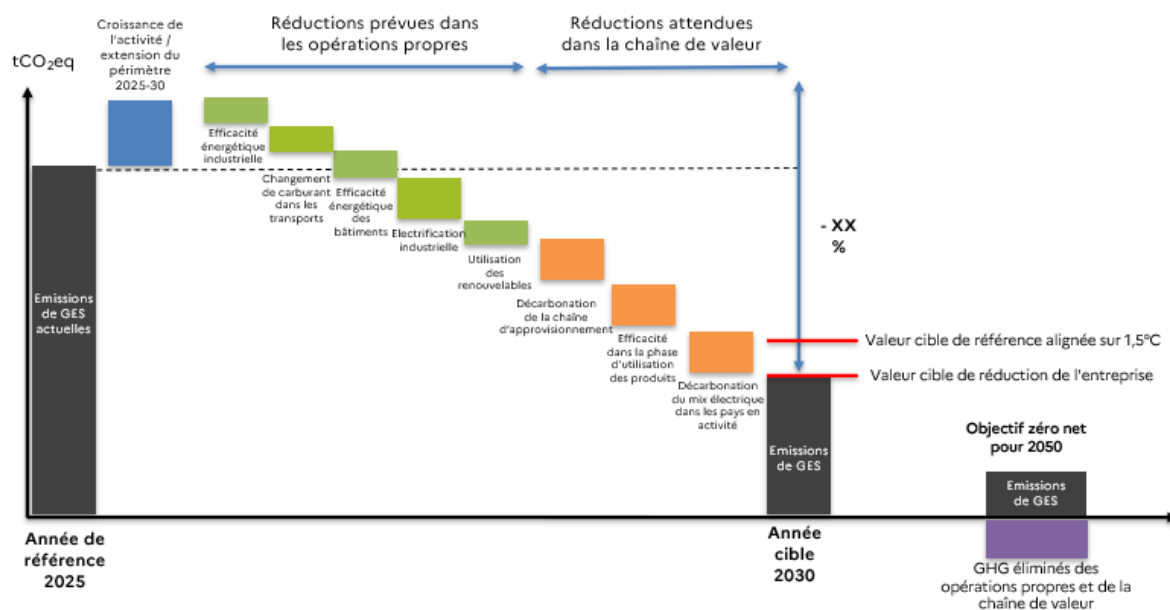
Q3 : Comment construire une trajectoire de décarbonation et démontrer sa robustesse ?

Les étapes pour élaborer une trajectoire de décarbonation sont les suivantes :

1. Etablir un **bilan des émissions de GES** à partir de données et méthodes établies,
2. Identifier les **leviers de décarbonation**, à la fois directs et indirects, pour chacune des sources d'émissions significatives (efficacité énergétique et matière, réduction des consommations, passage à des combustibles non-fossiles, utilisation d'énergies bas carbone, arrêt ou remplacement de produits ou process industriels),
3. Définir les **scénarios business** (prévisions de volume d'activité) **et climatiques** pertinents qui détermineront l'évolution de la contribution des différents leviers d'action internes et externes,
4. Modéliser l'**objectif de réduction des émissions de GES** sur différents horizons de temps, en prenant en compte les scénarios, ainsi que les coûts et investissements nécessaires (les pourcentages de réduction sont généralement de plus en plus coûteux, car les leviers les plus accessibles sont exploités en priorité),
5. Effectuer des **analyses de sensibilité** (variation des paramètres clés tels que les scénarios climatiques, les préférences des clients, les évolutions techniques, etc. pouvant influencer les résultats obtenus) pour déterminer les périmètres (scopes 1, 2, 3 en valeur absolue ou en intensité), les périodes (année de référence et jalons, à terme 2030, puis tous les 5 ans) et les ambitions (pourcentage de réduction brut des émissions, à exprimer par rapport à une année de référence récente et représentative).

La robustesse de la trajectoire dépend de la qualité du chiffrage financier en ce qui concerne les dépenses d'investissement (CapEX) et les dépenses opérationnelles (OpEx) allouées aux leviers de décarbonation. Elle repose aussi sur l'exactitude du chiffrage des leviers de décarbonation, mesurés en termes de réduction des émissions de GES par scope d'émission. Elle s'appuie enfin sur le réalisme des hypothèses retenues, telles que l'évolution des volumes de ventes, la décarbonation des mix énergétiques des pays où l'entreprise est implantée, les évolutions technologiques, etc.

Figure n°3
La trajectoire de décarbonation



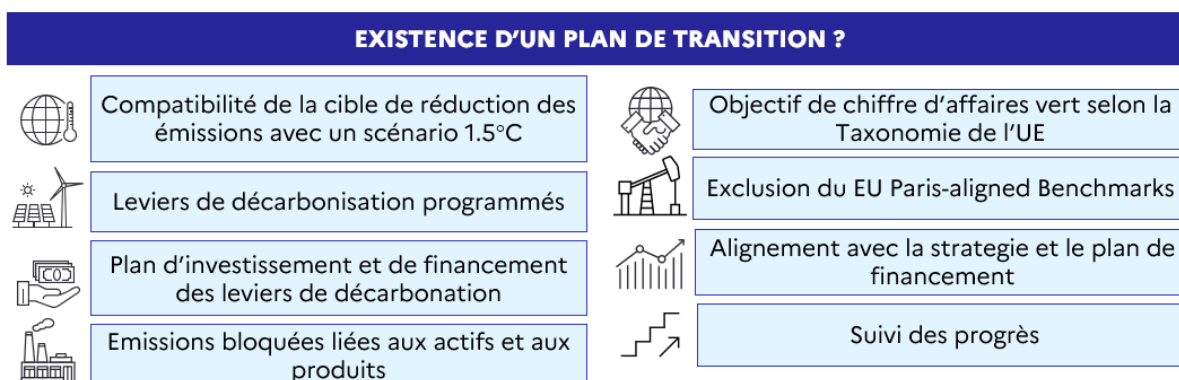
Q4 : Comment démontrer la compatibilité du plan de transition avec un scénario 1,5°C (E1-1) ?

Un plan de transition climat est considéré **compatible** avec un scénario de limitation de réchauffement climatique à 1,5°C, avec un dépassement faible ou limité, lorsque son objectif de réduction des émissions de GES est comparé ou positionné par rapport à l'effort qui serait nécessaire pour respecter un objectif de 1,5°C. Cette comparaison peut s'opérer à travers une approche de décarbonation sectorielle si des trajectoires correspondantes sont disponibles (en multipliant les émissions de GES de l'année de référence par un facteur de réduction des émissions spécifique à chaque secteur), ou à défaut avec une approche de décarbonation en contraction absolue (en multipliant les émissions de GES de l'année de référence par un facteur de réduction applicable à l'ensemble de l'économie, c'est-à-dire la simple traduction des objectifs globaux ou nationaux en objectifs au niveau de l'entreprise). L'objectif de réduction des émissions de GES découle directement de la trajectoire de décarbonation propre à chaque entreprise.

ESRS E1 n'impose donc pas la publication d'informations sur un plan de transition **aligné** avec l'objectif de 1,5°C, bien que la norme exige d'indiquer dans quelle mesure l'objectif de réduction des émissions de GES est compatible avec l'objectif de 1,5°C si un plan de transition climat a été adopté. L'absence d'obligation de transparence sur l'alignement avec l'objectif de 1,5°C découle du fait que l'allocation du budget carbone restant à émettre qui permettrait d'être aligné avec un objectif de 1,5°C n'a pas encore été déclinée par les pouvoirs publics européens et mondiaux au niveau des secteurs d'activité ni au niveau des entreprises.

Figure n°4

Le contenu du plan de transition climatique



Q5 : Les objectifs de réduction doivent-ils être exprimés en valeur absolue ou relative et sur quel scope (E1-4) ?

Les objectifs de réduction doivent être exprimés en **valeur absolue** dans tous les cas (par exemple, une réduction de 20 % en tCO₂e sur une période de 5 ans par rapport aux émissions d'une année de référence). Si pertinent, ils peuvent de manière complémentaire être exprimés en **intensité** (par exemple, une réduction de 20 % en tCO₂e/unité de production sur une période de 5 ans par rapport aux émissions d'une année de référence).

Les objectifs de réduction doivent être publiés pour les émissions de GES de scopes 1, 2 et 3 (si ces émissions sont matérielles), séparément ou cumulées. En général, les objectifs de réduction sont exprimés en valeur absolue (tCO₂e) sur les **scopes 1 et 2**, tandis qu'ils sont plus couramment exprimés en intensité sur les **3 scopes**.

Dans tous les cas, les objectifs de réduction des émissions de GES portent sur les émissions brutes, ce qui exclut les absorptions de GES, les crédits carbone ou les émissions évitées comme moyen d'atteindre les objectifs de réduction des émissions de GES.

Q6 : Quels scénarios climatiques utiliser pour quelles finalités (IRO-1) ?

Il est recommandé d'utiliser les scénarios climatiques les plus probables pour fixer un objectif de réduction des émissions de GES. Une analyse de sensibilité est utile pour compléter la prise de décision, car le coût de la décarbonation peut varier en fonction du scénario choisi, notamment avec des coûts potentiellement plus coûteux dans un scénario d'émissions élevées.

Les **scénarios d'émissions élevées** doivent être utilisés pour analyser la résilience de l'entreprise face aux risques physiques liés au changement climatique, car ils impliquent des aléas climatiques extrêmes et chroniques plus fréquents, nombreux et sévères. Cela s'inscrit dans le cadre de l'adaptation au changement climatique.

Les **scénarios bas-carbone** visant un réchauffement climatique de 1,5°C, avec un dépassement faible ou limité, doivent être utilisés pour évaluer les risques de transition, car ils impliquent des facteurs de changement tels que la fiscalité, la technologie, la réglementation, plus fréquents, nombreux et sévères.

Dans les deux cas, la réalisation d'analyses de sensibilité en fonction des scénarios probables est utile à la prise de décision.

Figure n°5
Les deux catégories de scénarios climatiques

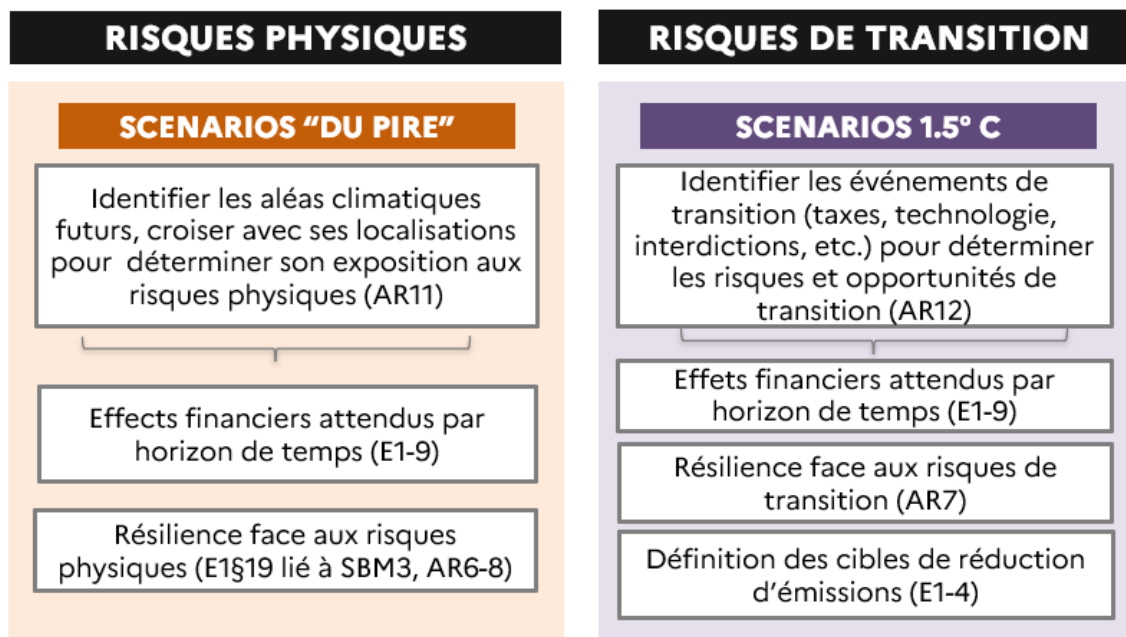
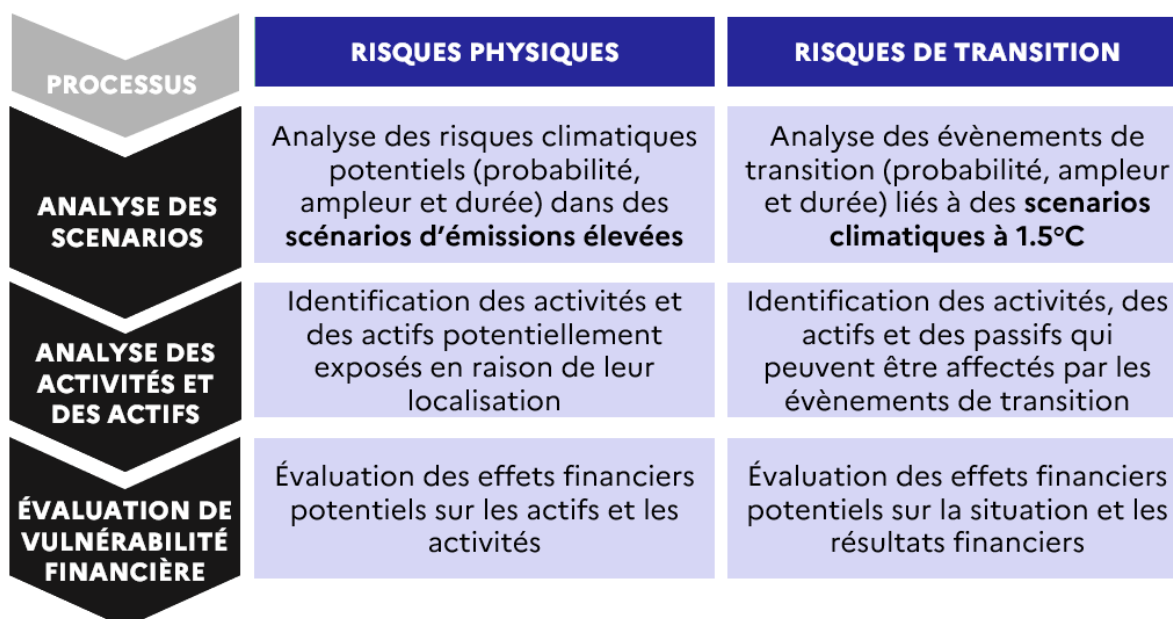


Figure n°6
Le processus d'évaluation des risques climatiques



Q7 : Comment prendre en compte les différents horizons de temps pour les enjeux climatiques ?

L'analyse de l'adaptation au changement climatique s'effectue sur des horizons de temps longs (par exemple, de 10 à 30 ans à l'échelle de l'entreprise). Les modèles climatiques prédictifs s'étendent couramment jusqu'en 2100.

L'évaluation des risques de transition a également du sens sur des périodes plus longues que les horizons de temps financiers qui sont généralement inférieurs à 5 ans (par exemple, une fourchette de 5 à 20 ans semble pertinente). Les **objectifs de réduction des émissions de GES** sont définis sur une période allant de l'année de référence à une année cible. Cette période de réduction est délibérément courte dans la norme E1 (5 ans à partir de 2030, avec une fourchette de 8 à 3 ans avant 2030 (année de référence possible entre 2022 et 2027) pour tenir compte des plans de réduction actuellement en cours), afin de permettre une planification financière précise, réaliste et vérifiable. Les objectifs à plus long-terme sont complémentaires pour donner la direction générale (trajectoire) mais seule leur cohérence avec la période en cours de 5 ans et la cohérence des hypothèses retenues peuvent faire l'objet de diligences par le certificateur (cf. voir ci-dessous).

Quels horizons de temps retenir lors de la mise en place d'objectifs de réduction des émissions de GES ?

L'**année de référence** doit être l'une des trois dernières années à partir de laquelle l'entreprise a mesuré et piloté ses émissions de GES de manière rigoureuse et fiable, tout en engageant des actions de décarbonation. En pratique, l'année de référence se situe donc entre 2022 et 2026, tandis que l'année **cible** est fixée à 2030 pour les entreprises qui décident d'établir des objectifs de réduction dès l'entrée en vigueur de la CSRD.

Pour les entreprises ayant des **plans de réduction en cours** au moment de l'application de la CSRD, il n'est pas nécessaire de les modifier, à condition qu'ils respectent les exigences de ESRS E1. Ces plans seront révisés et alignés sur 2030 une fois la période de réduction terminée.

Si les plans prévoient une année cible ultérieure à 2030, une planification plus précise et un objectif intermédiaire pour 2030 seront nécessaires. Les **plans de réduction à long terme** sont utiles pour donner une direction, mais ils peuvent difficilement faire l'objet d'une planification financière crédible et vérifiable. Dans tous les cas, l'établissement de jalons intermédiaires ou de points de passage peut être utile d'ici 2030.

Il est important de noter que l'analyse des efforts de réduction des entreprises ne doit pas se limiter aux périodes de réduction en cours. Elle doit également porter sur une période plus large, en prenant en compte les éventuelles réductions passées ainsi que les ambitions futures. En France, certaines grandes entreprises ont démarré des plans de réduction depuis 10 voire 15 ans. Les réductions réalisées au cours de ces **périodes historiques** peuvent être valorisées, à condition qu'elles aient été pilotées avec les mêmes exigences que celles requises dans ESRS E1, notamment en ce qui concerne la fiabilité des émissions de l'année de référence. Les plans au-delà de 5 ans sont également intéressants pour définir l'ambition à long-terme de l'entreprise. A terme, la comparaison des efforts de réduction des entreprises s'effectuera à partir de la somme des réductions passées et des périodes de réduction de 5 ans requises par ESRS E1.

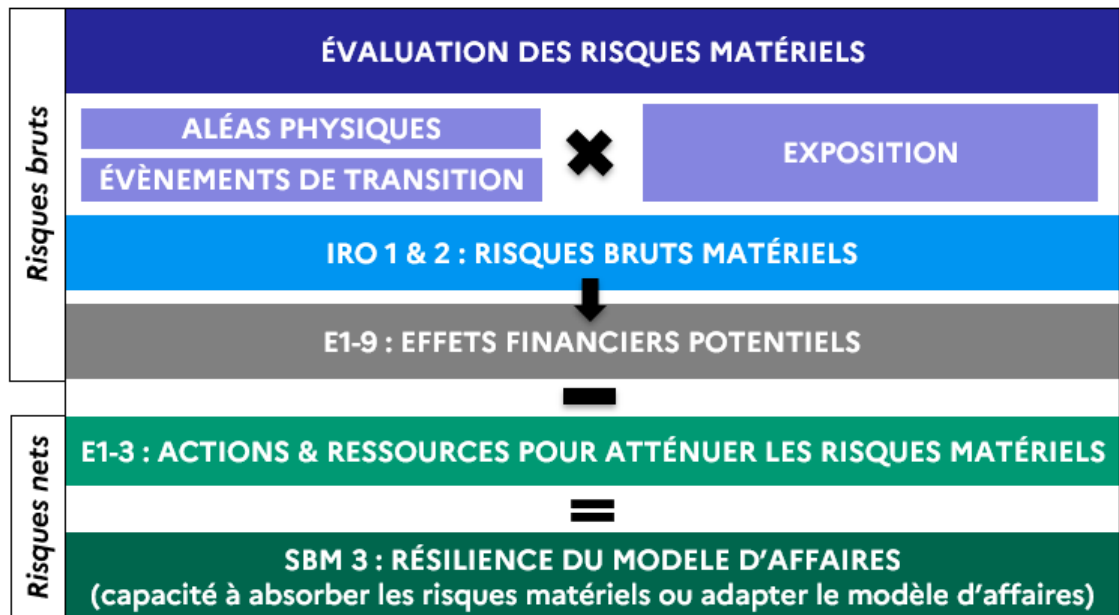
Q8 : Comment évaluer la résilience du modèle d'affaires aux risques climatiques physiques (SBM-3) ?

L'analyse de la résilience de l'entreprise aux risques climatiques physiques peut suivre les étapes suivantes :

1. Localiser les **actifs clés** de l'entreprise et des sites stratégiques de sa chaîne de valeur,
2. Analyser les **aléas climatiques** futurs pertinents pour les activités de l'entreprise (e.g., hausse des températures, hausse du niveau de la mer, fréquence des épisodes extrêmes, etc.) à partir des modèles prédictifs en fonction des scénarios climatiques retenus,
3. Croiser les données sur les localisations et les aléas climatiques avec leur **horizon de survenance** probable,
4. Traduire ces données en **risques financiers** pour l'entreprise (e.g., rupture d'approvisionnement, dommages aux biens, baisse des ventes, etc.) par horizon de temps,
5. Evaluer les **mesures d'atténuation** actuelles et futures de ces risques (e.g., protection des biens, diversification des fournisseurs, couverture d'assurance, etc.) et la capacité d'adaptation notamment financière de l'entreprise.

Figure n°7

La logique du reporting de durabilité



Q9 : Comment exploiter les informations de la Taxonomie environnementale de l'UE dans le reporting climat ?

Les tableaux, qui présentent les indicateurs financiers au titre d'activités éligibles et alignées aux exigences de la Taxonomie environnementale pour les objectifs environnementaux tels que décrits dans la réglementation européenne, doivent être

spécifiquement positionnés dans la section consacrée à l'environnement dans l'état de durabilité.

Les informations de la Taxonomie environnementale liées aux objectifs d'atténuation et d'adaptation au changement climatique sont utilisées dans le reporting climat, principalement à deux niveaux :

- Si l'entreprise a élaboré un **plan de transition** et si ses activités économiques sont ou seront éligibles à la Taxonomie environnementale (E1-1 §16e), elle doit expliquer ses objectifs et ses plans d'actions éventuels pour l'alignement aux critères techniques de contribution substantielle. En pratique, pour les sociétés non financières, il s'agit d'expliquer la part actuelle de CA aligné, dans quelle mesure cette part augmentera et à quelle échéance, ainsi que les CapEx et OpEx prévues pour atteindre ces objectifs.
- Si l'entreprise a développé un **plan d'actions de décarbonation et d'adaptation** (qu'il soit dans le cadre ou non d'un plan de transition), elle doit comparer les CapEx et OpEx significatives de l'exercice avec i) les indicateurs de CapEx et d'OpEx alignées publiés au titre de la Taxonomie environnementale et ii) les CapEx prévues dans le cadre du plan de Capex requis par la Taxonomie dans certains cas. L'écart entre ces deux chiffres proviendra généralement des activités de l'entreprise qui ne sont pas éligibles à la Taxonomie, mais qui bénéficient ou bénéficieront de CapEx et d'OpEx liées à la décarbonation et/ou à l'adaptation.

Q10 : A quoi sert l'évaluation des émissions verrouillées (IRO-1, E1-9) ?

Les émissions verrouillées désignent les émissions provenant **des actifs et des produits** de l'entreprise au cours de leur durée de vie résiduelle.

L'évaluation qualitative (estimation quantitative optionnelle) de ces émissions jusqu'en 2030 et 2050 s'avère cruciale, car elle permet :

1. d'évaluer la faisabilité des **objectifs de réduction des émissions de GES** de l'entreprise, et
2. d'identifier les actifs et les activités de l'entreprise exposés aux **risques de transition**.

Les « **actifs échoués** » désignent les actifs clés de l'entreprise, déjà utilisés ou fermement planifiés (c'est-à-dire ceux que l'entreprise a l'intention de déployer très probablement au cours des cinq prochaines années), qui génèrent des émissions de GES significatives tout au long de leur durée de vie opérationnelle. La valeur de ces actifs peut être notamment affectée si des restrictions sont mises en place par les pouvoirs publics avant que ces actifs n'aient atteint leur amortissement complet.

En ce qui concerne les produits, les prévisions de vente et les flux de trésorerie/marges associés peuvent être affectés négativement si des restrictions réglementaires limitent leur utilisation ou leur commercialisation.

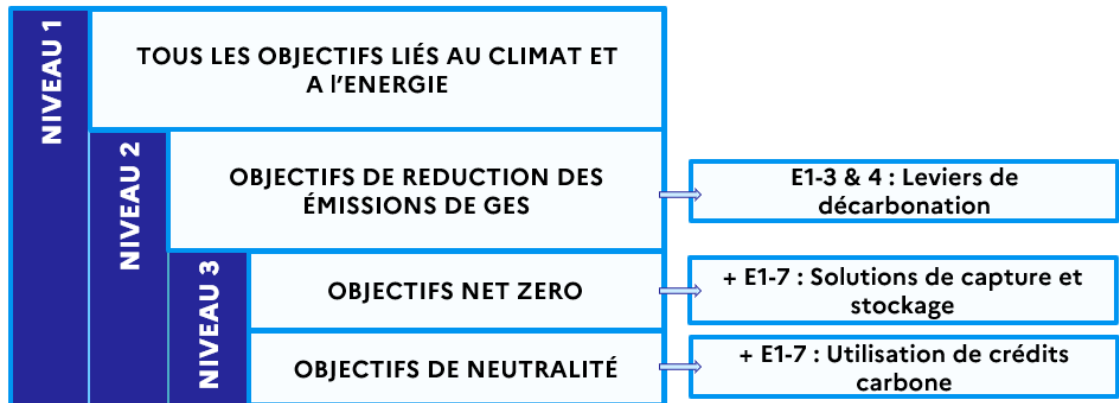
A titre illustratif, la production de véhicules équipés de moteurs à combustion, le développement de nouveaux champs pétroliers, ou encore la construction d'un complexe immobilier énergivore généreront des émissions verrouillées.

Q11 : Pourquoi est-il attendu que ESRS E1 limite la profusion des déclarations d'engagement Net Zéro et de neutralité carbone (E1-4, E1-7) ?

ESRS E1 s'attache à clarifier la distinction en ce qui concerne la définition d'un engagement de réduction d'émissions de GES, d'une trajectoire de décarbonation, d'un engagement net zéro, et d'une déclaration de neutralité carbone.

Figure n°8

La hiérarchie des objectifs climatiques



Un **engagement de réduction** est défini par une cible de réduction des émissions sur une période de 5 ans, reposant sur un business plan technique et financier crédible. Cette période de 5 ans vise à établir un lien direct avec les états financiers (cf. voir Q8 sur les horizons de temps). Les réductions d'émissions crédibles, c'est-à-dire celles dont les actions de décarbonation sont quantifiées et financées, représentent le cœur de la démarche attendue. Ces engagements sont vérifiables de façon précise (la somme des contributions des actions de décarbonation doit correspondre à la cible de réduction à 5 ans).

Une **trajectoire de décarbonation** constitue également un engagement climatique, mais sur une période plus étendue, susceptible d'avoir débuté bien avant la CSRD et s'étalant éventuellement jusqu'en 2050. Elle est principalement composée des réductions cumulées des périodes de 5 ans passées, en cours et futures. Elle peut également prendre en compte des projets d'absorption et le recours aux crédits carbone. Par nature, elle est sujette à davantage d'incertitudes que les engagements en cours sur 5 ans. La vérification de cette trajectoire se concentrera principalement sur la cohérence des hypothèses retenues.

Les concepts de net zéro et de neutralité carbone sont des sous-éléments de la trajectoire de décarbonation.

Un **engagement net zéro** correspond aux réductions prévues d'environ 90-95 % des émissions de l'année de référence (avec la possibilité de variations sectorielles justifiées en fonction d'une trajectoire de décarbonation sectorielle reconnue), complétées par l'absorption des émissions résiduelles. Pour revendiquer ces absorptions, l'entreprise doit avoir contribué ou participé à ces projets dans sa chaîne de valeur. Il est important de noter que les solutions d'absorption sont actuellement peu développées.

Une **déclaration de neutralité carbone** est définie comme une communication supplémentaire à un engagement net zéro, visant à couvrir les 5-10 % des émissions restant à neutraliser. Cette déclaration repose sur le financement de projets générant des crédits carbone. La réelle contribution de ces projets à la lutte contre le changement climatique à long-terme est fortement contestée, justifiant ainsi la nécessité de limiter le recours à ces projets pour atteindre les objectifs de décarbonation.

Etant donné que les trajectoires de décarbonation visant à atteindre une réduction de 90 % des émissions devront constituer le prolongement cohérent des périodes de 5 ans en cours et être dûment justifiées aux certificateurs, il est attendu que les communications sur le net zéro et/ou la neutralité carbone qui engageront la responsabilité des préparateurs et des certificateurs soient significativement restreintes par rapport à la pratique actuelle.

En définitive, le rôle des entreprises consiste davantage à contribuer au juste niveau à l'atteinte de l'objectif net zéro à l'échelle planétaire plutôt qu'à atteindre individuellement une neutralité carbone. Pour cela, elles doivent agir sur trois piliers fondamentaux : la réduction de leur empreinte via les cibles de réduction des émissions de GES (E1-4), la décarbonation de la société via les émissions évitées des produits et services (actuellement non couvert par les ESRS), et l'augmentation des puits de carbone via les projets d'absorption et de compensation carbone (E1-7).

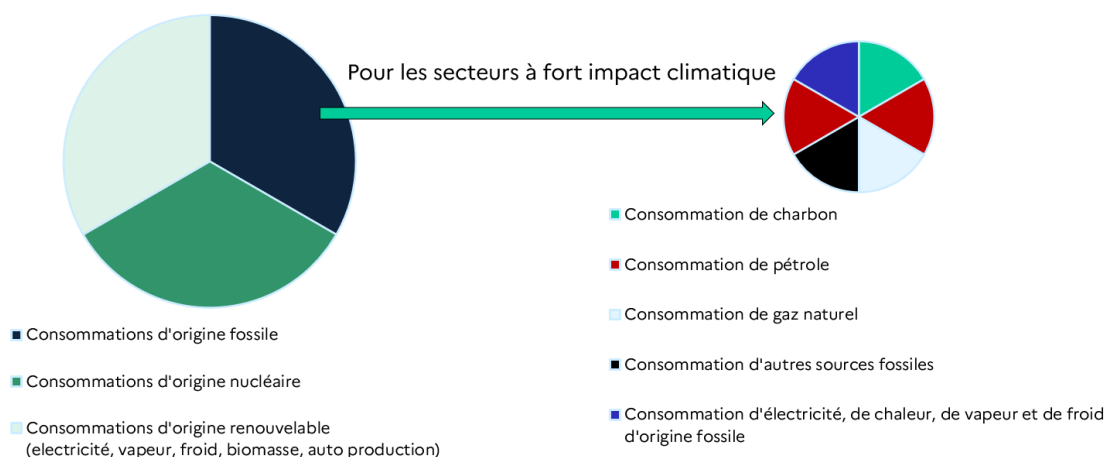
Q12 : Comment calculer et désagréger les consommations d'énergie (E1-5) ?

Les ESRS exigent la publication des **consommations en énergie finale**. Cela requiert de convertir les consommations d'énergie primaire (fossile) et secondaire (hydrogène) en mégawattheures (MWh) en utilisant leur pouvoir calorifique, afin de les additionner aux consommations d'électricité. Ces données sont généralement disponibles sur les factures d'approvisionnement en énergie. Il est essentiel de considérer toutes les formes d'énergies entrant dans les entités du périmètre de reporting, y compris la consommation d'énergie autoproduite.

Les ESRS exigent également la **désagrégation des consommations d'énergie** totale en trois sources distinctes : fossile, nucléaire et renouvelable. Cela suppose de disposer d'une traçabilité fiable de l'origine des énergies secondaires et finales. Le système de garanties ou certificats d'origine de l'électricité verte fonctionne relativement bien en Europe et aux Etats-Unis, bien que cela soit moins le cas dans d'autres pays. Il conviendrait également que des systèmes de traçabilité de l'origine de l'hydrogène et de l'électricité nucléaire soient mis en place par les pouvoirs publics. Pour le moment, l'utilisation de données statistiques nationales sur le mix énergétique semble être la solution la plus pertinente.

Pour les entreprises opérant dans les secteurs à fort impact sur le climat, les ESRS exigent enfin la désagrégation des consommations d'énergie fossile par source. Cette information se trouve directement sur les factures d'approvisionnement.

Figure n°9
L'exigence de publication sur la consommation et le mix énergétique



Q13 : Sur quel périmètre reporter les émissions de GES et comment articuler le périmètre et les scopes 1, 2, 3 (E1-6) ?

Comme expliqué dans la réponse à la question 4 portant sur ESRS 1, le **périmètre de l'état de durabilité consolidé** correspond à celui des états financiers pour la plupart des indicateurs. Les entités à considérer comprennent la société mère et les filiales contrôlées financièrement, dont les indicateurs doivent être consolidés à 100 %.

Ce périmètre est étendu pour les émissions de GES aux entités pour lesquelles l'entreprise détient le **contrôle opérationnel** (i.e., contrôle des opérations en matière de gestion des émissions de GES). Le contrôle opérationnel se réfère à la capacité à diriger les activités et les relations de l'entité, du site, de l'opération ou de l'actif en matière d'émissions de GES. Ce contrôle dépend généralement des accords contractuels avec les partenaires. Toutes les émissions de GES (scopes 1, 2 et 3) de ces entités doivent être reportées à 100 %, a priori plutôt en scopes 1 et 2 de l'entreprise. Dans les rares cas où l'accord contractuel est explicite à ce sujet, ESRS E1 demande la comptabilisation en proportion du contrôle opérationnel, par exemple, dans le cas d'une utilisation à temps partiel d'actifs émetteurs.

Il est à noter que les acteurs financiers n'ont généralement pas le contrôle opérationnel sur les émissions de GES financées ou assurées, car ce n'est pas leur activité principale. Les règles de calcul pour ces acteurs seront précisées dans les normes sectorielles.

Ensuite, la question se pose des **émissions du scope 3 du reste de la chaîne de valeur** qui nécessitent une estimation sur la base de facteurs issus des analyses de cycle de vie ('ACV'). Cela concerne notamment les émissions provenant des fournisseurs de rang N+2 et au-delà, ainsi que l'utilisation des produits par les clients. Pour ces émissions, il n'est pas toujours possible, en pratique, ni pertinent, de remonter dans toute la chaîne de valeur pour collecter les données à chaque étape du cycle de vie. Dans ces cas, les ESRS demandent donc une estimation de ces émissions sur la base de proxies, conformément au GHG Protocol. Les futures normes sectorielles préciseront les principaux postes du scope 3 à retenir et la façon d'estimer ces émissions dans la chaîne de valeur afin d'améliorer la comparabilité sans alourdir le reporting. Les ACV permettent d'identifier les principales sources d'émission sur le cycle de vie des produits, évitant ainsi de reporter sur des composants qui contribuent de manière négligeable aux émissions du produit final.

La question de la classification des émissions entre scopes 1, 2 et 3 est distincte de celle du périmètre et doit intervenir après la définition du périmètre. ESRS E1 (paragraphe 50) demande ainsi de séparer les émissions des scopes 1 et 2 selon qu'elles proviennent d'opérations sous contrôle (périmètre de reporting) ou du reste de la chaîne de valeur lorsqu'il y a un contrôle opérationnel (extension). Les émissions de scope 3 des entités du reste de la chaîne de valeur doivent être estimées et reportées conformément au GHG Protocol lorsque les catégories d'émissions sont significatives. Le critère initial pour identifier les catégories significatives du Scope 3 est l'ampleur des émissions estimées (i.e., contribution aux émissions totales du Scope 3). D'autres critères peuvent également être pris en compte, tels que le rapport accessibilité (i.e., disponibilité des données nécessaires pour quantifier les émissions) et fiabilité (i.e., qualité et précision des données disponibles), ainsi que la capacité à influencer (i.e., réductions potentielles des émissions qui pourraient être conduites ou influencées par l'entreprise). Les 15 catégories du scope 3 ne doivent pas nécessairement être calculées, mais la transparence et la constance des méthodes sont requises.

Figure n°10

Les limites du périmètre organisationnel au niveau des entités (en vert)

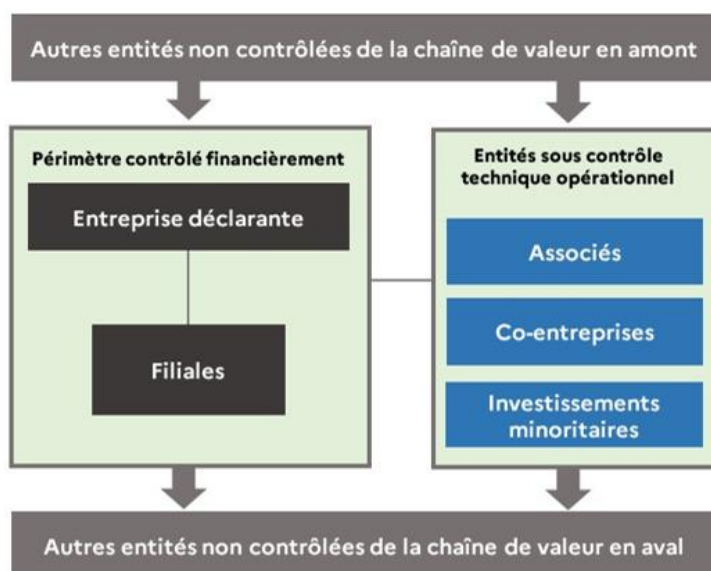
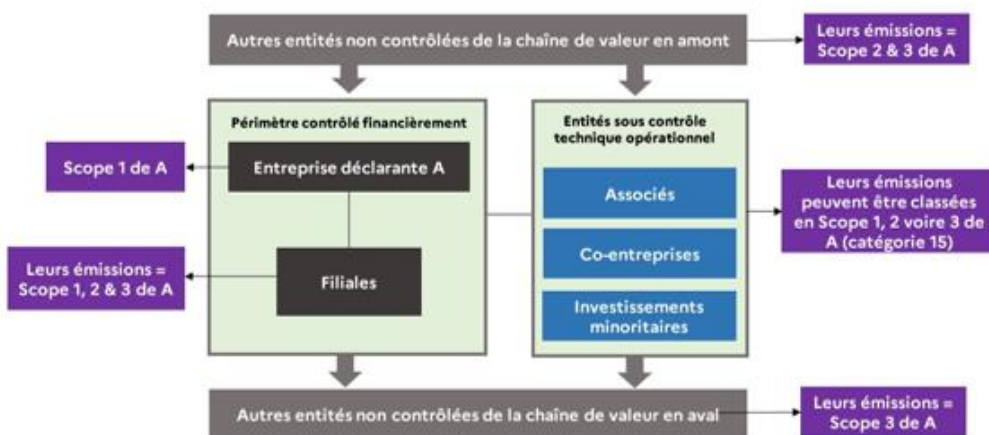


Figure n°11

Les limites du périmètre de reporting des GES et leur classification (en violet)



Q14 : Comment évaluer les effets financiers attendus des risques et opportunités liés au changement climatique (E1-9) ?

Les conséquences des risques climatiques sur le modèle d'affaires et la stratégie de l'entreprise doivent être publiées au titre de ESRS 2 SBM3. Les effets financiers (E1-9) viennent compléter ces informations stratégiques par des informations financières quantifiées lorsque l'enjeu climatique est considéré comme matériel, notamment par les investisseurs.

Ces effets financiers attendus, découlant des risques physiques et de transition, peuvent affecter les valeurs futures d'actifs et de passifs du bilan, ainsi que le futur compte de résultat de l'entreprise. Le tableau ci-dessous liste les informations requises :

Figure n°12

Le processus d'évaluation des effets financiers liés aux risques et opportunités climatiques

	POSITION FINANCIÈRE (Bilan)	PERFORMANCE FINANCIÈRE (P&L)
Risques Physiques	Actifs <ul style="list-style-type: none"> Montant des actifs nets actuels à risque physique et part couverte par un plan d'action d'adaptation au changement climatique (%) Liste des actifs importants exposés à un risque physique 	Revenus <ul style="list-style-type: none"> Part du chiffre d'affaires des activités exposées aux risques physiques (%)
Risques de Transition	<ul style="list-style-type: none"> Estimation du montant des actifs potentiellement « échoués » Actifs immobiliers par catégorie d'efficacité énergétique Part des actifs nets à risque de transition couverts par un plan d'action d'atténuation du changement climatique (%) Passifs <ul style="list-style-type: none"> Les passifs futurs provenant des systèmes d'échange de quotas d'émission Les dettes provenant des engagements contractuels d'achat de crédits carbone futurs 	<ul style="list-style-type: none"> Part du chiffre d'affaires des activités exposées aux risques de transition (%)
Opportunités (« considère »)		<ul style="list-style-type: none"> Économies de coûts envisagées (énergie) Volume du marché des produits et services bas carbone ou des solutions d'adaptation

En raison de la nouveauté de ces notions, une période de transition a été introduite : la publication de ces effets financiers peut être omise la première année de reporting et une information qualitative est permise au cours des trois premières années de reporting lorsque la publication d'informations quantitatives est impossible.

Enfin, anticiper les effets financiers dans les prévisions de trésorerie à moyen et à long-terme semble être une tâche complexe, étant donné les incertitudes sur les horizons de temps et le manque de retour d'expérience dont nous disposons actuellement sur ces sujets. L'objectif est de se préparer à de telles éventualités afin d'être prêt lorsque l'échéance se présentera.

Table des matières

ESRS E4 – « Biodiversité et écosystèmes »

- Q1 :** Quels sont les concepts clés introduits dans ESRS E4 ?
- Q2 :** Comment appréhender les impacts sur la biodiversité ?
- Q3 :** Est-ce que ESRS E4 couvre tous les facteurs directs de perte de biodiversité ?
- Q4 :** Quels sont les risques et opportunités en matière de biodiversité ?
- Q5 :** Comment évaluer la matérialité de l'enjeu de biodiversité (IRO-1) ?
- Q6 :** Quels sont les principaux secteurs concernés ?
- Q7 :** Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de la matérialité lié à la biodiversité (IRO-1) ?
- Q8 :** Quelles sont les mesures d'application progressive applicables à ESRS E4 ?
- Q9 :** Dans quels cas publier un plan de transition biodiversité (E4-1) ?
- Q10 :** Comment évaluer la résilience du modèle d'affaires aux risques liés à la biodiversité (E4-1) ?
- Q11 :** Quelles sources additionnelles peuvent aider au reporting de ESRS E4 ?
- Q12 :** Quels enjeux couvrir dans les politiques liées à la biodiversité (E4-2) ?
- Q13 :** Comment construire un plan d'action en matière de biodiversité (E4-3) ?
- Q14 :** Quelles cibles fixer en matière de biodiversité (E4-4) ?



Q15 : Quels indicateurs reporter en matière de biodiversité (E4-5) ?

Q16 : Comment estimer l’empreinte au sol à partir d’une analyse de cycle de vie (E4-5) ?

Q17 : Quelles informations publier sur les effets financiers en matière de biodiversité (E4-6) ?

ESRS E4 – « Biodiversité et écosystème »

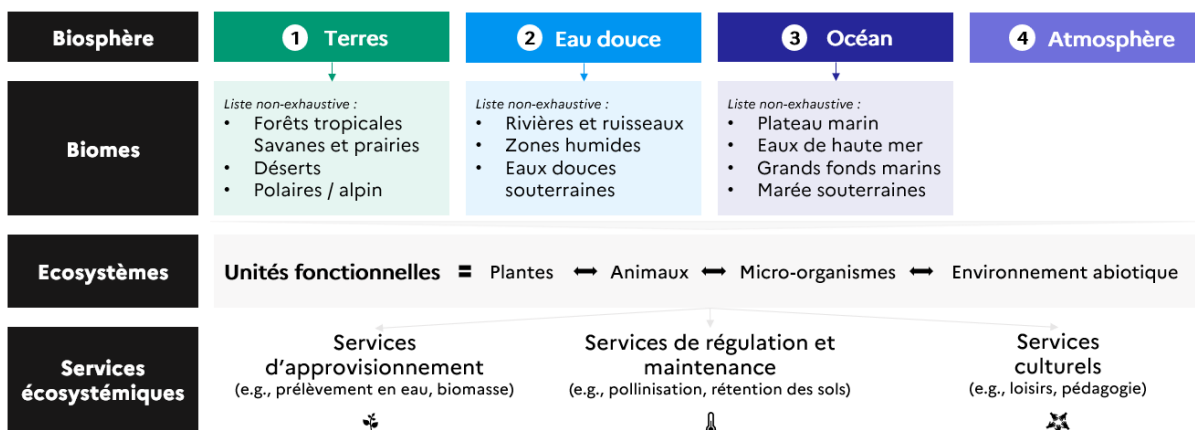
Q1 : Quels sont les concepts clés introduits dans ESRS E4 ?

La **biodiversité** désigne la variabilité des organismes vivants de toute origine, y compris, entre autres, les écosystèmes terrestres, marins et autres écosystèmes aquatiques, ainsi que les complexes écologiques dont ils font partie. Cela comprend la diversité au sein des espèces, entre les espèces, et celle des écosystèmes.¹⁴

Les **écosystèmes** représentent un complexe dynamique de communautés de plantes, d'animaux et de micro-organismes, et leur environnement abiotique, formant par leurs interactions une unité fonctionnelle.¹⁵ Ils sont classés en **biomes**, des zones à l'échelle mondiale, qui sont généralement définies par le type de vie végétale qu'elles abritent en fonction des précipitations et températures moyennes (e.g., forêts tropicales, rivières). Une [typologie globale des écosystèmes](#) est détaillée par l'Union Internationale pour la Conservation de la Nature (« *International Union for Conservation of Nature* » ou 'IUCN').

Les **services écosystémiques** constituent les contributions des écosystèmes aux bénéfices utilisés dans les activités économiques et autres activités humaines (e.g., cycle de l'eau, photosynthèse, pollinisation par les insectes pollinisateurs).¹⁶ La [classification internationale commune des services écosystémiques](#) (« *Common International Classification of Ecosystem Services* » ou 'CICES') distingue les types de services écosystémiques.

Figure n°13
Les concepts fondamentaux pour comprendre la biodiversité



Pour une **compréhension rapide des enjeux liés à la biodiversité**, il est possible de lire les pages 10 à 19 du [résumé du rapport de l'évaluation mondiale de la biodiversité et des services écosystémiques](#) de la Plateforme Intergouvernementale scientifique sur la biodiversité et les services écosystémiques (« *Intergovernmental Platform on Biodiversity and Ecosystem Services* » ou 'IPBES'). La « *Taskforce on Nature-related Financial*

¹⁴ Cette définition est issue de la [Convention sur la Diversité Biologique](#) (« *Convention on Biological Diversity* » ou 'CBD'), signée en 1992.

¹⁵ Cette définition est issue de la CBD, signée en 1992.

¹⁶ Cette définition est issue de la CBD, signée en 1992.

Disclosures » ('TNFD') fournit également un cadre de reporting utile pour évaluer et publier les risques financiers liés au déclin de la biodiversité. L'EFRAG s'est appuyé en partie sur la TNFD pour concevoir ESRS E4.

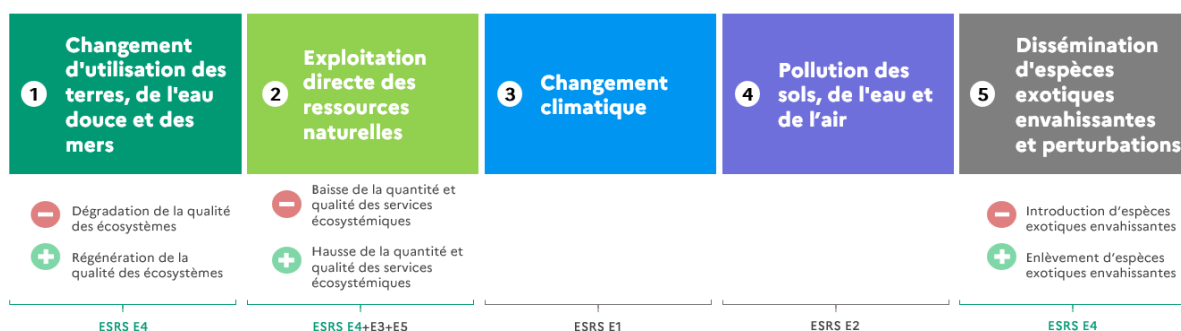
Q2 : Comment appréhender les impacts sur la biodiversité ?

Les **pressions** exercées par une entreprise sur la biodiversité et les écosystèmes sont évaluées à travers sa contribution aux facteurs directs de perte de biodiversité. Selon l'IPBES, ces facteurs directs comprennent, par ordre de contribution mondiale :

1. Le **changement d'utilisation des terres, de l'eau douce et des mers**,
2. L'**exploitation directe des ressources naturelles** (e.g., eau, organismes vivants),
3. Le **changement climatique**,
4. La **pollution des sols, de l'eau et de l'air**, et
5. La **dissémination d'espèces exotiques envahissantes** et autres perturbations (e.g., perturbations sonores et lumineuses).

Figure n°14

Les cinq facteurs directs de perte de biodiversité



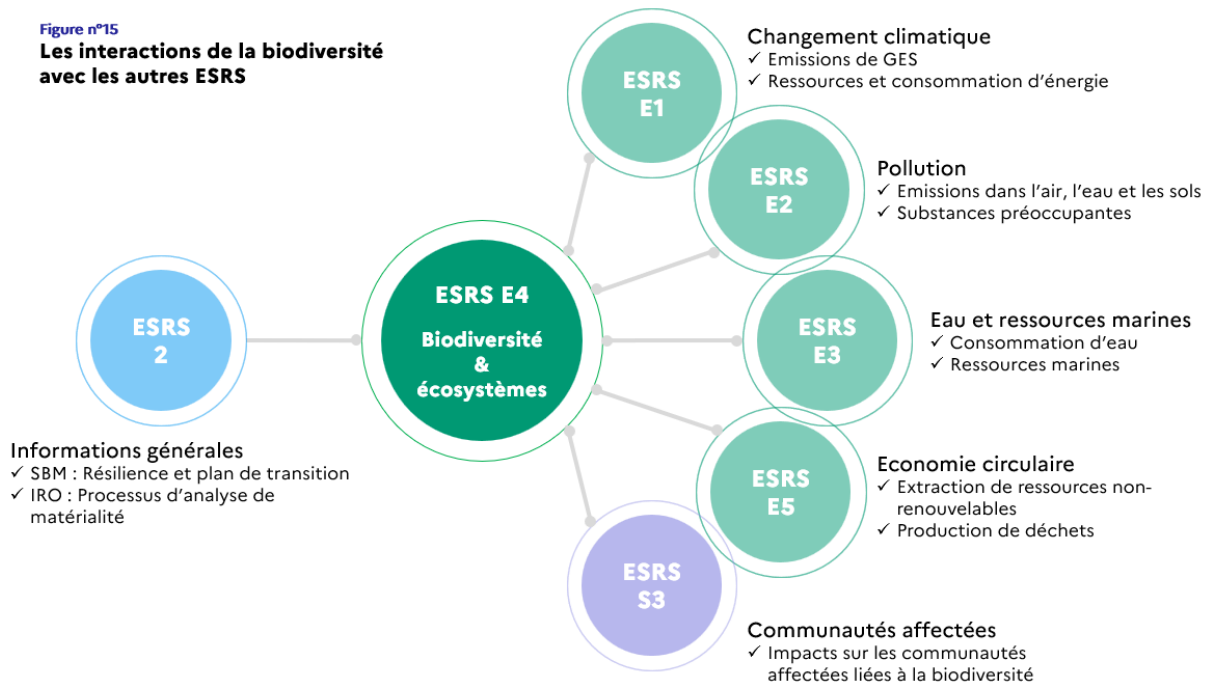
Les **changements d'utilisation des terres, de l'eau douce et des mers** génèrent les principaux impacts sur la biodiversité. Ils peuvent, par exemple, se matérialiser par l'artificialisation des sols, la fragmentation des habitats du fait de l'urbanisation ou de la conversion en terres agricoles, ou encore la détérioration des fonds marins.

Ces pressions entraînent des **changements dans l'état de la biodiversité** et de son environnement, ce qui perturbe les interactions entre les organismes vivants, et entre ces organismes et leur environnement non vivant. Cela affecte la dynamique fonctionnelle des écosystèmes, entraînant une diminution et une dégradation de la qualité des services écosystémiques rendus.

Q3 : Est-ce que ESRS E4 couvre tous les facteurs directs de perte de biodiversité ?

Compte tenu de la structure des ESRS, la contribution d'une entreprise à certaines pressions, telles que définies par l'IPBES, est couverte dans d'autres ESRS que ESRS E4. Ainsi, ESRS E4 se concentre principalement sur le **changement d'usage des écosystèmes terrestres, d'eau douce et marins**, l'**exploitation directe des espèces menacées**, et l'**introduction d'espèces exotiques envahissantes** et autres perturbations.

Figure n°15
Les interactions de la biodiversité avec les autres ESRS



Q4 : Quels sont les risques et opportunités en matière de biodiversité ?

Les **risques et opportunités** d'une entreprise découlent principalement de ses **impacts** (pour les risques et opportunités de transition) et de ses **dépendances**¹⁷ (pour les risques et opportunités physiques) vis-à-vis de la biodiversité et des services écosystémiques. Ils incluent les types de risques et d'opportunités décrits ci-dessous.

	Description	Catégorie et exemple
Risques physiques	Ils résultent de la dégradation de la biodiversité et des services écosystémiques . Ils engendrent des effets financiers négatifs pour l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Risques aigus (e.g., multiplication des parasites, diminution des populations de poissons pêchés commercialement) ✓ Risques chroniques (e.g., perte de rendement lié au déclin de la pollinisation)
Risques de transition	Ils résultent du manque d'alignement de l'entreprise par rapport aux politiques visant à éviter et réduire les pressions sur la biodiversité ou préserver et restaurer la biodiversité. Ils engendrent des effets financiers négatifs pour l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Risques réglementaires et juridiques (e.g., litige lié à la dégradation d'habitats protégés) ✓ Risques opérationnels liés au marché ou à la technologie (e.g., pénurie de matières premières) ✓ Risques de réputation (e.g., boycott de produits liés à la déforestation)
Opportunités	Elles résultent des activités qui génèrent des effets financiers positifs pour l'entreprise en	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Accès à de nouveaux marchés et financements ✓ Efficacité des ressources

¹⁷ La notion de dépendance peut être approfondie sur le site [ENCORE](#).

	Description	Catégorie et exemple
	raison de ses impacts positifs pour la biodiversité et les écosystèmes ou de l'atténuation de ses impacts négatifs.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Offre de produits et services (e.g., vente de crédits biodiversité, optimisation de l'utilisation des ressources naturelles) ✓ Capital de réputation

Les risques physiques et de transition, cumulés de nombreux acteurs, peuvent générer des **risques systémiques**¹⁸. Ces derniers sont complexes à anticiper à l'échelle d'une entreprise isolée.

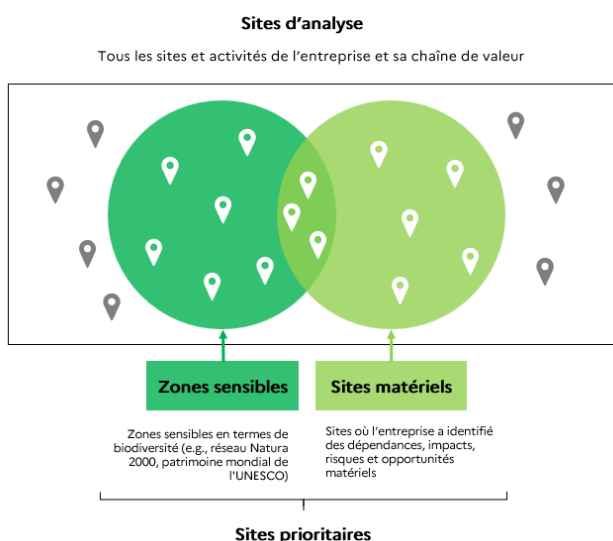
Q5 : Comment évaluer la matérialité de l'enjeu de biodiversité ?

La biodiversité est considérée comme un enjeu matériel :

- **du point de vue des impacts** : si les activités et les actifs de l'entreprise et de sa chaîne de valeur contribuent à l'un des facteurs directs de perte de biodiversité couverts par ESRS E4 (cf. voir Q3 dans la fiche ESRS E4),
- **du point de vue financier** : si la perte de biodiversité affecte (ou peut affecter) la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise, sa performance financière et son accès au financement ou au capital, notamment en raison de sa dépendance aux services écosystémiques.

Ainsi, la **contribution à la dégradation et l'artificialisation des sols**, la **conversion d'habitats** (e.g., déforestation), et les **atteintes aux espèces sensibles ou menacées**, sont des indices forts de matérialité. Il est donc demandé d'évaluer les impacts de l'entreprise et de sa chaîne de valeur sur les habitats et les espèces.

Figure n°16
L'évaluation des sites prioritaires



De plus, dans son analyse de matérialité, l'entreprise doit porter une attention particulière à l'impact de ses activités (en propre ou contrôlées opérationnellement) sur les **zones sensibles en termes de biodiversité** (i.e., réseau Natura 2000, sites du patrimoine mondial de l'UNESCO, zones clés de biodiversité, et autres zones protégées). Il est important de commencer par définir la proximité des activités avec ces zones, par exemple avec l'aide de l'outil « [Integrated Biodiversity Assessment Tool](#) » ('IBAT') et de la base de données « [World Database of Protected Areas](#) ». Pour ce faire, les entreprises sont responsables de définir leurs aires d'influence en fonction du type et de l'intensité des pressions qu'elles exercent¹⁹.

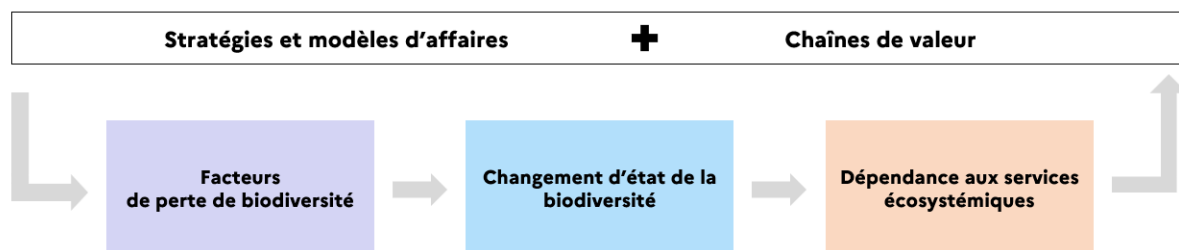
¹⁸ Les risques systémiques découlent de l'effondrement de l'ensemble du système, plutôt que de la défaillance de certains de ses éléments. Ils se caractérisent par des points de basculement modestes qui se combinent indirectement pour produire des défaillances importantes et des interactions en cascade de risques physiques et de transition. Ils comprennent les risques pour un système financier (c'est-à-dire le risque d'instabilité financière), et les risques liés à l'effondrement des systèmes naturels (c'est-à-dire les écosystèmes).

¹⁹ Il n'a pas été jugé possible de définir une distance kilométrique standard au lieu de la formule « à proximité », car cette distance dépend des sites. Lorsqu'il est probable qu'une activité ou un actif à l'intérieur ou à l'extérieur d'un site

La biodiversité étant un enjeu à la fois global et local, la matérialité doit être analysée à deux niveaux : **au niveau du groupe** à partir du cumul des impacts et des risques, et **au niveau des sites** dans le cas d'un impact particulièrement grave sur la biodiversité (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS E4).

Figure n°17

Les liens entre les stratégies, modèles d'affaires et chaînes de valeur d'une part, et les impacts et relations de dépendance d'autre part



Q6 : Quels sont les principaux secteurs concernés (IRO-1) ?

La biodiversité est un **enjeu prioritaire pour certains secteurs**. A titre indicatif, les secteurs à fort impact, identifiés par la TNFD, incluent l'agriculture, l'élevage, l'aquaculture et la sylviculture, la construction et l'ingénierie, le pétrole et gaz, la production d'énergie, les services liés à la gestion de l'eau et des déchets, l'agro-alimentaire et les boissons, l'industrie du papier et du bois, les matériaux de construction, les produits chimiques, l'exploitation minière, la fabrication de métaux, la pharma, la biotechnologie, les textiles, accessoires, maroquinerie et joaillerie, le tabac, et le transport. L'outil « [Exploring Natural Capital Opportunities, Risks and Exposure](#) » ('ENCORE') permet d'obtenir une première analyse générale des impacts et dépendances d'une entreprise selon son (ou ses) secteur(s) d'activités. Les futures normes sectorielles préciseront probablement les secteurs prioritairement concernés par les enjeux liés à la biodiversité, notamment pour les secteurs financiers.

Dans tous les cas, la matérialité de l'enjeu de biodiversité doit être analysée et justifiée en fonction des **spécificités des activités et des actifs de l'entreprise, mais aussi de sa chaîne de valeur**. Pour caractériser ces impacts indirects, certains outils, comme la liste « [High Impact Commodity List](#) » ('HICL') élaborée par l'initiative « *Science Based Target Network* » ('SBTN'), permettent d'identifier les impacts les plus courants liés aux principales commodités dans la chaîne d'approvisionnement.

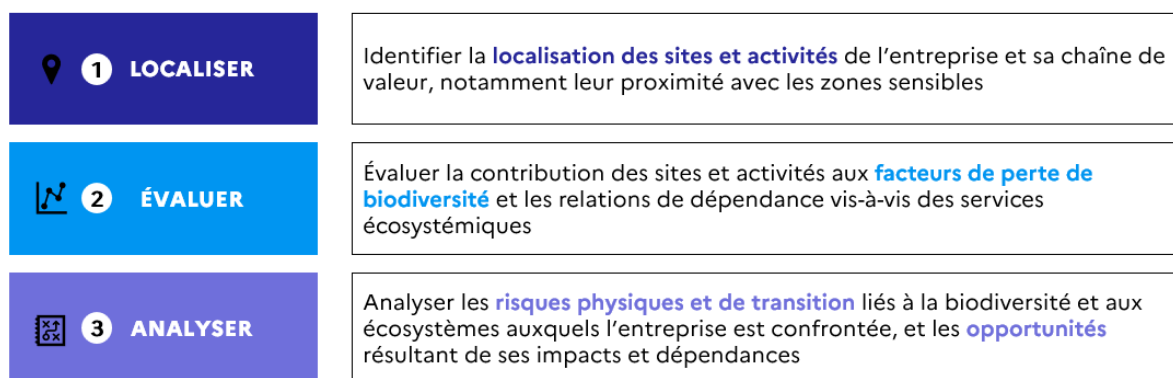
Q7 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de la matérialité lié à la biodiversité (IRO-1) ?

Dans le cadre de l'analyse de matérialité, ESRS E4 propose de s'appuyer sur l'**approche « [Locate, Evaluate, Assess, Prepare](#) » ('LEAP') préparée par la TNFD** (cf. AR6 à 9 de ESRS E4). En complément de la réponse à Q5, l'entreprise peut donc structurer son processus d'analyse de matérialité à partir des trois étapes de l'approche LEAP²⁰ : 1. localiser, 2. évaluer, et 3. analyser.

ait un impact significatif pour ce dernier (c'est-à-dire un impact susceptible d'entraver les objectifs de conservation du site), il faut que cela fasse l'objet d'une évaluation appropriée.

²⁰ La quatrième étape de l'approche LEAP concerne le reporting et n'est pas pertinente pour la description du processus.

L'approche « LEAP » pour identifier les enjeux matériels liés à la biodiversité et aux écosystèmes



Les éléments à publier concernant le processus d'analyse de matérialité (au titre de ERSR 2 IRO-1) et ses résultats (au titre de ERSR 2 SBM-3) sont les suivants :

- une évaluation de la contribution de l'entreprise aux **facteurs directs de perte de biodiversité** (non couverts par les autres ERSR) et aux atteintes à l'état de conservation de la biodiversité et des écosystèmes (notamment l'artificialisation et la dégradation des sols, et les espèces menacées), dans ses opérations propres et sa chaîne de valeur (cf. étape 1 de l'approche LEAP),
- la liste des **sites matériels** dans les opérations propres (y compris les sites sous contrôle opérationnel) où les facteurs directs de perte de biodiversité s'exercent (cf. étape 2 de l'approche LEAP),
- si et comment l'entreprise gère / maîtrise les pressions exercées par ses sites situés dans ou à proximité des **zones sensibles** pour la biodiversité (cf. étape 2 de l'approche LEAP),
- si les **communautés affectées** ont été consultées, et quelles sont les conséquences sur la gestion des impacts,
- une évaluation des risques physiques et de transition qui découlent des impacts et dépendances aux services écosystémiques (cf. étape 3 de l'approche LEAP).

L'**analyse de scénarios** pour évaluer les impacts, dépendances et risques futurs est facultative.²¹

La granularité du processus et sa description dans l'état de durabilité doivent être proportionnées à l'ampleur de l'enjeu pour l'entreprise, notamment en fonction de son (ou ses) secteur(s) et implantation(s) géographique(s).

Q8 : Quelles sont les mesures d'application progressive applicables à ERSR E4 ?

Dans un souci d'application proportionnée, ERSR 1 offre plusieurs **mesures transitoires** applicables à ERSR E4 :

- **chaîne de valeur** : Pendant les trois premières années, les entreprises peuvent se limiter aux informations disponibles en interne pour les politiques, actions et cibles

²¹ TNFD, « *Guidance on scenario analysis* », Septembre 2023 ([lien](#)).

impliquant les acteurs de la chaîne de valeur, et calculer les indicateurs uniquement sur le périmètre des opérations propres (à l'exception des émissions de GES Scope 3). Dans ce cas, les entreprises doivent expliquer leurs efforts pour obtenir des informations sur sa chaîne de valeur, les raisons pour lesquelles toutes les données n'ont pas pu être obtenues, et ses plans pour l'avenir.

- **E4** : Les entreprises de moins de 750 employés peuvent choisir de ne pas publier les informations relatives à ESRS E4 pendant les deux premières années. Toutefois, les enjeux de durabilité en matière de biodiversité doivent être intégrés dans l'analyse de matérialité, et si pertinent, dans les informations spécifiques à l'entité.
- **E4-6** : Les entreprises peuvent omettre les informations sur les effets financiers anticipés la première année et les couvrir de façon qualitative dans les deux années suivantes.

Q9 : Dans quels cas publier un plan de transition biodiversité (E4-1) ?

La publication d'un plan de transition biodiversité n'est pas obligatoire dans ESRS E4. Cependant, les entreprises issues des **secteurs à fort impact** (cf. voir Q6 dans la fiche E4) peuvent publier un tel plan lorsque l'enjeu est considéré comme prioritaire (c'est-à-dire lorsque la biodiversité fait partie de la stratégie et du modèle d'affaires de l'entreprise). Par ailleurs, certains secteurs, tels que la gestion de l'eau et des déchets ou l'agriculture, peuvent générer des impacts positifs sur la biodiversité, incluant les pollutions évitées ou la restauration de sites, qui peuvent être valorisés dans les informations spécifiques à l'entreprise.

Le **plan de transition** regroupe l'ensemble des politiques, actions, ressources et cibles de l'entreprise pour contribuer à et tendre vers l'alignement avec le [cadre mondial en matière de biodiversité de l'accord de Kuming Montréal](#) et la [stratégie européenne en faveur de la biodiversité](#). A titre d'exemple, cet alignement peut se traduire par les cibles suivantes : restaurer 30 % des sites naturels dégradés par l'entreprise, mettre en place des mesures de protection sur 30 % des sites les plus sensibles, réduire de 50 % l'introduction d'espèces exotiques envahissantes, réduire de 50 % le risque lié à l'utilisation des pesticides et des substances chimiques dangereuses (et donc diminuer de 50 % l'utilisation de ses produits), augmenter la part de l'agriculture biologique, restaurer des cours d'eau, ou replanter des arbres.

Les entreprises des secteurs à fort impact qui publient un rapport TNFD doivent extraire les éléments requis par ESRS E4 et les inclure dans leur état de durabilité, car l'incorporation par référence est difficilement applicable compte tenu des conditions requises²².

Q10 : Comment évaluer la résilience du modèle d'affaires aux risques liés à la biodiversité (E4-1) ?

La publication d'une **analyse de résilience de la stratégie et du modèle d'affaires** est obligatoire lorsque l'enjeu de biodiversité est considéré comme matériel (ESRS E4-1 §13). Elle porte sur les dispositions de l'entreprise pour maîtriser les risques et les dépendances vis-à-vis des services écosystémiques et de la biodiversité.

La prise en compte de **scénarios prospectifs** peut aider à anticiper les risques futurs liés à la biodiversité et donc la résilience de l'entreprise.

²² L'EFRAG et la TNFD préparent une table de correspondance à cet effet.

Q11 : Quelles sources additionnelles peuvent aider au reporting de ESRS E4 ?

L'entreprise peut s'appuyer sur les **cadres, méthodes et outils existants** lors du reporting de ESRS E4, car la normalisation de l'enjeu biodiversité, plus récente que celle du climat, est actuellement en cours de développement.

	Exemple de sources
Fondations scientifiques et définitions	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Convention sur la Diversité Biologique ou « <i>Convention on Biological Diversity</i> » ('CBD') (site) ✓ IPBES – « Summary for policymakers of the global assessment report on biodiversity and ecosystem services »)
Analyse de matérialité	<p>Cartographie des secteur(s), chaîne(s) de valeur et opérations propres associés à des impacts :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ TNFD – « Guidance on the identification and assessment of nature-related issues: The LEAP approach » ✓ ENCORE : « Exploring Natural Capital Opportunities, Risks and Exposure » ✓ SBTN – « High Impact Commodity List », « Materiality Screening Tool » ✓ IBAT ✓ « <i>World Wide Fund for Nature</i> » ('WWF') – « Biodiversity Risk Filter » <p>Zones sensibles :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Réseau Natura 2000 des zones protégées ✓ Sites du patrimoine mondial de l'UNESCO ✓ Zones clés de biodiversité (« key biodiversity areas » ou 'KBA') ✓ Autres zones protégées (voir zones Ramsar, « World Database of Protected Areas ») <p>Espèces et écosystèmes :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IUCN – « Red List of Threatened Species » ✓ IUCN – « Global Ecosystem Typology » ✓ « <i>OneEarth</i> » – « Global Map of Ecoregions » ✓ IBAT ✓ « <i>United Nations Environment Programme – World Conservation Monitoring Centre</i> » ('UNEP-WCMC') – « Critical Habitat Screening Layer », « Ocean Data Viewer », « Global Forest Watch » ✓ « <i>Conservation International</i> » – « Trends.Earth » ✓ « <i>Space Intelligence</i> » – « HabitatMapper », « Resource Watch »
Utilisation de scénarios	<ul style="list-style-type: none"> ✓ « <i>Network for Greening the Financial System</i> » ('NFGS') – « Scenarios Portal » ✓ « <i>University of Cambridge Institute for Sustainability Leadership</i> » – « Nature Positive Hub » ✓ « <i>International Standards Organization</i> » ('ISO') – « ISO/TC 331 » ✓ « <i>Principles for Responsible Investment</i> » ('PRI') – « IFR Forecast policy scenario + nature » ✓ TNFD – « Guidance on scenario analysis »

	Exemple de sources
Fixation de cibles	<ul style="list-style-type: none"> ✓ CBD – « 2030 Targets » ✓ SBTN – « Step 3. Measure, et and disclose targets », « Land Technical Guidance » ✓ TNFD – « Guidance for corporates on science-based targets for nature »
Définition et suivi des indicateurs	<ul style="list-style-type: none"> ✓ « Climate Disclosure Standards Board » ('CDSB') – « Framework application guidance for biodiversity-related disclosures » ✓ SASB – « SASB Standards overview » ✓ CDP – « Nature Policy Hub » ✓ « Global Reporting Initiative » ('GRI') – « GRI 101 » ✓ « World Economic Forum » – « Principles of Planet Metrics »
Engagement avec les parties prenantes	<ul style="list-style-type: none"> ✓ IUCN – « Stakeholder Engagement in IUCN projects » ✓ « United Nations Human Rights » ('UNHR') – « Biodiversity and Human rights » ✓ « International Indigenous Forum on Biodiversity » ('IIFB') (site) ✓ TNFD – « Guidance on engagement with Indigenous Peoples, Local Communities and affected stakeholders »
Classification sectorielle	<ul style="list-style-type: none"> ✓ SASB – « Find your industry » ✓ IUCN – « Mainstreaming biodiversity into priority economic sectors » ✓ TNFD – « Additional guidance by sector »

Q12 : Quels enjeux couvrir dans les politiques liées à la biodiversité (E4-2) ?

Si la biodiversité est considérée comme un enjeu matériel, l'entreprise doit publier les **politiques** adoptées en la matière. Si aucune politique n'a été adoptée, elle doit le spécifier, et éventuellement indiquer le délai prévu pour l'élaboration d'une politique.

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-P (i.e., contenu, périmètre, responsabilité), une entreprise qui a adopté une politique liée à la biodiversité doit décrire si et comment la politique traite des **facteurs directs de perte de biodiversité** (cf. voir Q2 dans la fiche sur ESRS E4), des **impacts sur l'état des espèces et des écosystèmes et sur les services écosystémiques**, des **dépendances, risques et opportunités**, de la **traçabilité des produits, composants et matières premières**, de la **gestion des enjeux de biodiversité en lien avec la production, l'approvisionnement ou la consommation** à partir d'écosystèmes, et des **conséquences sociales des impacts** sur la biodiversité et les écosystèmes. Elle doit spécifiquement indiquer si les sous-enjeux suivants sont couverts :

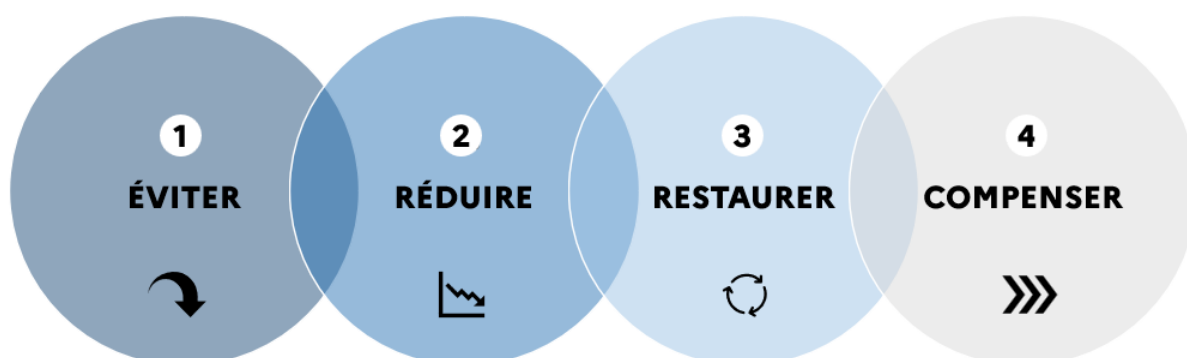
1. la **protection de la biodiversité et des écosystèmes** couvrant les sites possédés, loués ou gérés, sous contrôle financier ou opérationnel, qui sont situés dans ou à proximité des zones sensibles pour la biodiversité,
2. les pratiques d'**utilisation/gestion durable des sols**,
3. les pratiques durables liées aux **océans/mers**, et
4. la **déforestation**.

Q13 : Comment construire un plan d'action en matière de biodiversité (E4-3) ?

Le contenu d'un plan d'action²³ sur la biodiversité est défini par l'entreprise. Cependant, une bonne pratique consiste à s'appuyer sur la hiérarchie des actions d'atténuation applicable aux enjeux environnementaux²⁴ : (1) éviter les impacts négatifs, (2) les réduire, (3) remettre en état (restaurer et réhabiliter une fois que l'activité n'est plus exercée), et (4) compenser les dommages.

Figure n°19

La hiérarchie des actions d'atténuation



En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-A (i.e., nature, périmètre, délais, montants d'investissements et de dépenses de l'exercice et planifiés), une entreprise qui a adopté un plan d'action sur la biodiversité doit spécifier :

- si et comment elle recourt à la **compensation** (réglementaire ou volontaire), incluant l'objectif de la compensation et les indicateurs clés de performance, les effets financiers de la compensation, et une description de la compensation (i.e., superficie, type, critères de qualité et normes de référence), et
- si elle s'appuie sur les compétences des **populations locales et indigènes**²⁵ et sur des **solutions fondées sur la nature**.

Q14 : Quelles cibles fixer en matière de biodiversité (E4-4) ?

Le contenu d'une **cible** en matière de biodiversité est défini par l'entreprise. Cependant, une bonne pratique consiste à i) repartir des résultats de l'analyse de matérialité (i.e., liste des impacts et dépendances matériels de l'entreprise et de sa chaîne de valeur), ii) prioriser les impacts et dépendances, ainsi que les activités et

²³ Le plan de transition est un plan d'action de nature stratégique en lien avec le modèle d'affaires de l'entreprise, qui requiert généralement l'approbation de la gouvernance.

²⁴ En France, la [séquence « éviter, réduire, compenser »](#) ('ERC') s'applique aux projets, plans et programmes soumis à évaluation environnementale ainsi qu'aux projets soumis à diverses procédures administratives d'autorisation au titre du code de l'environnement (e.g., autorisation environnementale, dérogation à la protection des espèces, évaluation des incidences Natura 2000).

²⁵ TNFD, « *Guidance on engagement with Indigenous Peoples, Local Communities and affected stakeholders* », 2023 ([lien](#)).

localisations clés pour la fixation de cibles, iii) définir des cibles cohérentes avec les seuils écologiques²⁶ et les objectifs politiques (cf. voir Q9 dans la fiche sur ESRS E4)^{27, 28}

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-T, une entreprise qui s'est fixée des cibles en matière de biodiversité doit spécifier :

- si la notion de **seuils écologiques** globaux ou locaux a été prise en compte (e.g., le scénario 1,5°C pour le changement climatique, la prise en compte des seuils de renouvellement des populations d'espèces, les prélèvements en deçà des débits hydriques minimums des cours d'eau, les limites planétaires) dans la détermination de ses cibles²⁹,
- comment sa contribution à l'effort a été évaluée pour respecter les seuils écologiques compte tenu de ses impacts, et
- la part du recours à la **compensation** ou à des crédits biodiversité localisés hors de la chaîne de valeur pour atteindre ses cibles.

A titre d'exemple, les cibles définies par une entreprise peuvent être exprimées en :

- surface d'écosystèmes conservés ou restaurés, qu'ils soient contrôlés directement ou indirectement par l'entreprise, ou
- nombre de projets/actions de protection de la faune et de la flore.

Tous les **sous-enjeux** ne sont pas applicables à toutes les entreprises et à tous les secteurs (leur pertinence étant déterminée lors de l'analyse de matérialité).

En fonction des sous-enjeux, la TNFD indique des **exemples de cibles quantifiées** ci-dessous.

	Exemple de cibles quantifiées
Facteurs directs de perte de biodiversité	<ul style="list-style-type: none">✓ Réduire à zéro la quantité de commodités induisant de la déforestation d'ici fin 2025✓ Réduire de 50 % l'utilisation de pesticides par surface de terres cultivées dans les zones d'interaction d'ici 2030 par rapport aux niveaux de 2020✓ Réduire à zéro les activités causant de la déforestation dans la chaîne d'approvisionnement d'ici 2025, et à zéro les activités causant la conversion des habitats naturels d'ici 2030

²⁶ Un seuil écologique est défini comme le point à partir duquel un changement relativement faible des conditions extérieures entraîne un changement rapide dans un écosystème. Lorsqu'un seuil écologique a été franchi, un écosystème est susceptible de ne plus pouvoir retrouver son état antérieur grâce à sa résilience intrinsèque.

²⁷ Une bonne pratique consiste à mettre en évidence la correspondance entre les cibles de l'entreprise et celles de cadres internationaux, comme le cadre mondial en matière de biodiversité de l'accord de Kuning Mountain et la stratégie européenne en faveur de la biodiversité. L'artificialisation des sols étant un impact majeur à reporter conformément à ESRS E4, le positionnement de l'entreprise au regard de la réduction de l'artificialisation pourrait utilement être mentionné en fonction de ses activités.

²⁸ TNFD, SBTN « *Guidance for corporates on science-based targets for nature* », 2023 ([lien](#)).

²⁹ Les seuils sont généralement définis localement et varient en fonction du contexte spécifique. Par exemple, le SBTN a proposé une définition des seuils de prélèvements en eau selon la géographie via un [outil](#) basé sur des travaux scientifiques. Cependant, il est recommandé de se rapprocher des acteurs locaux tels que les Agences de l'eau ou l'Office français de la biodiversité ('OFB') pour connaître les seuils éventuels, s'ils existent.

Exemple de cibles quantifiées

État de la nature

- ✓ 100 % des zones terrestres avec lesquelles les opérations directes et la chaîne de valeur sont localisées font l'objet d'inventaires pour détecter la présence d'espèces menacées d'ici 2025, et 100 % des zones connues pour abriter des espèces menacées font l'objet d'une gestion des habitats en faveur de ces espèces d'ici 2030 afin de préserver ces espèces
- ✓ Réduire à zéro l'approvisionnement dans les zones à haut risque d'extinction des espèces d'ici 2025
- ✓ Mise en place, conservation et gestion de zones avec des éléments paysagers, favorables à la biodiversité, non productifs (e.g., haies, arbres, arbustes, mares) sur au moins 20 % de sa surface des exploitations agricoles, par 1km x 1km
- ✓ Restaurer l'intégrité écologique dans la chaîne d'approvisionnement en assurant 10 % de zones à focalisation écologique par km pour toutes les sources d'intrants agricoles

De manière similaire, la SBTN propose un guide pour établir des cibles et/ou collecter des données associées concernant les pressions, impacts et dépendances³⁰. Le SBTN a également développé un guide plus précis pour les cibles liées à l'utilisation des écosystèmes terrestres (i.e., non-conversion des écosystèmes naturels, réduction de l'empreinte au sol, engagement en matière de paysages)³¹.

Q15 : Quels indicateurs reporter en matière de biodiversité (E4-5) ?

L'entreprise doit publier le nombre et la surface des **sites possédés, loués, ou gérés, contrôlés financièrement ou opérationnellement, qui sont situés dans ou à proximité des zones sensibles et qui affectent négativement ces zones**. Les sites de l'entreprise peuvent avoir un impact négatif sur ces zones s'ils entraînent la détérioration des habitats naturels et des habitats des espèces, ainsi que la perturbation des espèces pour lesquelles une zone protégée a été désignée. L'entreprise peut s'appuyer sur les résultats de son analyse de matérialité (cf. voir Q5 et Q7 dans la fiche sur ESRS E4).

L'utilisation du sol par les activités tout au long de la chaîne de valeur, calculée à partir d'une ACV, est optionnelle en tant qu'indicateur quantitatif précis (cf. voir Q16 dans la fiche ESRS E4), mais elle doit être évaluée pour l'identification des impacts, risques et opportunités. Cet indicateur peut être rapporté au volume de produits.

D'une manière générale, ESRS E4 impose à l'entreprise de publier des indicateurs pour rendre compte de ses impacts matériels sur la biodiversité et les écosystèmes. Ces **indicateurs d'impacts** ne sont que rarement normés par ESRS E4 et il revient à l'entreprise de choisir ceux qui lui semblent pertinents. Pour aider les entreprises dans cette démarche, la norme indique, à titre volontaire, les éléments que les entreprises peuvent utilement mesurer sur leur périmètre de reporting (i.e., opérations propres), en fonction de leur(s) secteur(s) d'activité, comme indiqué ci-dessous.

Si elle considère qu'elle contribue directement :

³⁰ SBTN, « *Science-based Targets for Nature, Initial Guidance for Business* », 2020 ([lien](#)).

³¹ SBTN, « *Land Technical Guidance* », 2023 ([lien](#)).

- au **changement d'utilisation des sols, de l'eau douce et des océans** : elle doit publier des indicateurs pertinents, par exemple sur la déforestation, les pratiques agricoles intensives, et la modification des habitats et des écosystèmes,
- à l'**introduction accidentelle ou volontaire d'espèces invasives** : elle peut publier les indicateurs qu'elle utilise pour gérer les voies d'introduction et de propagation des espèces invasives et les risques associés.

Si elle identifie des impacts matériels sur :

- l'**état de conservation des espèces** : elle peut publier des indicateurs pertinents, par exemple sur la population de ces espèces, en particulier celles à risque d'extinction³²,
- pour l'état de conservation des **écosystèmes** : elle peut publier des indicateurs pertinents, par exemple sur les surfaces, les qualités et fonctionnalités des écosystèmes, et les populations d'espèces³³³⁴.

Q16 : Comment estimer l'empreinte au sol à partir d'une analyse de cycle de vie (E4-5) ?

Il existe plusieurs approches méthodologiques pour estimer l'empreinte au sol.

- si l'entreprise dispose d'un fichier de localisations précises, elle peut effectuer une analyse à l'aide d'**images satellitaires** ou de **cartes d'utilisation du sol**.
- dans les autres cas, l'évaluation peut être réalisée en se basant sur les données issues des **ACV des produits**³⁵, ou en utilisant l'**extension environnementale de modèles entrée-sortie**, tels qu'Exiobase, qui permettent d'estimer l'empreinte au sol sur la chaîne de valeur à partir des achats d'une entreprise.

Q17 : Quelles informations publier sur les effets financiers en matière de biodiversité (E4-6) ?

Si les risques et opportunités liés à la biodiversité sont considérés comme matériels, l'entreprise doit publier les **effets financiers actuels et anticipés**, avec leur **description**, les **montants bruts estimés**, les **horizons de temps** et les **hypothèses associées**.³⁶

L'évaluation financière des risques et opportunités liés à la biodiversité est encore en cours d'appropriation par les entreprises en fonction de leur(s) secteur(s) et taille, en raison du manque de maturité des données disponibles et des défis méthodologiques. Sa publication peut **être différée** d'un an, et elle peut **être exprimée de façon qualitative** uniquement pendant les trois premières années de reporting.

³² IUCN, « Red List of Threatened Species » ([lien](#)).

³³ IUCN, « Global Ecosystem Typology » ([lien](#)) ; ONU, « System of environmental-Economic Accounting » ('SEEA') ([lien](#)).

³⁴ « European Environmental Agency » ('EEA'), « The Common International Classification of Ecosystem Services » ([lien](#)).

³⁵ La Commission européenne a proposé la méthode « Product Environmental Footprint » ('PEF') comme référentiel européen pour mesurer la performance environnementale des produits à partir de l'ACV ([Recommandation 2021/2279](#)).

³⁶ BloombergNEF, « When the Bee Stings Counting the Cost of Nature-Related Risks », 2023 ([lien](#)). Ce rapport fournit des études de cas sur des entreprises ayant subi des pertes financières liées aux enjeux de biodiversité.

3

Normes sociales

Table des matières

ESRS S1 – « Personnel de l'entreprise »

Q1 : Comment évaluer la matérialité des enjeux sociaux et des informations associées ?

Q2 : Quelle est la définition du personnel de l'entreprise ?

Q3 : Quelles informations sont exigées sur les caractéristiques des travailleurs salariés (S1-6) ?

Q4 : Quelles informations sont exigées sur les caractéristiques des travailleurs non-salariés (S1-7) ?

Q5 : Comment calculer le taux de couverture par des conventions collectives et le dialogue social (S1-8) ?

Q6 : Comment répondre à l'exigence relative aux salaires décents (S1-10) ?

Q7 : Comment répondre à l'exigence relative à la protection sociale des salariés (S1-11) ?

Q8 : Comment calculer les écarts de rémunération homme/femme et plus haut/médiane (S1-16) ?

Q9 : Quelles informations publier en matière de respect des droits humains (S1-17) ?

Q10 : Comment le devoir de vigilance s'articule-t-il avec les obligations de ESRS S1 ?

ESRS S1 – « Personnel de l'entreprise »

Q1: Comment évaluer la matérialité des enjeux sociaux et des informations associées ?

ESRS S1 couvre une catégorie spécifique de parties prenantes (ou population), tout comme les autres normes sociales :

1. Le **personnel de l'entreprise** – ESRS S1 (cf. voir Q2 dans la fiche sur ESRS S1),
2. Les **travailleurs de la chaîne de valeur** – ESRS S2,
3. Les **communautés affectées** – ESRS S3, et
4. Les **consommateurs et utilisateurs finaux** – ESRS S4.

Les enjeux sociaux dans ESRS S1 sont regroupés en trois catégories :

1. Les **conditions de travail** (santé et sécurité, temps de travail, protection sociale, précarité, lutte contre le harcèlement, négociations collectives, dialogue social, liberté d'association),
2. L'**égalité de traitement et des chances** (diversité, parité, formation, personnes handicapées, écarts de rémunération), et
3. Les **droits humains fondamentaux** (travail des enfants, travail forcé, trafic d'êtres humains).

La **matérialité** de ces enjeux varie en fonction des législations et des pratiques sociales propres à chaque pays, ainsi que des spécificités des secteurs d'activité. Ainsi, la première étape consiste à localiser le personnel de l'entreprise, suivie de l'analyse des secteurs d'activité. Les critères à prendre en compte comprennent entre autres le nombre de travailleurs salariés et non-salariés, les coûts de la main d'œuvre, la flexibilité du temps de travail, la précarité, les compétences spécifiques, l'exposition aux risques d'accident. La bibliographie, y compris les normes sectorielles existantes (cf. voir Q2.2 dans la fiche sur ESRS 1), offre une première perspective sur les enjeux sociaux généralement pertinents selon les pays et les secteurs.

Les indicateurs sociaux seront généralement analysés comme matériels pour le personnel de l'entreprise :

1. Les **caractéristiques des salariés de l'entreprise** (S1-6) : elles sont systématiquement matérielles, présentant la cartographie de la main d'œuvre.
2. Les **caractéristiques des travailleurs non-salariés** (S1-7) : il est attendu d'estimer l'importance des travailleurs non-salariés par rapport au personnel total de l'entreprise. Si leur nombre estimé est faible et en l'absence d'impacts matériels en matière de droits humains, le sujet peut être considéré comme non matériel, à condition de l'indiquer. Si leur proportion est significative, les points de données exigés par S1-7 doivent être renseignés.
3. **Autres indicateurs** (S1-8 à S1-17) :

Pour la couverture des négociations collectives et le dialogue social (S1-8), la diversité, notamment la parité au niveau de la direction générale et répartition par

âge (S1-9), le paiement de salaires décents (S1-10), la protection sociale (S1-11), les personnes handicapées (S1-12), la formation (S1-13), la santé et sécurité au travail (S1-14), l'équilibre vie professionnelle / vie privée (S1-15), les écarts de rémunération (S1-16), et les atteintes aux droits de l'homme (S1-17), justifier la non-matérialité risque de s'avérer difficile lorsque les effectifs sont importants. Les entreprises avec des effectifs limités peuvent adapter leur reporting en tenant compte de la proportionnalité.

Les entreprises dont le personnel, y compris celui des filiales, est exclusivement situé en Europe pourraient éventuellement considérer que les informations relatives aux droits humains ne sont pas matérielles pour leur personnel. Il convient de noter que cette perspective ne préjuge pas de la matérialité de ces informations dans toutes les situations, mais qu'elle reflète plutôt une évaluation spécifique à la localisation géographique, étant donné que les législations relatives aux droits humains sont bien établies dans l'UE. Toutefois, les entreprises sont a priori tenues de couvrir ces informations en ce qui concerne les travailleurs de la chaîne de valeur au niveau des exigences sur les politiques, les actions et les cibles (aucun indicateur n'étant requis dans ESRS S2).

Certaines informations, telles que les négociations collectives, les salaires décents, la protection sociale et l'atteinte aux droits humains, peuvent être traitées de manière succincte lorsque les entreprises ont des pratiques sociales favorables et qu'aucun impact négatif matériel n'est identifié.

Q2 : Quelle est la définition du personnel de l'entreprise ?

Le personnel de l'entreprise comprend les travailleurs salariés et non-salariés de l'entreprise :

- les **travailleurs salariés**, c'est-à-dire ceux ayant un contrat de travail avec l'entreprise, incluent les travailleurs permanents (sans date de fin de contrat), temporaires (avec une date de fin de contrat prédéfinie), à temps plein (nombre d'heures de travail conforme à la durée légale du travail ou à celle prévue par la convention collective de l'entreprise), à temps partiel (nombre d'heures de travail inférieur à la durée légale du travail ou à celle prévue par la convention collective de l'entreprise), et avec des horaires non garantis (sans garantie d'un nombre minimum ou fixe d'heures de travail). ESRS S1 précise en AR 56 que les définitions de permanent, temporaire, à horaires non garantis, à temps plein ou partiel dans les lois nationales relatives au travail priment.
- les **travailleurs non-salariés**, c'est-à-dire ceux n'ayant pas de contrat de travail avec l'entreprise, englobent les individus travaillant pour l'entreprise au travers de contrats de travailleurs indépendants et/ou de contrats avec des agences d'intérim ou de placement de personnel conformément au code NACE N78.³⁷

En ce qui concerne les stagiaires et les apprentis ils doivent être inclus dans les informations exigées par S1-6 sur les caractéristiques des salariés et dans les autres indicateurs sociaux pertinents, à l'exception du salaire décent si la législation des pays dans lesquels ils opèrent les considère comme disposant d'un contrat de travail.

³⁷ Les informations sur les travailleurs non-salariés ont pour objectif de fournir un aperçu de l'approche des entreprises en matière d'emploi, y compris l'ampleur et la nature des impacts découlant de leurs pratiques en la matière. Cela cible particulièrement les entreprises ayant largement recours à ces travailleurs et les situations de précarité auxquelles ces travailleurs peuvent être confrontés. Il est à noter que la définition de la GRI est plus large que celle des ESRS.

En France (et en Allemagne) par exemple, les **apprentis** sont considérés comme des salariés en raison de leur lien contractuel avec l'entreprise, établi par le contrat d'apprentissage / de professionnalisation.

En France, les **stagiaires** ne sont pas considérés comme des salariés, car leur relation avec l'entreprise est définie par une convention de stage. Pour favoriser la comparabilité, il nous semble important de spécifier leur nombre dans la description des travailleurs non-salariés conformément à S1-7, au titre des informations spécifiques à l'entreprise. Dans ce cas, seules les informations relatives à la santé et sécurité au travail (S1-14) et à la formation (S1-13) seraient requises.

Il est à noter que les **autres travailleurs travaillant sur site** ne font pas partie des travailleurs salariés ni des travailleurs non-salariés ; ils relèvent des travailleurs de la chaîne de valeur conformément à ESRS S2. Cependant, ESRS S1 contient un point de données relatif à la santé et la sécurité (S1-14) qui englobe les autres travailleurs travaillant sur site : le nombre de décès sur les sites opérationnels de l'entreprise.

Q3 : Quelles informations sont exigées sur les caractéristiques des travailleurs salariés (S1-6) ?

La publication des effectifs doit suivre les tableaux de l'AR 55 d'ESRS S1, détaillant le **nombre de salariés par sexe et par principaux pays** (50 salariés ou plus représentant au moins 10 % du nombre total). Bien que la méthode de calcul des travailleurs salariés soit laissée à la discrétion de l'entreprise, la moyenne annuelle des effectifs mensuels de l'exercice semble plus pertinente que la somme des effectifs à la fin de l'exercice en raison de sa représentativité au long de la période de reporting. Le calcul en équivalents temps plein (ETP) est présenté comme une alternative par rapport au calcul en effectifs, mais cette méthode n'est pas imposée.

Il est également nécessaire de publier la **répartition entre salariés permanents, temporaires et à horaires non garantis, ventilée par sexe**, la ventilation par région demeurant facultative, conformément au tableau de l'AR 55. La **répartition entre salariés à temps plein et à temps partiel** reste volontaire. Ces informations offrent une première indication du niveau de précarité du personnel. Le choix entre une publication en ETP ou en effectifs est laissé libre, mais, en cas de taux de rotation élevé des salariés, les ETP reflètent mieux la réalité de la gestion du personnel.

Enfin, il est requis de publier le **nombre de salariés ayant quitté l'entreprise** et le **taux de rotation des salariés** au cours de la période de référence. L'équation « effectifs à la clôture N-1 plus embauches moins départs de l'année N égal effectif à la clôture N » constitue un moyen efficace de décrire l'évolution des effectifs, mais elle n'est pas spécifiquement demandée. Il est important de noter que la méthode de calcul du taux de rotation diffère légèrement des pratiques habituelles : elle rapporte uniquement les départs de l'année aux effectifs (a priori ceux du début de la période de référence même si cela n'est pas précisé), et non pas la moyenne des départs et des arrivées aux effectifs. Ainsi, ce taux de rotation ne reflète pas le rythme de renouvellement des effectifs, en particulier en cas de forte croissance. La publication du taux de rotation incluant les arrivées peut être envisagée en complément sur une base volontaire en tant qu'informations spécifiques à l'entité.

Q4 : Quelles informations sont exigées sur les caractéristiques des travailleurs non-salariés (S1-7) ?

Il est nécessaire d'estimer la **proportion de travailleurs non-salariés** pour évaluer la matérialité des sous-enjeux associés.

Si la proportion des travailleurs non-salariés est significative par rapport à l'effectif total, leur **nombre** doit être publié. Cette information permettra d'offrir un aperçu de l'approche de l'entreprise en matière d'emploi, de fournir des informations contextuelles qui facilitent la compréhension d'autres exigences de publication.

La **méthode de calcul** n'est pas imposée, mais elle doit être expliquée. Selon les pratiques actuelles, il semble recommandé de privilégier le calcul en ETP ou, à défaut, en moyenne mensuelle des effectifs sur la période de reporting.

La **description des types de relation avec l'entreprise et de la nature des travaux effectués** n'est pas obligatoire, mais elle est recommandée (« *may disclose* ») si la proportion des travailleurs non-salariés dans les effectifs est significative.

Quels sont les indicateurs obligatoires pour les travailleurs non-salariés ?

Les indicateurs suivants sont obligatoires dans ESRS S1, à condition que les sous-enjeux associés soient matériels :

- **S1-7** : nombre total de non-salariés,
- **S1-14** : pourcentage de non-salariés couverts par le système de santé et de sécurité,
- **S1-14** : nombre de décès dus à des blessures et à des problèmes de santé liés au travail,
- **S1-14** : nombre et % d'accidents liés au travail,
- **S1-17** : nombre d'incidents de discrimination liés au travail,
- **S1-17** : nombre de plaintes liées à leurs droits sociaux et humains,
- **S1-17** : nombre d'incidents graves liés aux droits de l'homme,
- **S1-17** : nombre de violations de textes internationaux, et
- **S1-17** : montant total des amendes, sanctions et pénalités résultant d'incidents, de plaintes et de violations.

Q5 : Comment calculer le taux de couverture par des conventions collectives et le dialogue social (S1-8) ?

Pour évaluer le taux de couverture par des conventions collectives et le dialogue social, il est nécessaire de publier les **pourcentages des salariés couverts par des conventions collectives et par des représentants du personnel**, conformément au tableau de l'AR 70 d'ESRS S1. L'entreprise doit publier une répartition des informations sur les conventions collectives et les représentants du personnel par pays dans l'Espace économique européen ('EEE'), ainsi qu'une répartition des informations sur les conventions collectives par région hors EEE.

Le dialogue social est également illustré par l'existence d'un **accord sur la représentation du personnel** au sein d'un comité d'entreprise européen ou équivalent.

Q6 : Comment répondre à l'exigence relative aux salaires décents (S1-10) ?

Cette information, a priori matérielle pour la plupart des entreprises, peut être traitée en une phrase si tous les salariés perçoivent un salaire décent conformément aux indices de référence applicables (« *tous nos salariés perçoivent un salaire décent, conformément aux indices de référence applicables* »), notamment si l'entreprise opère dans des pays avec des minima sociaux (comme les pays de l'EEE appliquant les valeurs de la directive (UE) 2022/2041).

- Dans les **pays de l'EEE**, l'entreprise doit se référer au salaire minimum fixé par la législation ou par les négociations collectives. En France, cela se traduit par le respect du Salaire Minimum de Croissance ('SMIC'), tel que stipulé dans l'article L3231-2 du Code de travail, dont le montant est révisé annuellement par décret. En l'absence de salaire minimum fixé par la législation ou par les négociations collectives, l'entreprise doit utiliser un salaire de référence adéquat qui n'est pas inférieur au salaire minimum dans un pays voisin ayant un statut socio-économique similaire ou qui n'est pas inférieur à une norme internationale de référence commune telle que 60 % du salaire médian du pays et 50 % du salaire moyen brut.
- Dans les **pays en dehors de l'EEE**, l'entreprise doit comparer ses salaires les plus bas (part fixe, hors stagiaires et apprentis) (i) au niveau de salaire nécessaire pour assurer un niveau de vie décent conformément aux législations internationales, nationales ou infranationales existantes, aux normes officielles ou aux conventions collectives en premier lieu, (ii) puis, à défaut, au salaire minimum national ou infranational établi par la législation ou la négociation collective, et (iii) enfin, en l'absence de ces deux critères, aux référentiels qui remplissent les conditions fixées par IDH Sustainable Trade (« [Roadmap on Living Wages, A Platform to Secure Living Wages in Supply Chains](#) »).

Dans les pays dans lesquels les salaires sont inférieurs à l'indice de référence, l'entreprise doit publier le **pourcentage de salariés percevant un salaire inférieur à l'indice de salaire décent applicable**.

Les **commentaires** permettant d'analyser et de mettre en perspective ces informations sont souhaitables bien qu'ils ne soient pas exigés dans la norme.

Q7 : Comment répondre à l'exigence relative à la protection sociale des salariés (S1-11) ?

Cette exigence, a priori matérielle pour la plupart des entreprises, peut être traitée en une phrase si tous les salariés sont couverts, dans le cadre de programmes publics ou de prestations proposées par l'entreprise, par une **protection sociale contre les pertes de revenus dues à l'un des événements majeurs de la vie** (« *tous nos salariés sont couverts, dans le cadre de programmes publics ou de prestations proposées par l'entreprise, par une protection sociale contre les pertes de revenus dues à la maladie, au chômage, aux accidents du travail, aux congés parentaux et au départ à la retraite* »).

Si certains salariés ne sont pas couverts par une protection sociale, l'entreprise doit publier les **pays concernés**, tout en spécifiant les **types de salariés impliqués** et les **types d'événements majeurs de la vie** pour lesquels cette couverture n'est pas assurée pour chaque pays concerné.

Q8 : Comment calculer les écarts de rémunération homme/femme et plus haut/médiane (S1-16) ?

L'évaluation de l'**écart de rémunération entre hommes et femmes** repose sur le niveau moyen de rémunération horaire brute des salariés. Il est impératif d'expliquer la méthode de calcul de la rémunération brute horaire, notamment le choix entre les heures annuelles standard ou réelles et les bases de rémunération retenues. La constance de cette méthode est primordiale pour assurer une mesure cohérente de l'évolution de l'écart dans la durée. L'entreprise est tenue d'inclure les résultats des deux périodes de reporting précédentes.

L'évaluation de l'**écart de rémunération entre la rémunération la plus haute et la médiane** repose sur la base de la rémunération annuelle totale. La rémunération totale inclut les avantages en espèces³⁸, les avantages en nature, et les incitations à long-terme³⁹. Il est recommandé d'être transparent concernant la rémunération la plus élevée, en explicitant ce qui est pris en compte et ce qui ne l'est pas. La rémunération médiane représente la valeur qui divise l'ensemble des rémunérations individuelles en deux séries d'effectif équivalent. Par exemple, pour un effectif de 1 000 salariés, la médiane sera la rémunération annuelle totale du 500^e salarié ayant la rémunération la plus élevée. Pour les entreprises opérant dans des pays avec des devises et des pouvoirs d'achat très différents, un calcul ajusté de ces effets est recommandé (« *may disclose* »), surtout pour les plus grandes entreprises. La permanence des méthodes de calcul est cruciale pour mesurer la réduction de ces écarts dans la durée.

Les **commentaires** permettant d'analyser et de mettre en perspective ces informations sont demandés si nécessaire.

Q9 : Quelles informations publier en matière de respect des droits humains (S1-17) ?

L'entreprise doit publier les indicateurs suivants :

- le **nombre d'incidents de discrimination**⁴⁰, y compris de harcèlement, identifiés au cours de la période de référence,
- le **nombre de plaintes relatives aux enjeux sociaux et de respect des droits humains** déposées via les mécanismes d'alerte et/ou auprès des points de contact nationaux pour les principes directeurs de l'Organisation de coopération et de développement économique ('OCDE') à l'intention des entreprises multinationales (à l'exclusion des cas de discrimination),
- le **montant total des amendes, des pénalités et de l'indemnisation des dommages** résultant des incidents et plaintes mentionnés ci-dessus.

Le cas échéant, le **nombre d'incidents liés au travail forcé, à la traite des êtres humains ou au travail des enfants**⁴¹, ainsi que les **montants associés**, doivent être isolés dans les

³⁸ Les avantages en espèces incluent le salaire de base (salaire), les indemnités en espèces, les bonus, les commissions, la participation aux bénéfices en espèces, et les autres formes de paiements en espèces variables.

³⁹ Les incitations à long terme peuvent inclure, entre autres, l'attribution d'options d'achat d'actions, les attributions en espèces à long-terme, le changement de valeur de la pension, etc.

⁴⁰ Ces incidents désignent des événements survenant au travail, susceptibles ou ayant effectivement entraîné des problèmes de santé, et liés à la discrimination. Ils sont enregistrés sous la forme d'une action en justice ou d'une plainte signalée à (ou identifiée par) l'entreprise. La discrimination se produit lorsqu'une personne est traitée de manière moins favorable en raison d'une caractéristique particulière qu'elle possède, liée au sexe, la race ou l'origine ethnique, la nationalité, la religion ou les convictions, le handicap, l'âge, l'orientation sexuelle, et d'autres formes de discrimination couvertes par le droit européen et national.

⁴¹ Ces incidents sont identifiés conformément aux Principes directeurs des Nations Unies relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme, à la Déclaration de l'Organisation internationale du travail ('OIT') sur les principes et droits fondamentaux au travail, ou aux Lignes directrices de l'OCDE pour les entreprises multinationales.

deux informations précédentes. Ces incidents graves, concernant les effectifs de l'entreprise, peuvent provenir de sources diverses telles que les procédures judiciaires, les rapports publics ou les médias, à condition que l'entreprise n'en conteste pas les circonstances.

Si aucun **incident grave lié aux droits humains** (travail forcé, traite des êtres humains ou travail des enfants) ne s'est produit, l'entreprise doit le mentionner.

Q10 : Comment le devoir de vigilance s'articule-t-il avec les obligations de ESRS S1 ?

Le **devoir de vigilance**, tel qu'énoncé dans l'article L225-102-4 du code de commerce, s'applique aux plus grandes entreprises soumises à la CSRD, étant donné que ses seuils sont plus élevés. Il porte sur les sujets environnementaux, de santé et sécurité, et de droits humains sur toute la chaîne de valeur, comme les ESRS. L'intersection avec ESRS S1 concerne uniquement la santé et sécurité, et les droits humains appliqués aux effectifs de l'entreprise, le reste de la chaîne de valeur étant couvert par ESRS S2 à S4.

Les **mesures de vigilance** qui peuvent contribuer à ESRS S1 sont les suivants :

Mesure de vigilance	Correspondance avec ESRS S1
La cartographie des risques liée au devoir de vigilance	La cartographie est plus granulaire que l'analyse de double matérialité (obligations de ESRS S1 relatives à ESRS 2 SBM 3). Elle doit l'alimenter en regroupant les risques locaux par grand enjeu social. Par exemple, si l'entreprise a identifié des sites de plusieurs filiales où le droit d'association n'est pas respecté, ce sous-sous-enjeux doit être considéré comme matériel.
Les procédures d'évaluation des filiales, les actions d'atténuation et de prévention, et le dispositif de suivi de ces actions	Les évaluations, actions et le suivi peuvent alimenter les plans d'actions requis par S1-3 et S1-4.
Le mécanisme d'alerte et de recueil des signalements	Le mécanisme peut contribuer au processus d'interaction avec les travailleurs de l'entreprise et leurs représentants sur les impacts (S1-2) ainsi que sur les incidents, plaintes et atteintes graves aux droits humains (S1-17).
Le compte-rendu de la mise en œuvre du plan de vigilance	Le compte-rendu dans le rapport de gestion peut faire l'objet au choix d'un tableau de correspondance avec l'état de durabilité ou d'une incorporation par référence dans l'état de durabilité.

Table des matières

ESRS S2, S3 & S4 – « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » & « Consommateurs et utilisateurs finaux »

Q1 : Pourquoi regrouper les normes sur les travailleurs de la chaîne de valeur, les communautés affectées, et les consommateurs et utilisateurs finaux dans ce guide ?

Q2 : Comment définir les travailleurs de la chaîne de valeur, les communautés affectées, et les consommateurs et utilisateurs finaux ?

Q3 : Comment appréhender la matérialité des enjeux liés à ces trois parties prenantes ?

Q4 : Quelles sont les mesures d'application progressive pour ESRS S2, S3 et S4 ?

Q5 : Comment décrire les interactions entre les enjeux sociaux pour ces trois parties prenantes et la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise (ESRS 2 SBM-3) ?

Q6 : Quelles sont les informations attendues sur les politiques en matière de gestion des enjeux matériels vis-à-vis des parties prenantes externes (S2, S3 & S4-1) ?

Q7 : Quelles sont les informations demandées en matière de dialogue avec les parties prenantes externes (S2, S3 & S4-2) ?

Q8 : Quelles informations publier sur le processus de remédiation et les systèmes d'alerte mis à disposition (S2, S3 & S4-3) ?

Q9 : Quelles informations publier sur les actions prises pour gérer les enjeux matériels vis-à-vis des parties prenantes externes (S2, S3 & S4-4) ?

ESRS S2, S3 & S4 – « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » & « Consommateurs et utilisateurs finaux »

Q1 : Pourquoi regrouper les normes sur les travailleurs de la chaîne de valeur, les communautés affectées, et les consommateurs et utilisateurs finaux dans ce guide ?

Ces trois normes partagent la **même structure**, centrée principalement sur des informations narratives concernant les politiques et actions. Elles contiennent des exigences communes appliquées à trois parties prenantes externes distinctes : les travailleurs de la chaîne de valeur, les communautés affectées, et les consommateurs et utilisateurs finaux. Ces exigences incluent :

- la prise en compte des **intérêts, points de vue et droits** de ces trois parties prenantes clés dans la stratégie et le modèle d'affaires (ESRS 2 SBM-2)⁴²,
- les interactions entre les **enjeux matériels** liés à ces parties prenantes et la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise (ESRS 2 SBM-3)⁴³,
- les **politiques** mises en place pour gérer les enjeux matériels relatifs à ces parties prenantes (S2, S3 & S4-1),
- les **processus de dialogue** avec ces parties prenantes (S2, S3 & S4-2),
- les **processus de remédiation** et les **systèmes d'alerte** mis à disposition (S2, S3 & S4-3),
- les **actions** prises pour gérer ces enjeux matériels (S2, S3 & S4-4),
- les **cibles** que l'entreprise peut se fixer pour gérer ces enjeux matériels (S2, S3 & S4-5).

Ces normes ne requièrent pas d'**indicateurs quantitatifs** pour couvrir ces enjeux matériels. Toutefois, lorsque cela est pertinent, des indicateurs quantitatifs doivent être inclus dans les informations spécifiques à l'entité pour traiter ces enjeux. Par exemple, pour les travailleurs de la chaîne de valeur, l'entreprise devrait, si cela est pertinent, inclure des indicateurs relatifs au niveau de rémunération et à la santé et sécurité. Pendant les trois premières années de préparation des informations spécifiques à l'entité, l'entreprise peut, conformément au paragraphe 131 de ESRS 1, réutiliser les informations déjà publiées, et ajouter des informations supplémentaires pertinentes pour son secteur, en s'appuyant sur les meilleures pratiques disponibles et

⁴² Ces exigences thématiques complètent ESRS 2 SBM-2 (voir Q3 de la fiche sur ESRS 2), en demandant aux entreprises de considérer spécifiquement le rôle de ces trois parties prenantes clés sous l'angle de la matérialité d'impact et du respect des droits humains.

⁴³ Ces exigences thématiques complètent ESRS 2 SBM-3 (voir Q3 de la fiche sur ESRS 2), en demandant aux entreprises de publier les impacts matériels sur ces parties prenantes, et leur interaction avec la stratégie et le modèle d'affaires.

les cadres volontaires, tels que les [standards sociaux](#) de la GRI (e.g., GR1 408 : Travail des enfants, GR1 413 : communautés locales, GRI 416 : santé et sécurité des consommateurs) et les [standards sectoriels](#) de SASB. Il est possible que les futures normes sectorielles exigent des données quantitatives complémentaires.

Q2 : Comment définir les travailleurs de la chaîne de valeur, les communautés affectées, et les consommateurs et utilisateurs finaux ?

Les parties prenantes de la chaîne de valeur, couvertes dans les ESRS S2, S3 et S4, sont définis dans le tableau ci-dessous.

Partie prenante	Description
Les travailleurs de la chaîne de valeur (ESRS S2)	Les travailleurs de la chaîne de valeur sont définis comme toute personne exécutant un travail dans la chaîne de valeur de l'entreprise, indépendamment de l'existence ou de la nature de la relation contractuelle avec cette entreprise. Il s'agit des travailleurs qui ne font pas partie du personnel de l'entreprise (ESRS S1). Cela exclut donc les travailleurs ayant un contrat de travail direct avec l'entreprise, ainsi que ceux travaillant pour l'entreprise via des contrats de travailleurs indépendants et/ou de contrats avec des agences d'intérim ou de placement de personnel, qui sont considérés comme des travailleurs non-salariés de l'entreprise. ⁴⁴ Les stagiaires et apprentis doivent être considérés comme faisant partie du personnel (travailleurs salariés ou non-salariés selon les pays) et relèvent donc de ESRS S1 (cf. voir Q2 dans la fiche sur ESRS S1). In fine, les travailleurs doivent être couverts en totalité par ESRS S1 et S2.
Les communautés affectées (ESRS S3)	Les communautés affectées sont définies comme les groupes de personnes vivant ou travaillant dans les zones d'opérations de l'entreprise ou de sa chaîne de valeur, et qui sont affectés ou susceptibles d'être affectés par ces opérations. ⁴⁵
Les consommateurs et utilisateurs finaux (ESRS S4)	Les consommateurs sont définis comme des individus qui achètent ou utilisent les produits ou services de l'entreprise soit pour eux-mêmes soit pour des tiers à des fins d'usage personnel et non à des fins commerciales, industrielles, artisanales ou professionnelles. Les utilisateurs finaux sont définis comme des

⁴⁴ Les travailleurs de la chaîne de valeur incluent notamment des travailleurs sur site employés par une autre entreprise (e.g., agents de sécurité), les travailleurs en amont et en aval de la chaîne de valeur (e.g., travailleurs miniers), et les travailleurs des « joint-ventures » lorsque celles-ci font partie de la chaîne de valeur. Certains groupes de travailleurs sont considérés particulièrement vulnérables (e.g., jeunes travailleurs, travailleurs migrants, travailleurs à domicile, travailleuses).

⁴⁵ Les communautés affectées incluent notamment les communautés vivant ou travaillant autour des sites opérationnels (e.g., riverains touchés par la pollution de l'eau en aval), les communautés le long de la chaîne de valeur (e.g., populations vivant près des points d'extraction des métaux, populations raccordées au réseau électrique par l'entreprise), et les communautés de populations indigènes.

Partie prenante

Description

individus qui utilisent ou sont censés utiliser en dernier lieu des produits ou services particuliers.⁴⁶

Il convient de noter que le **contrôle opérationnel** ne concerne pas les normes sociales et seules les définitions établies dans ces normes permettent de déterminer quelle norme s'applique selon les parties prenantes considérées.

Q3 : Comment appréhender la matérialité des enjeux liés à ces trois parties prenantes ?

Les principaux enjeux et sous-enjeux associés à ces parties prenantes sont proposés dans le tableau de ESRS 1 AR 16.

- Pour les **travailleurs dans la chaîne de valeur**, les enjeux sont les mêmes que pour le personnel de l'entreprise, c'est-à-dire les conditions de travail, l'égalité de traitement et les droits humains (cf. voir Q1 dans la fiche sur ESRS S1).
- Pour les **communautés affectées**, les sous-enjeux portent sur leurs droits variés, tels que le logement, l'alimentation, l'eau potable, le sol, la sécurité, la liberté d'expression et de réunion, la protection des lanceurs d'alerte, l'auto-détermination, etc.
- Pour les **consommateurs et utilisateurs finaux**, les sous-enjeux concernent la sécurité et l'accessibilité des produits, la qualité de l'information sur les produits, la protection des données personnelles, etc.

L'**analyse de double matérialité** doit s'appuyer sur les critères généraux listés dans ESRS 1 (cf. voir Q2.5 dans la fiche sur ESRS 1). Néanmoins, la matérialité de ces enjeux est étroitement liée aux secteurs d'activité⁴⁷ et aux résultats du processus de devoir de vigilance. Par exemple, les secteurs avec des chaînes d'approvisionnement intensives en main d'œuvre dans des pays à faible réglementation sociale sont généralement exposés à des enjeux sociaux pour les travailleurs de la chaîne de valeur. Les activités qui utilisent des matières premières provenant des industries extractives sont généralement exposées à des enjeux concernant les communautés affectées.

Q3.1 : Quelles sont les parties prenantes externes affectées à considérer et jusqu'où aller dans la chaîne de valeur lors de leur identification ?

ESRS 2 SBM-2 sur les intérêts et points de vue des parties prenantes utilise la notion de parties prenantes principales (« *key stakeholders* »), ce qui signifie qu'elles ne doivent pas toutes être prises en considération, un **travail de hiérarchisation** étant nécessaire. Les exigences de publication S2, S3 et S4-2 sur le dialogue avec les travailleurs de la

⁴⁶ Les consommateurs et utilisateurs finaux incluent notamment les consommateurs et utilisateurs finaux qui utilisent des produits nocifs (e.g., fumeurs), qui utilisent des services susceptibles d'avoir un impact négatif sur le droit à la vie privée, la protection des données personnelles, la liberté d'expression et la non-discrimination (e.g., utilisateurs de réseaux sociaux), qui sont dépendants vis-à-vis des informations accessibles sur les produits/services pour éviter des dommages potentiels (e.g., étiquettes des produits). Certains groupes de consommateurs et utilisateurs finaux sont particulièrement vulnérables (e.g., enfants, individus vulnérables financièrement).

⁴⁷ Les entreprises peuvent s'appuyer sur des bases de données géographiques et des ressources sectorielles, comme le [Centre d'information par pays](#) de l'OIT, incluant les profils de pays pour le [travail des enfants](#), le [travail forcé](#), la [liberté d'association et négociation collective](#), la [santé et sécurité](#), le [salaire et temps de travail](#) ; et le [Centre de ressources sur les entreprises et les droits de l'homme](#), incluant un [index des entreprises](#) ; le [Human rights watch](#) ; la [Fair labor association](#).

chaîne de valeur, les communautés affectées et les consommateurs et utilisateurs finaux mentionnent leurs représentants légitimes ou les intermédiaires de confiance (« *credible proxies* »). Il peut s'agir des syndicats, d'associations défendant les intérêts des communautés locales ou d'organisations de consommateurs. Pour l'environnement, les études scientifiques ou les associations environnementales peuvent refléter le point de vue de la nature en tant que partie prenante silencieuse. Il est donc recommandé de cibler quelques interlocuteurs pertinents au niveau local où les impacts matériels se produisent.

Q4 : Quelles sont les mesures d'application progressive applicables aux ERS S2, S3 et S4 ?

Compte tenu des défis associés à l'obtention d'informations pertinentes et précises sur la **chaîne de valeur**, ERS 1 permet pendant les trois premières années de reporting de se limiter aux informations disponibles en interne pour les politiques, actions et cibles impliquant des acteurs de la chaîne de valeur. Dans ce cas, l'entreprise doit expliquer les efforts réalisés pour les obtenir et ce qu'elle prévoit de faire pour les obtenir à l'avenir.

Au-delà de cette mesure d'application progressive, les **entreprises de moins de 750 employés** peuvent choisir de ne pas publier les informations relatives aux ERS S2, S3 et S4 durant les deux premières années de mise en œuvre de la CSRD, soit pour leurs exercices de reporting de 2024 pour les entreprises soumises à la NFRD et de 2025 pour les autres grandes entreprises.

Toutefois, les enjeux de durabilité traités dans ces normes, notamment l'identification d'impacts sévères, doivent être intégrés dans l'analyse de matérialité, et si pertinent, dans les **informations spécifiques à l'entité**.

Les informations à fournir seront précisées progressivement, notamment avec la mise à disposition des normes sectorielles à compter de 2026, et l'application de la CS3D (devoir de vigilance européen) à partir de 2027 (première publication en 2028).

Q5 : Comment décrire les interactions entre les enjeux sociaux pour ces trois parties prenantes et la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise (ERS 2 SBM-3) ?

L'entreprise doit expliquer si et dans quelle mesure sa stratégie et son modèle d'affaires génèrent des **impacts sur les parties prenantes** couvertes dans les ERS S2, S3 et S4, et si et dans quelle mesure ces impacts influencent sa **stratégie** et son **modèle d'affaires**. Elle doit notamment préciser les **catégories de parties prenantes** susceptibles d'être impactées, les **géographies ou commodités** avec des risques significatif de travail des enfants ou travail forcé, et des **éléments contextuels** sur les impacts négatifs (i.e., caractère répandu ou systématique, ou incident individuel) et les impacts positifs (i.e., activités entraînant des impacts positifs).

De plus, elle doit analyser les **risques ou opportunités** que ces parties prenantes peuvent présenter pour la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise.

Q6 : Quelles sont les informations attendues sur les politiques en matière de gestion des enjeux matériels vis-à-vis des parties prenantes externes (S2, S3 & S4-1) ?

Si les enjeux associés aux parties prenantes externes sont considérés comme matériels, en complément des exigences minimales de publication sur les politiques (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), les informations spécifiques attendues concernent :

- le **respect des lignes directrices internationales**, telles que celles fixées par le Pacte mondial des Nations unies et l'OCDE,
- les **engagements en matière de droits humains** pour les travailleurs de la chaîne de valeur, en particulier concernant la traite des êtres humains, le travail forcé ou obligatoire, et le travail des enfants,
- la **prise en compte des populations indigènes** en tant que communautés affectées, le cas échéant.

Les ESRS n'exigent pas la mise en place de **politiques sur les droits humains**, car elles prescrivent des obligations de transparence et non de comportement. Cependant, pour les entreprises actives directement ou via leur chaîne de valeur dans des zones à risque en matière de droits humains, l'adoption de telles politiques est attendue par les parties prenantes. En ce qui concerne les objectifs quantitatifs, leur élaboration et leur suivi s'avèrent généralement plus complexes sur ces enjeux. Par exemple, l'efficacité d'un programme relatif aux conditions de travail est généralement évaluée de manière qualitative plutôt que quantitative, afin de tenir compte des éléments contextuels.

Lorsque c'est possible, l'entreprise peut engager directement le **dialogue avec les parties prenantes locales** pour évaluer l'efficacité réelle des mesures mises en œuvre.

La distinction entre les enjeux liés à la gestion des relations avec les tiers (ESRS S2-S4) et ceux d'éthique et de conduite des affaires (ESRS G1) peut être plus ou moins claire selon les secteurs, comme celui de l'assurance. Dans ce contexte, il est possible de décrire les politiques et démarches couvrant plusieurs enjeux à un seul endroit dans l'état de durabilité et d'effectuer un renvoi vers cette localisation.⁴⁸

Q7 : Quelles sont les informations demandées en matière de dialogue avec les parties prenantes externes (S2, S3 & S4-2) ?

Les informations attendues sur le processus de dialogue avec les parties prenantes visées par ESRS S2, S3 et S4 incluent notamment :

- les **personnes responsables** du dialogue au sein de l'entreprise,
- les **interlocuteurs externes** et leur **représentativité**,
- les **modalités** et la **fréquence** du dialogue.

⁴⁸ Par exemple, des informations sont demandées sur les canaux de signalement mis à disposition à la fois pour les parties prenantes de la chaîne de valeur (S2, S3 & S4-3) et pour les lanceurs d'alerte au regard des cas de corruption et de versement de pots-de-vin (G1-3).

Q8 : Quelles informations publier sur le processus de remédiation et les systèmes d'alerte mis à disposition (S2, S3 & S4-3) ?

Les informations attendues sur le processus de remédiation et les systèmes d'alerte mis à disposition comprennent notamment :

- l'**approche générale** retenue par l'entreprise en matière de réparation des impacts,
- l'existence, la disponibilité et l'efficacité des **canaux de remontée des informations** (systèmes d'alerte),
- l'évaluation par l'entreprise de la connaissance et de la **confiance des parties prenantes dans ces canaux** de remontée d'information⁴⁹,
- la **protection des lanceurs d'alerte**.

Dans le cas où le **système d'alerte** couvre à la fois la conduite des affaires et le respect des droits humains, ils peuvent n'être décrits qu'une seule fois avec un renvoi.

Si l'entreprise n'a pas mis en place ces processus et systèmes, elle doit le préciser.

Q9 : Quelles informations publier sur les actions prises pour gérer les enjeux matériels vis-à-vis des parties prenantes externes (S2, S3 & S4-4) ?

Si les enjeux associés aux parties prenantes externes sont considérés comme matériels, en complément des informations requises par les exigences de publication minimales sur les actions et ressources (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), les informations génériques attendues comprennent notamment :

- les **actions** entreprises ou prévues pour **prévenir ou réduire les impacts**,
- les **actions** contribuant à la **réparation des dommages éventuels**,
- les **incidents graves relatifs aux droits humains**, notamment liés au travail des enfants, au travail forcé et au trafic d'êtres humains.

Concernant les **travailleurs de la chaîne de valeur**, les actions peuvent porter sur les pratiques d'achats responsables et les relations partenariales avec les fournisseurs stratégiques visant à améliorer les conditions de travail.

Concernant les **communautés affectées**, les actions peuvent porter sur l'acquisition de terrains, la planification de la construction ou de la fermeture de sites et les pratiques opérationnelles.

Concernant les **consommateurs et utilisateurs finaux**, les actions peuvent porter sur les pratiques de marketing et d'information des consommateurs, la vente et la protection des données personnelles.

⁴⁹ Pour évaluer la confiance, les entreprises peuvent fournir des informations sur l'efficacité des canaux de remontée des informations (e.g., bon déroulement des canaux, communication et accessibilité pour les parties prenantes, enseignements tirés des résultats, enquêtes sur la satisfaction des parties prenantes).

4

Normes de gouvernance

Table des matières

ESRS G1 – « Conduite des affaires »

Q1 : Comment la norme ESRS G1 (conduite des affaires) s'articule-t-elle avec ESRS 2 GOV (gouvernance) ?

Q2 : Comment évaluer la matérialité des enjeux liés à l'éthique et la conduite des affaires ?

Q3 : Quelles sont les informations attendues sur la politique en matière de conduite des affaires (G1-1) ?

Q4 : Quelles sont les informations demandées en matière de gestion de la relation avec les fournisseurs et de délais de paiement (G1-2 et G1-6) ?

Q5 : Quelles sont les informations à publier sur le système de prévention et de détection de la corruption et des pots-de-vin (G1-3) ?

Q6 : Quels sont les indicateurs à publier sur les cas de corruption et de pots-de-vin (G1-4) ?

Q7 : Comment les exigences liées à la corruption dans le code pénal et la loi Sapin II peuvent-elles être intégrées dans les informations à publier selon ESRS G1 ?

Q8 : Quels sont les informations et les indicateurs exigés en matière d'influence politique et d'activités de lobbying (G1-5) ?

ESRS G1 – « Conduite des affaires »

Q1 : Comment la norme ESRS G1 (conduite des affaires) s'articule-t-elle avec ESRS 2 GOV (gouvernance) ?

Pour éviter les redondances, la **gouvernance** est centralisée dans ESRS 2, permettant aux entreprises de traiter les aspects liés à la gouvernance de manière transversale, tandis que ESRS G1 se focalise spécifiquement sur les **enjeux liés à l'éthique et la conduite des affaires**.

L'éthique et la conduite des affaires couvrent les sous-enjeux suivants :

- l'**éthique** et la **culture d'entreprise**, y compris la lutte contre la corruption et le versement de pots-de-vin, la protection des lanceurs d'alerte et le bien-être animal,
- la **gestion des relations avec les fournisseurs**, y compris les pratiques en matière de paiement, notamment en ce qui concerne les retards de paiement aux petites et moyennes entreprises, et
- les activités et les engagements de l'entreprise liés à l'**exercice de son influence politique**, y compris ses activités de lobbying.

Les exigences générales de ESRS 2 relatives à la gouvernance (GOV) sont détaillées dans les questions Q1 et Q2 de la fiche sur ESRS 2. Toutefois, ESRS G1 demande au titre de ESRS 2 GOV-1 des informations supplémentaires sur le **rôle et l'expertise des organes de gouvernance en matière de conduite des affaires**.

Q2 : Comment évaluer la matérialité des enjeux liés à l'éthique et la conduite des affaires ?

En complément des critères généraux définis dans ESRS 1 pour la réalisation d'une analyse de double matérialité (cf. voir Q2.5 dans la fiche sur ESRS 1), ESRS G1 exige la publication des critères retenus spécifiques à l'éthique et la conduite des affaires. Cela inclut notamment la **localisation géographique**, les **secteurs d'activité concernés** et la **nature des transactions effectuées**. Par exemple, le volume des passages en douane des produits peut être considéré comme un facteur de risque pour l'exposition à la corruption. D'autres exemples sont développés dans le tableau ci-dessous.

Sous-enjeu	Localisation	Secteur	Transaction
1. Conduite des affaires	Pays classés à risques élevés de corruption selon <i>Transparency International</i>	Activités identifiées comme plus vulnérables à la corruption	Transactions importantes, fréquentes et / ou complexes
2. Relation avec les fournisseurs	Pays avec des économies instables ou infrastructures financières plus vulnérables aux retards de paiement	Activités dépendant de flux de trésorerie constants	Transactions de faible montant mais fréquentes auprès des fournisseurs de taille petite

Sous-enjeu	Localisation	Secteur	Transaction
3. Lobbying	Pays dépourvus de réglementations sur le lobbying	Activités à fort impact environnemental ou social	Montant total dépensé pour les activités de lobbying

Pour cette analyse, l'**indice de perception de la corruption** de *Transparency International* peut être utilisé. Depuis 1995, cette ONG publie chaque année un [indice de perception de la corruption](#) ('IPC'), qui classe les pays selon leur niveau de corruption perçue. L'indice est élaboré à partir d'enquêtes menées auprès de dirigeants économiques, d'analystes de risques et d'universitaires, résidant dans ces pays ou à l'étranger. A titre d'illustration, l'indice de 2022 couvre 180 pays et territoires, plaçant la France au 22^e rang avec un indice de 71 %.

Q3 : Quelles sont les informations attendues sur la politique en matière de conduite des affaires (G1-1) ?

En complément des informations requises par les exigences minimales de publication sur les politiques (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), les informations attendues sur la politique en matière de conduite des affaires⁵⁰ comprennent :

- l'explication de la manière dont l'entreprise développe, promeut et évalue sa **culture d'entreprise** en matière de conduite des affaires,
- la description de l'approche de l'entreprise pour identifier, reporter et analyser les **situations potentielles de non-conformité légale ou de violation du code de conduite interne**, y compris la prise en compte des alertes des parties prenantes internes ou externes,
- l'existence de **politiques relatives à la lutte contre la corruption ou le versement des pots-de-vin**⁵¹ (y compris la conformité à la convention des Nations unies contre la corruption), et de **politiques de protection des lanceurs d'alerte** (incluant les canaux d'alerte, les formations sur le sujet, les mesures de protection contre les représailles), ou en l'absence de telles politiques, l'entreprise le signale et précise si elle prévoit d'en développer et à quelle échéance,
- les **procédures d'investigation des incidents**, notamment en matière de corruption ou de versement de pots-de-vin,
- la **formation** à la conduite des affaires,
- les **fonctions exposées** aux risques de corruption et de versement de pots-de-vin,
- le cas échéant, les politiques mises en place en lien avec le respect du bien-être animal.

⁵⁰ L'entreprise peut considérer les éléments suivants lorsqu'elle publie sa politique en matière de conduite des affaires : (i) les aspects de la culture d'entreprise qui sont discutés au sein des organes de gouvernance, la fréquence de ces discussions, et la manière dont ils sont communiqués, (ii) les principaux thèmes qui sont promus dans le cadre de la culture d'entreprise, et (iii) les incitations et outils mis à disposition des employés pour favoriser la culture d'entreprise.

⁵¹ L'Agence Française Anticorruption ('AFA') a développé des [recommandations](#), afin d'aider les entreprises à prévenir et détecter les faits de corruption. Un [guide pratique](#) à destination des PME et petites ETI est également disponible.

Concernant la **politique de protection des lanceurs d'alerte**, les entreprises bénéficient d'une souplesse dans leur publication lorsqu'elles sont assujetties aux obligations légales découlant du droit national transposant la Directive (UE) 2019/1937 ou à des obligations équivalentes concernant la protection des lanceurs d'alerte. Dans ces circonstances, elles sont autorisées à préciser qu'elles respectent ces obligations légales. En France, il convient de se référer à la loi Sapin II et à la loi Wasserman, qui garantissent la protection de l'identité des lanceurs d'alerte et interdisent les représailles.

Dans le cas où les systèmes d'alerte internes et externes concernant la conduite des affaires et le respect des droits humains sont regroupés, ils peuvent être décrits une seule fois, avec un renvoi.

Q4 : Quelles sont les informations demandées en matière de gestion de la relation avec les fournisseurs et de délais de paiement (G1-2 et G1-6) ?

Les informations attendues sur la gestion de la relation avec les fournisseurs⁵² portent sur :

- la description de la **politique relative aux délais de paiement standards**, y compris les conditions de paiement standard en nombre de jours par catégorie de fournisseurs, notamment vis-à-vis des PME (G1-2), ainsi que trois indicateurs (G1-6), incluant (i) le **délai de paiement moyen en nombre de jours à partir de la date à laquelle le délai de paiement contractuel ou statutaire commence à courir**, (ii) le **pourcentage de factures payées dans le respect des délais standards**, et (iii) le **nombre de procédures judiciaires en cours pour retard de paiement**,

Un exemple de description de la politique sur les délais de paiement standards est présenté en AR 17 : « *ABC applique comme délai de paiement contractuel standard un paiement à la réception de la facture pour les grossistes qui comptent, en valeur, pour environ 80 % de ses factures annuelles. Elle paie 30 jours après la réception de la facture pour les services reçus, qui représentent environ 5 % de ses factures annuelles. Les autres factures sont payées 60 jours après leur réception, à l'exception de celles du pays X qui, conformément aux normes du marché, sont payées 90 jours après leur réception.* »

Les formules de calcul des indicateurs sur le délai de paiement ne sont pas précisées dans ESRS G1, mais il est possible de s'appuyer sur les formules indicatives suivantes :

1. **Délai de paiement moyen en nombre de jours à partir de la date de paiement due sur la facture** (possibilité d'extrapoler à partir d'un échantillon représentatif en le précisant)

- Formule basée sur le nombre de factures :

$$\frac{\sum n(i) = 1 \text{ (Date de paiement effective } a - \text{ Date de début de délai } b)}{\text{Nombre total de factures payées considérées}}$$

Date de paiement effective a = date à laquelle la facture (i) est effectivement payée

⁵² L'exigence s'applique à l'ensemble des fournisseurs et ne se limite pas aux PME. Cependant, lors de la présentation des informations par catégorie de fournisseurs, il est pertinent de mettre en évidence les PME. De plus, une ventilation sectorielle peut être ajoutée.

Date de début de délai b = date à partir de laquelle le délai de paiement contractuel ou statutaire pour la facture (i) commence à courir

- Formule basée sur la valeur des factures :

$$\frac{\sum n(i) = 1 \text{ (Valeur de la facture } (i) \times \text{ Différence en jours)}}{\text{Valeur totale des factures payées considérées}}$$

Différence en jours = date de paiement effective a - date de début de délai b

2. Pourcentage de factures payées dans le respect des délais standards

$$\frac{\text{Nombre total de factures payées}}{\text{Nombre de factures payées dans les délais standards}} * 100$$

Il est souhaitable de calculer cet indicateur comme indiqué ci-dessus et à défaut de publier le pourcentage des paiements auxquels sont appliqués les délais standards.

3. Nombre de procédures judiciaires en cours de retard de paiement

Les procédures judiciaires se réfèrent aux procédures gérées par les organes juridictionnels (y compris leurs représentants), tels que définis dans le droit national. En France, les organes juridictionnels regroupent les juridictions civiles, commerciales, sociales (tribunal d'instance, tribunal de grande instance, tribunal de commerce, etc.) et les juridictions pénales.

- **l'approche de l'entreprise en matière de gestion des relations avec les fournisseurs**⁵³, y compris par exemple les pratiques pour prévenir les ruptures d'approvisionnement, la formation aux achats responsables, les approvisionnements locaux, et la prise en compte des fournisseurs vulnérables, c'est-à-dire ceux exposés à des risques ESG matériels⁵⁴.
- **l'application de critères environnementaux et sociaux dans la sélection des fournisseurs.**

Q5 : Quelles sont les informations à publier sur le système de prévention et de détection de la corruption et des pots-de-vin (G1-3) ?

Les informations attendues sur le système de prévention et de détection des fraudes et de la corruption couvrent :

- l'existence et la description des **procédures mises en place pour empêcher, détecter et traiter** les cas de corruption et de pots-de-vin, y compris l'indépendance des enquêteurs vis-à-vis de la chaîne de gestion et la procédure de communication des résultats aux organes de gouvernance,
- la diffusion de ces procédures, ainsi que les **formations** y afférant, incluant leur

⁵³ La Direction des Achats de l'État a élaboré une [politique d'achat responsable pour l'Etat et ses établissements publics](#), ainsi que les guides suivants pour la commande publique : [fin de l'achat de plastique à usage unique](#), [zéro déforestation importée](#), [achats numériques responsables](#), [la lutte contre la corruption](#), [le respect des droits humains](#), [l'insertion de publics éloignés de l'emploi](#). Bien que destinés aux achats publics, ces documents peuvent également servir de références utiles pour les entreprises.

⁵⁴ Les fournisseurs vulnérables peuvent être classés d'après les critères des lignes directrices de l'OCDE en matière de diligence raisonnable.

contenu, la part des fonctions à risque⁵⁵ couvertes par ces formations, et les membres de la gouvernance formés.

Q6 : Quels sont les indicateurs à publier sur les cas de corruption et de pots-de-vin (G1-4) ?

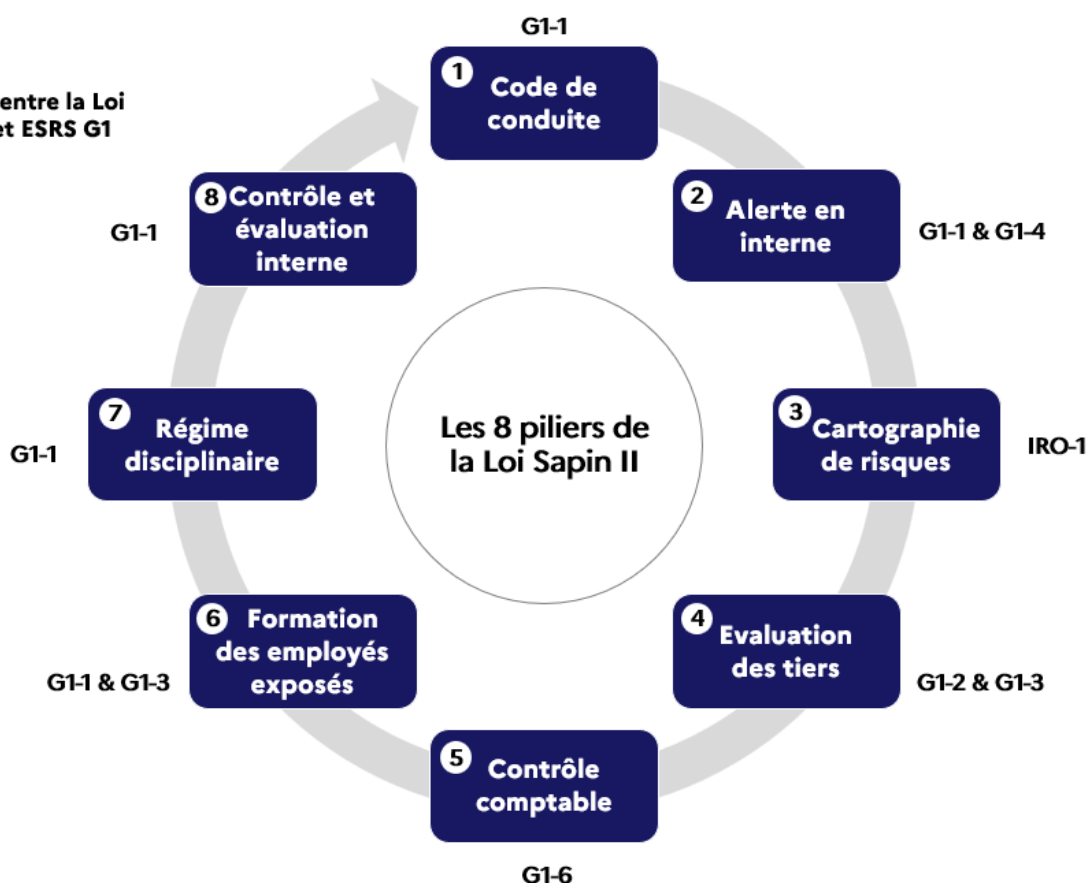
L'entreprise doit publier les indicateurs suivants concernant les cas de corruption et de pots-de-vin :

- le **nombre de condamnations** et le **montant des amendes** pour violation de la législation anti-corruption et pots-de-vin,
- les **actions prises** pour remédier au non-respect des procédures en matière de lutte contre la corruption et le versement des pots-de-vin.

Au-delà des condamnations, l'entreprise peut également indiquer le **nombre** et la **nature des cas avérés**⁵⁶ de corruption et de pots-de-vin survenus durant l'exercice.

Q7 : Comment les exigences liées à la corruption dans le code pénal et la loi Sapin II peuvent-elles être intégrées dans les informations à publier selon ESRS G1 ?

Figure n°20
Les liens entre la Loi Sapin II et ESRS G1



⁵⁵ Les fonctions à risques peuvent concerner celles exposées aux risques de corruption (e.g., achats, gestion commerciale, ressources humaines, décideurs), travaillant dans des pays à risques, ou en liaison avec des administrations et gouvernements.

⁵⁶ Les cas avérés ne comprennent pas les incidents de corruption qui font encore l'objet d'une enquête à la fin de la période de reporting, afin d'éviter l'auto incrimination des entreprises concernées.

La notion de « **corruption** » est définie de manière autonome dans les ESRS sans référence au droit national. La définition des ESRS est plus large et englobe davantage d'éléments que la définition stricte de la corruption en droit français. Elle inclut des pratiques telles que les paiements de facilitation, la fraude, l'extorsion, la collusion et le blanchiment d'argent. Les éléments qualifiés de corruption selon les ESRS diffèrent donc de ceux définis en droit français⁵⁷.

La loi Sapin II du 9 décembre 2016⁵⁸ établit des obligations pertinentes pour le reporting de certaines exigences de ESRS G1. L'entreprise peut insérer des références vers d'autres sections du rapport de gestion contenant des informations associées.

Q8 : Quels sont les informations et les indicateurs exigés en matière d'influence politique et d'activités de lobbying (G1-5) ?

Les informations attendues en matière d'influence politique et d'activités de lobbying⁵⁹ sont les suivantes :

- concernant les **contributions politiques** apportées directement et indirectement par l'entreprise, leur **valeur monétaire** (financière et en nature), agrégée par pays (ou zone géographique au besoin) et par type de bénéficiaire,
- concernant les **activités de lobbying**, un **résumé des thèmes et des positions** défendus par l'entreprise en lien avec ses impacts, risques et opportunités,
- la ou les **personnes au sein de la gouvernance responsable(s) de la surveillance** de ces activités et les éventuels conflits d'intérêt au sein de la gouvernance, notamment les nominations de personnes ayant occupé une position comparable (e.g., niveau de responsabilité, périmètre d'activités) dans une administration publique dans les deux années précédentes.
- le cas échéant, le **nom du registre de transparence** dans lequel l'entreprise est enregistrée et son numéro d'identification dans le registre, comme le [régime](#) de transparence de l'UE et le [répertoire](#) de la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique ('HATVP')⁶⁰.

⁵⁷ La corruption, définie par les articles 432-11, 433-1, 434-9, 435-1, 435-3, 435-7, 435-9, et 445-1 et suivants du Code pénal, consiste, directement ou indirectement, à offrir, promettre de donner ou autoriser des dons ou présents à une personne (agent public ou personne privée) à des fins d'accomplissement ou d'abstention d'accomplissement d'un acte, d'obtention de faveurs ou d'avantages particuliers.

⁵⁸ La loi Sapin II s'applique aux grandes entreprises employant au moins 500 salariés et générant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100 millions d'euros.

⁵⁹ La loi française relative à la transparence de la vie publique du 11 octobre 2013 impose aux représentants d'intérêts de s'inscrire dans le répertoire accessible sur le site de la HATVP. Ils doivent fournir des données sur l'identité de leur organisation et sur les sujets sur lesquels portent leurs activités de représentation d'intérêts. Ils sont également tenus d'effectuer tous les ans une déclaration d'activité auprès de la Haute Autorité portant sur les actions de représentation d'intérêts qui ont été menées au cours de l'année précédente et les moyens consacrés à la représentation d'intérêts.

⁶⁰ Le [site](#) de la HATVP clarifie, dans le cadre français, la définition du lobbying et des représentants d'intérêt, les obligations auxquels sont soumis les représentants d'intérêt, et le rôle du répertoire des représentants d'intérêts et de la HATVP.

Abréviations

ACV : Analyse de cycle de vie
AFEP : Association française des entreprises privées
ANC : Autorité des normes comptables
AR : « *Application Requirement* »
CapEx : Dépenses d'investissement
CBD : « *Convention on Biological Diversity* »
CDSB : « *Climate Disclosure Standards Board* »
CICES : « *Common International Classification of Ecosystem Services* »
CPME : Confédération des petites et moyennes entreprises
CNCC : Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNOEC : Conseil national de l'ordre des experts-comptables
CS3D : « *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* »
CSRD : « *Corporate Sustainability Reporting Directive* »
EEE : Espace économique européen
EFRAG : « *European Financial Reporting Advisory Group* »
ENCORE : « *Exploring Natural Capital Opportunities, Risks and Exposure* »
ESRS : « *European Sustainability Reporting Standards* »
GES : Gaz à effet de serre
GOV : Gouvernance
GRI : « *Global Reporting Initiative* »
HATVP : Haute autorité pour la transparence de la vie publique
HICL : « *High Impact Commodity List* »
IBAT : « *Integrated Biodiversity Assessment Tool* »
IIFB : « *International Indigenous Forum on Biodiversity* »
IPC : Indice de perception de la corruption
IPBES : « *Intergovernmental Platform on Biodiversity and Ecosystem Services* »
IRO : Impacts, risques et opportunités
IUCN : « *International Union for Conservation of Nature* »
ISO : « *International Standards Organization* »
KBA : « *Key biodiversity areas* »
LEAP : « *Locate, Evaluate, Assess, Prepare* »
MDR : « *Minimum Disclosure Requirements* »
MEDEF : Mouvement des Entreprises de France
MSCI : « *Morgan Stanley Capital International* »
NFGS : « *Network for Greening the Financial System* »
NFRD : « *Non-Financial Reporting Directive* »
OCDE : Organisation de coopération et de développement économique
ODD : Objectifs du développement durable
OIT : Organisation internationale du travail
ONG : Organisation non gouvernementale
OpEx : Dépenses d'exploitation
PAT : Politiques, actions et cibles
PRI : « *Principles for Responsible Investment* »
SASB : « *Sustainability Accounting Standards Board* »
SBM : Stratégie et modèle d'affaires
SBTN : « *Science Based Target Network* »
SMIC : Salaire Minimum de Croissance
TEG : « *Technical Expert Group* »
TNFD : « *Taskforce on Nature-related Financial Disclosures* »
UE : Union européenne
UNHR : « *United Nations Human Rights* »
WWF : « *World Wide Fund for Nature* »

Disclaimer

Ce document représente le point de vue de l'ANC et n'a pas été validé par l'EFRAG.

Ce document ajoute certaines considérations pratiques au contenu des ESRS ou inclut des sources de matériel supplémentaire qui soutiennent une approche pragmatique de la mise en œuvre des ESRS. Ces considérations peuvent aller au-delà du contenu des normes elles-mêmes et ont été préparées sous la seule responsabilité de l'ANC ; ils ne représentent pas les opinions de l'EFRAG.

Ce document contient du matériel illustratif et fournit des conseils sur plusieurs aspects qui ne sont pas encore couverts par les guides de mise en œuvre de l'EFRAG. Si l'EFRAG couvre à l'avenir certains de ces contenus, les conclusions des futurs guides de mise en œuvre de l'EFRAG pourraient être différentes de celles contenues dans ce document.

Rédacteurs : Eric Duvaud (membre du TEG de l'EFRAG représentant l'ANC, directeur des normes de durabilité de l'ANC) et Clara de Préville (cheffe de projet durabilité à l'ANC)

Guide d'application

Déployer les ESRS :

Un outil de pilotage au service de la transition

©Autorité des normes comptables

Version juin 2024