



**AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES**

Déployer les ESRS :

Un outil de pilotage au service de la transition

Version octobre 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

À 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. Cette version couvre les douze ESRS tout secteur :

- **[Normes transversales]** ESRS 1 – « Principes généraux », ESRS 2 – « Informations générales à fournir »,
- **[Normes environnementales]** ESRS E1 – « Changement climatique », ESRS E2 « Pollution », ESRS E3 « Eau et ressources marines », ESRS E4 – « Biodiversité et écosystèmes », ESRS E5 « Utilisation des ressources et économie circulaire »
- **[Normes sociales]** ESRS S1 – « Personnel de l'entreprise », ESRS S2, S3 & S4 – « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » et « Consommateurs et utilisateurs finaux »,
- **[Norme de gouvernance]** 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, p. 7-9*

Fiche sur ESRS 2 : « Informations générales » *7 questions, p. 10-15*

Section n°2 : Normes environnementales

Fiche sur ESRS E1 : « Changement climatique » *14 questions, p. 18-30*

Fiche sur ESRS E2 : « Pollution » *7 questions, p. 32-41*

Fiche sur ESRS E3 : « Eau et ressources marines » *6 questions, p. 43-51*

Fiche sur ESRS E4 : « Biodiversité et écosystèmes » *17 questions, p. 54-66*

Fiche sur ESRS E5 : « Économie circulaire » *8 questions, p. 68-76*

Section n°3 : Normes sociales

Fiche sur ESRS S1 : « Personnel de l'entreprise » *10 questions, p. 79-85*

Fiche sur ESRS S2, S3 & S4 : « Travailleurs de la chaîne de valeur », « Communautés affectées » & « Consommateurs et utilisateurs finaux » *9 questions, p. 87-92*

Section n°4 : Normes de gouvernance

Fiche sur ESRS G1 : « Conduite des affaires » *8 questions, p. 95-100*

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 \(n° 2023/2772\)](#) du 31 juillet 2023², 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**.³ 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 identifié.⁴ 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 2027.⁵ 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 la 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.

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 de durabilité matériels pour l'entreprise (sous l'angle de la performance financière), ainsi que pour la

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 La Commission européenne a publié un [rectificatif de la traduction française](#) du règlement délégué (UE) (n°2023/2772) en juillet 2024.

³ 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.

⁴ Étant donné 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.

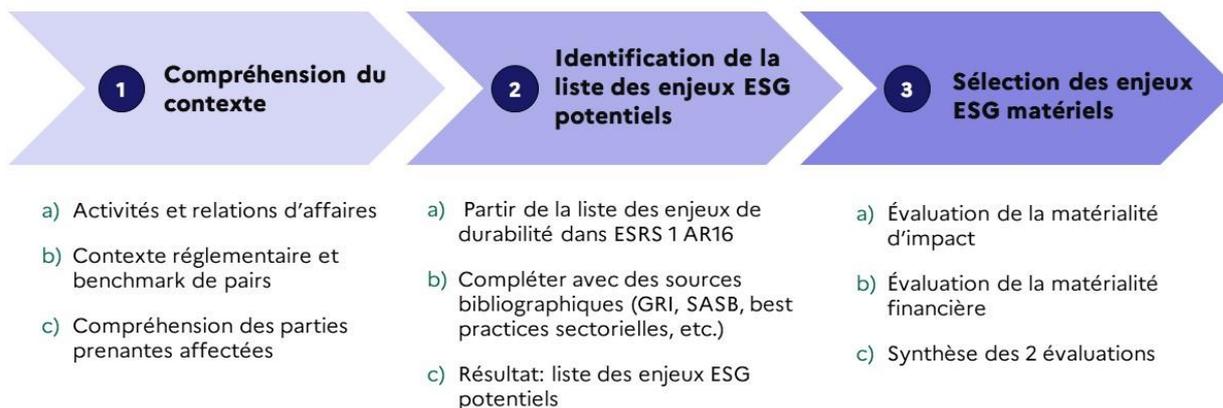
⁵ Un secteur d'activité est considéré lorsqu'il représente plus de 10 % du chiffre d'affaires de l'entreprise et/ou s'il est lié à des impacts matériels.

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 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 risque financiers de l'entreprise, l'identification des enjeux de durabilité porte 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.⁶
- 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).

⁶ 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. ⁷	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 raisonnable⁸

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 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

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. Les institutions européennes ont adopté en 2024 la « [Corporate Sustainability Due Diligence Directive](#) » ('CS3D'), afin d'harmoniser le cadre européen en matière de vigilance raisonnable. Cette directive 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. 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.

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 des conséquences du risque ou de l'opportunité, 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'activité 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'activité et géographies) ?

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 proportionnée 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 cas⁹, 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 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).

⁹ 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.

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 élevé 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.¹⁰ 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 analysées et présentées par horizon de temps lorsque c'est pertinent. Ces informations reposent sur des scénarios qui sont eux-mêmes développés par horizon de temps.

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

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.

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.

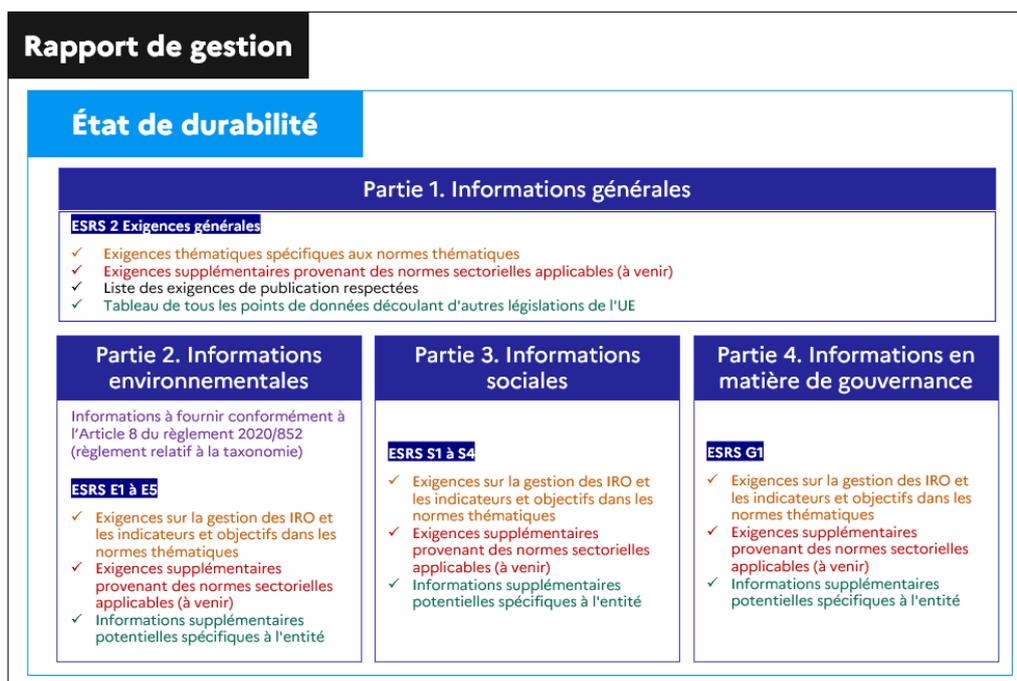
Pour favoriser la comparabilité, ESRS 1 fixe des horizons de temps pour le **court-terme** (1 an), le **moyen-terme** (2-5 ans), et le **long-terme** (>5 ans), lorsqu'ils sont pertinents compte tenu des activités de l'entreprise, tout en laissant une certaine flexibilité dans leur définition en cas de 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 GRI¹¹ (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 figure 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 valeur¹²
- 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 temps¹³
- 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

¹² 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).

¹³ 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.

À titre d'illustration, le plan de transition climat (E1-1) relève en priorité de la stratégie d'une entreprise à fort impact climatique¹⁴ 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*

¹⁴ 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 dix 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 sur 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

GOV-1 ESRS G1 « Conduite des affaires » (paragraphe 5) : rôle et expertise des organes de gouvernance en matière de conduite des affaires

GOV-3 ESRS E1 « Changement climatique » (paragraphe 13) : intégration des objectifs de réduction des émissions de GES dans les rémunérations variables

SBM-2 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

SBM-3 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**.

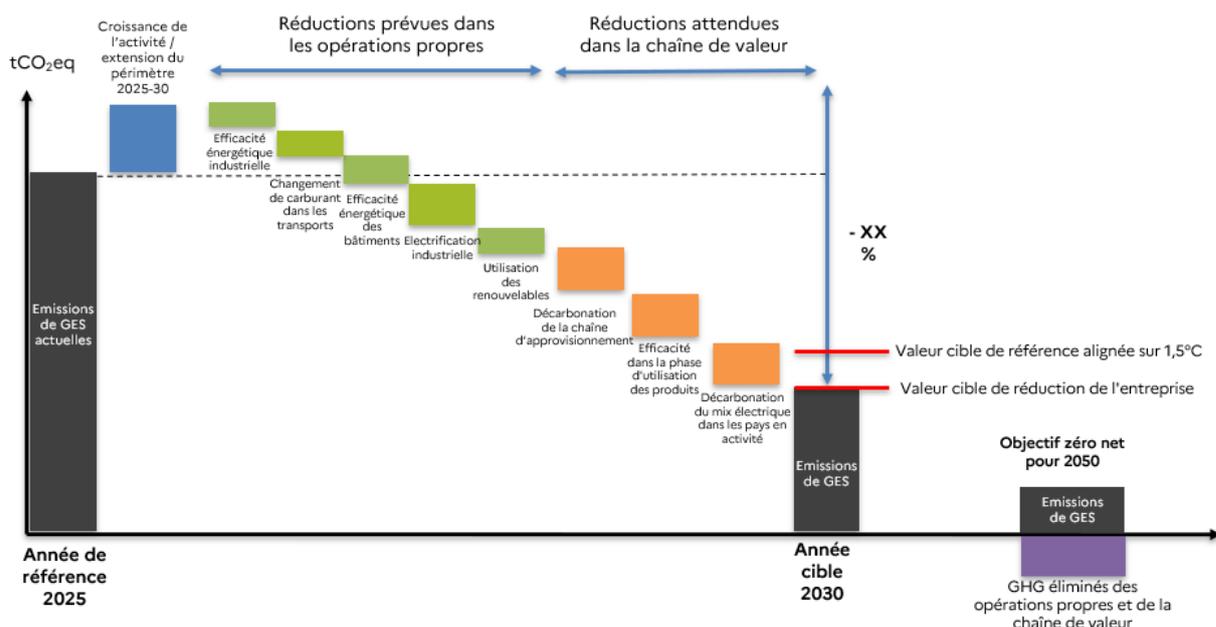
Q3 : Comment construire une trajectoire de décarbonation et démontrer sa robustesse ?

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°1
La trajectoire de décarbonation



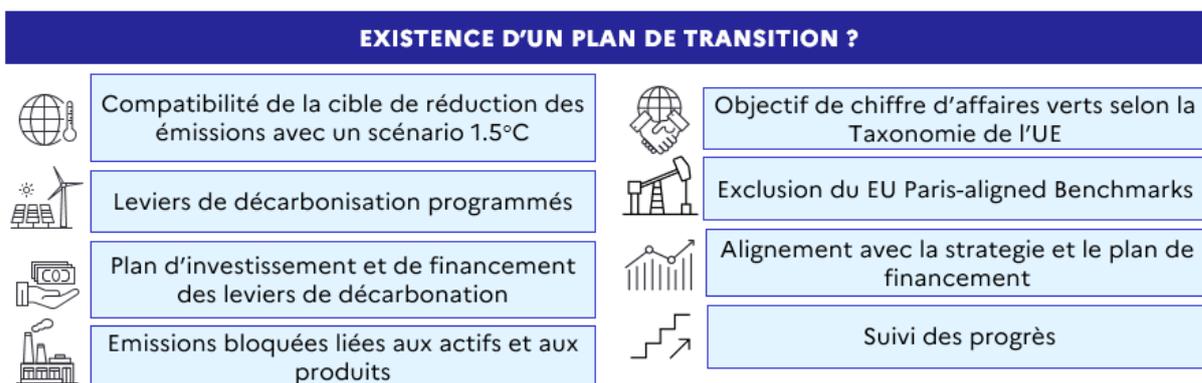
Q4 : Comment démontrer la compatibilité du plan de transition avec un scénario 1,5°C (E1-1) ?

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°2

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°3
Les deux catégories de scénarios climatiques

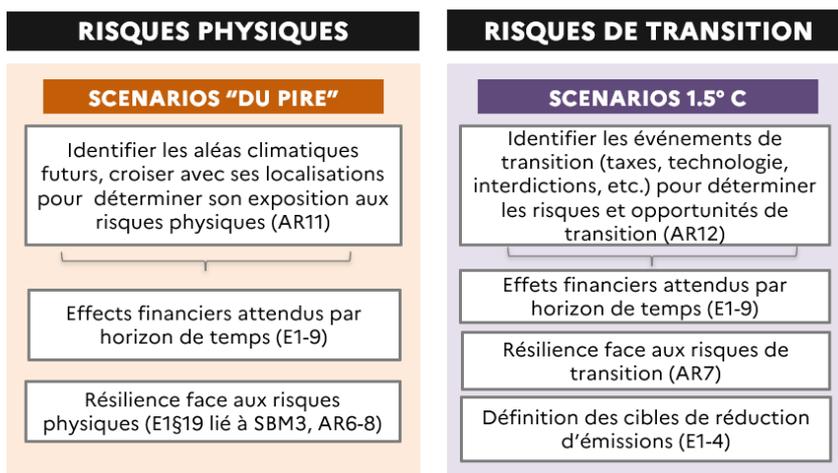
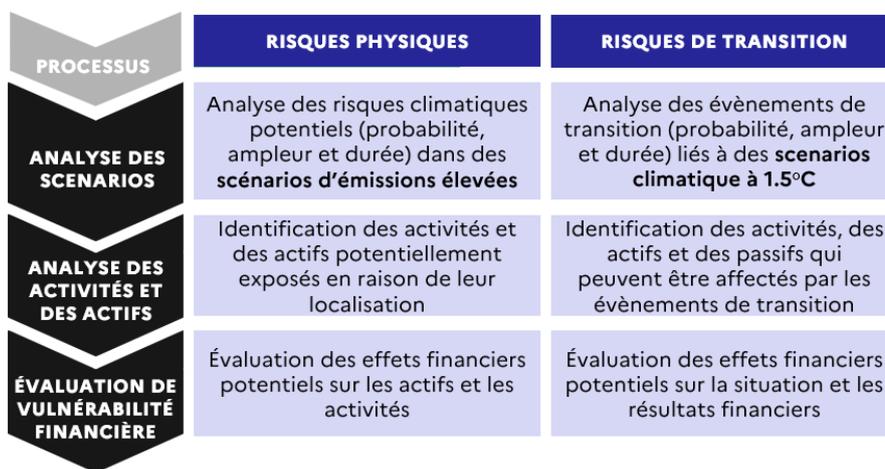


Figure n°4
Le processus d'évaluation des risques climatiques



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) ?

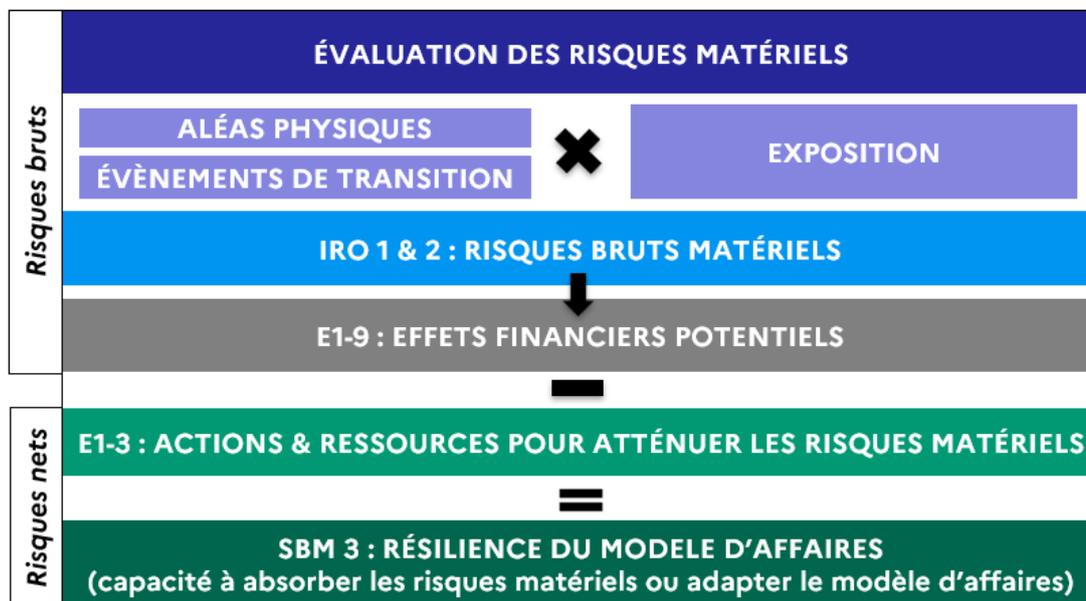
L'analyse de la résilience de l'entreprise aux risques climatiques physiques peut suivre les étapes suivantes :

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°5

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 du [règlement sur la Taxonomie environnementale de l'UE \(n° 2020/852\)](#) pour les objectifs environnementaux, 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.

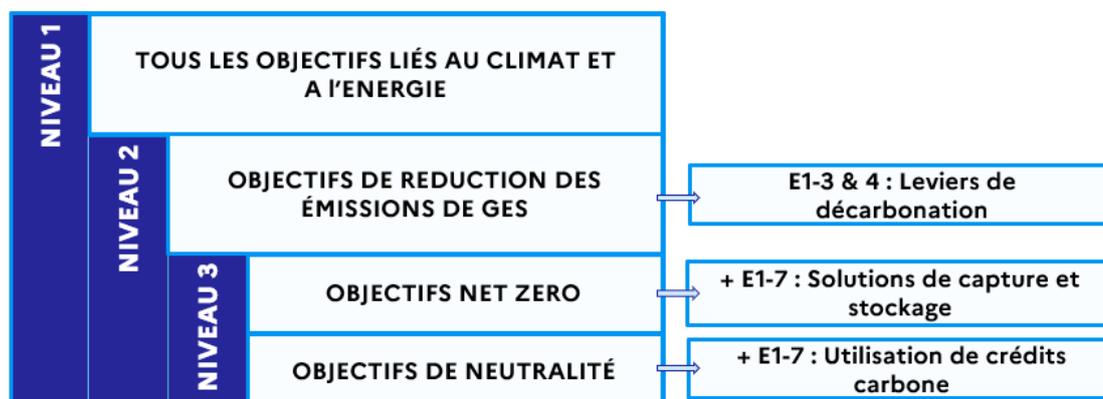
A titre illustratif, la production de véhicules équipés de moteurs à combustion, le développement de nouveaux champs pétroliers, ou encore la construction d'un complexe immobilier énergivore généreront des émissions verrouillées.

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°6

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) ?

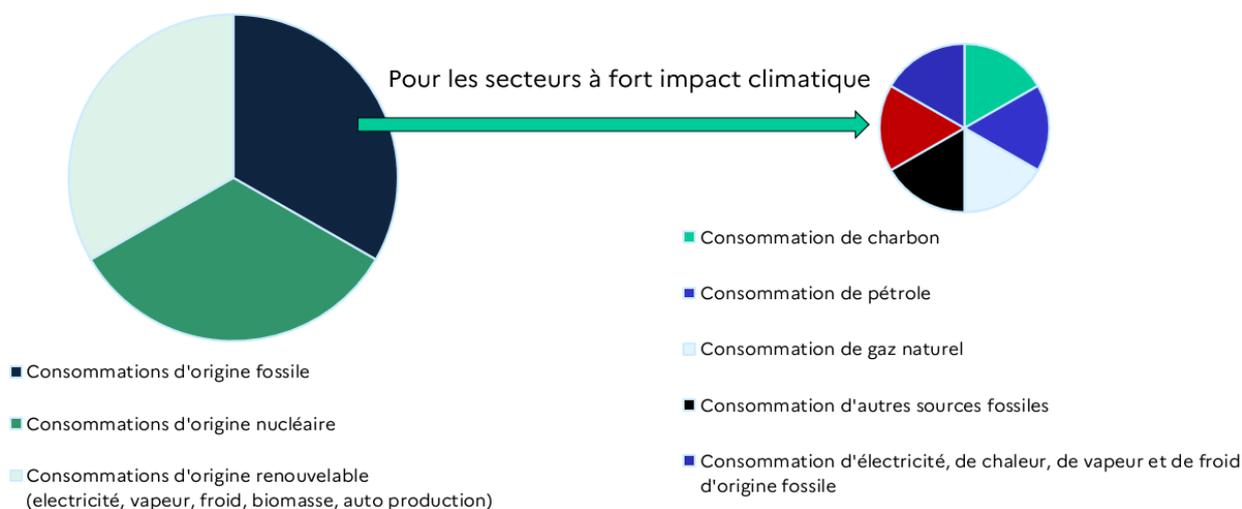
Les ESRS exigent la publication des **consommations en énergie finale**. Cela requiert de convertir les consommations d'énergie primaire (fossile) et secondaire (hydrogène) en mégawattheures (MWh) en utilisant leur pouvoir calorifique, afin de les additionner aux consommations d'électricité. Ces données 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°7

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°8

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

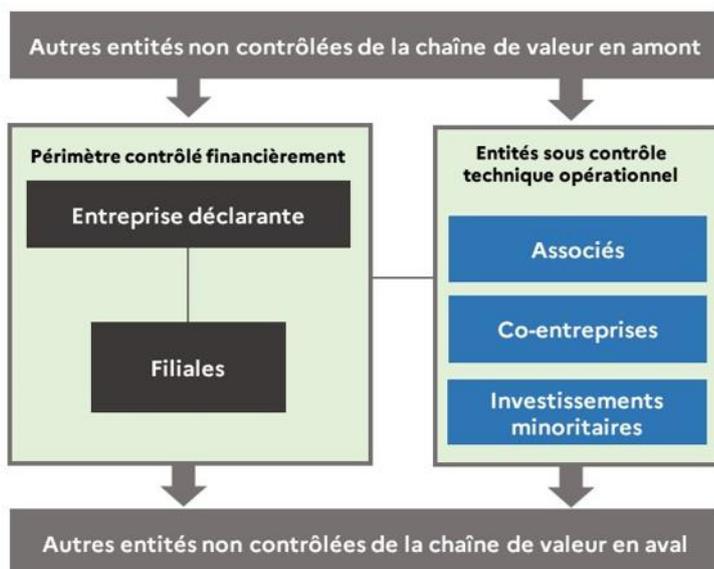
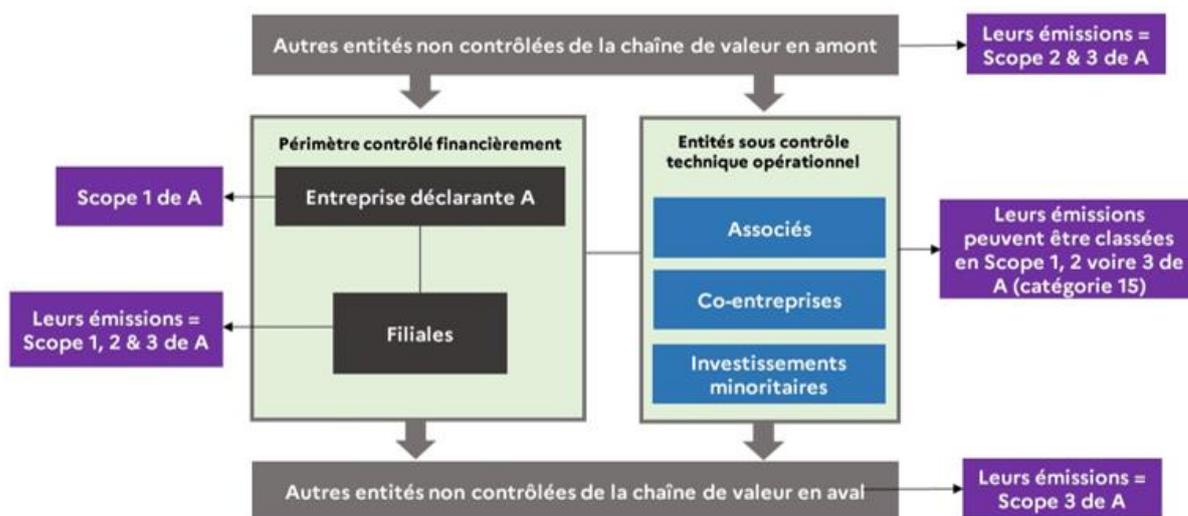


Figure n°9

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



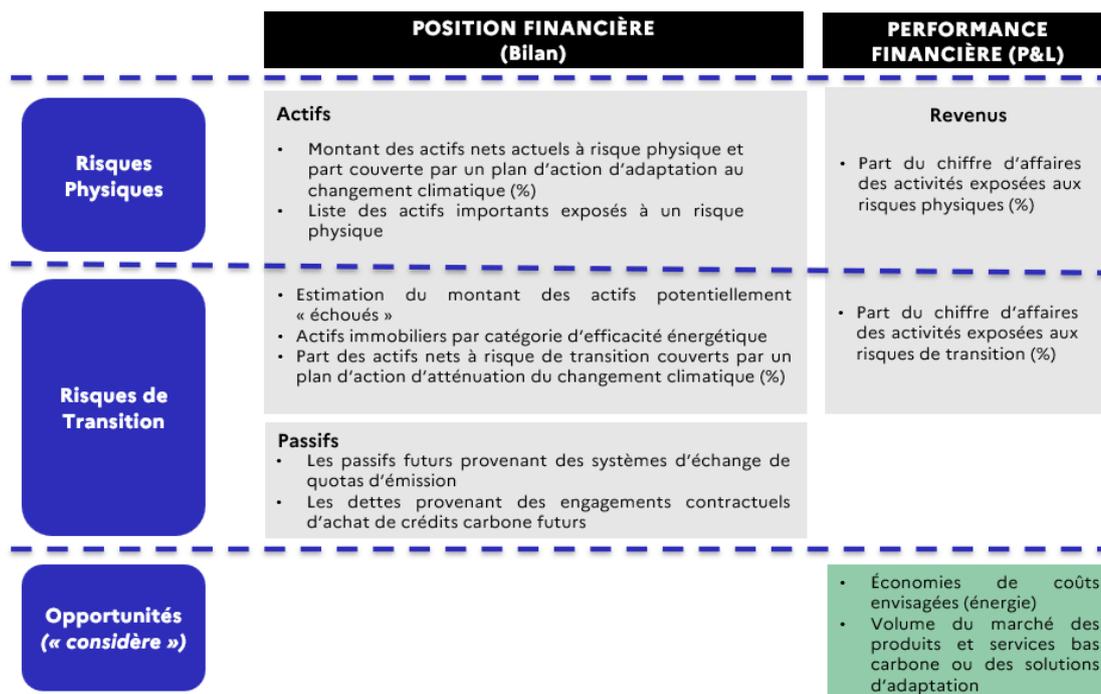
Q14 : Comment évaluer les effets financiers attendus des risques et opportunités liés au changement climatique (E1-9) ?

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°10

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



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 E2 – « Pollution »

Q1 : Quels sont les enjeux couverts par ESRS E2 et comment s'articulent-ils avec les autres législations européennes ?

Q2 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de matérialité lié à l'enjeu de pollution (IRO-1) ?

Q3 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à la pollution (E2-1 & 2) ?

Q4 : Quelles cibles fixer en matière de pollution (E2-3) ?

Q5 : Quels indicateurs publier en matière de pollution (E2-4, 5 & 6) ?

Q6 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus des risques et opportunités liés à la pollution (E2-6) ?

Q7 : Quelles autres réglementations européennes peuvent aider au reporting de ESRS E2 ?

ESRS E2 – « Pollution »

Q1 : Quels sont les enjeux couverts par ESRS E2 et comment s'articulent-ils avec les autres législations européennes ?

La pollution est encadrée par un corpus législatif robuste. ESRS E2 s'appuie sur le cadre européen existant, intégrant des références à plusieurs initiatives clés : le [plan d'action de l'UE « Vers une pollution zéro dans l'air, l'eau et les sols »](#), le [règlement sur l'enregistrement, l'évaluation et l'autorisation des substances chimiques et les restrictions applicables \(n° 1907/2006\)](#) (« *Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals* » ou 'REACH'), le [registre européen des rejets et transferts de polluants \(n° 166/2006\)](#) (« *European Pollutant Release and Transfer Register* » ou 'E-PRTR')¹⁵, la [directive sur les émissions industrielles \(n° 2010/75\)](#) (« *Industrial Emissions Directive* » ou 'IED'), le [règlement sur la classification, l'étiquette et l'emballage des substances et des mélanges \(n° 1272/2008\)](#) (« *Classification, Labelling and Packaging* » ou 'CLP'), et le [règlement sur la Taxonomie environnementale de l'UE \(n° 2020/852\)](#) (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS E2).

ESRS E2 vise à garantir la transparence des informations communiquées concernant les enjeux matériels liés à la pollution. La norme couvre les enjeux suivants :

- la **pollution de l'air, de l'eau et des sols**¹⁶ (à l'exception des émissions de GES et des déchets, qui sont traités par ESRS E1 et ESRS E5 respectivement), notamment les émissions de l'entreprise, la prévention, le contrôle et la réduction de ces émissions,
- les **microplastiques**, et
- les **substances**¹⁷ **préoccupantes**, y compris les **substances extrêmement préoccupantes**, notamment la production, l'utilisation et/ou la distribution et la commercialisation par l'entreprise de ces substances.

Définitions :

Le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS fournit une définition des substances préoccupantes, incluant les substances extrêmement préoccupantes en tant que catégorie. Des clarifications supplémentaires sont également disponibles sur la [plateforme Q&A](#) de l'EFRAG.

Une **substance préoccupante** correspond à l'une des trois catégories suivantes :

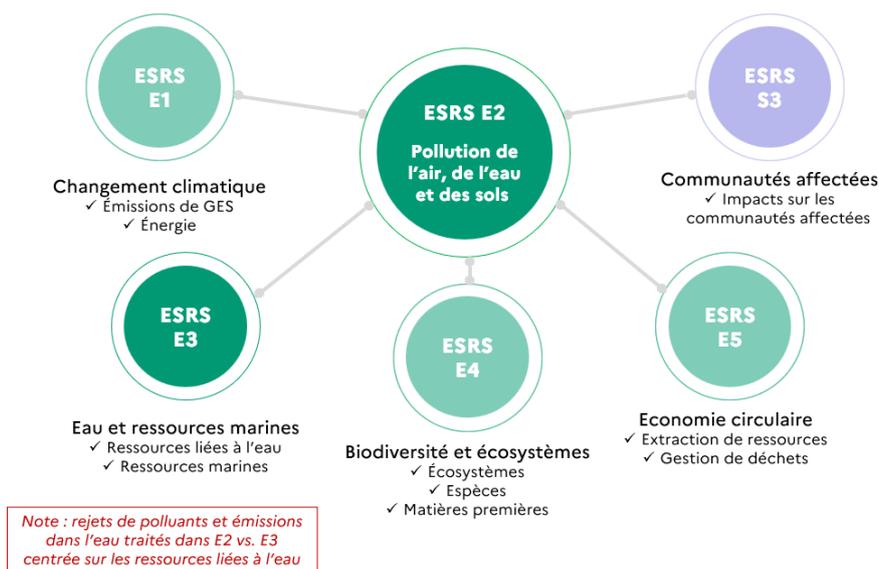
¹⁵ Le [règlement sur la création d'un portail sur les émissions industrielles \(n° 2024/1244\)](#) remplacera le [règlement E-PRTR \(n° 166/2006\)](#), dont l'abrogation prendra effet le 1^{er} janvier 2028. Un tableau de correspondance entre les deux réglementations figure à l'annexe III du nouveau règlement.

¹⁶ Un polluant désigne une substance, vibration, chaleur, bruit, lumière ou autre contaminant présent dans l'air, l'eau ou le sol, susceptible de porter atteinte à la santé humaine et/ou à l'environnement, d'entraîner des détériorations de biens matériels, ou de compromettre ou d'entraver la jouissance des agréments de l'environnement ou d'autres utilisations légitimes de celui-ci. La pollution correspond à l'introduction directe ou indirecte, par l'activité humaine, de polluants dans l'air, l'eau ou le sol.

¹⁷ Une substance désigne tout élément chimique et ses composés, à l'exclusion des substances radioactives et des micro-organismes ou organismes génétiquement modifiés tels que définies dans la réglementation de l'UE.

- **les substances extrêmement préoccupantes**, qui remplissent les critères établis dans l'article 57 du règlement REACH et sont identifiées conformément à l'article 59 du même règlement – consulter la liste des substances extrêmement préoccupantes candidates en vue d'une autorisation qui est gérée par l'Agence européenne des produits chimiques ('ECHA')¹⁸,
- **les substances classées dans l'une des treize classes de danger**, telles que listées dans le glossaire des ESRS à partir du règlement CLP¹⁹ – consulter le tableau 3 de l'annexe VI du règlement CLP sur les classifications des substances dangereuses, et la base de données de l'inventaire C&L pour filtrer l'annexe VI par classe de danger, qui est mis à jour par l'ECHA,
- **les substances qui affectent négativement la réutilisation et le recyclage des matériaux** dans les produits dans lesquels elles sont présentes, telles que définies dans les exigences européennes d'écoconception des produits – actuellement, il n'existe pas de liste établie ; chaque entreprise doit donc conduire sa propre analyse, par exemple en s'appuyant sur des réglementations sectorielles comme le règlement relatif aux batteries et aux déchets de batteries (n° 2023/1542), ou sur des sources externes comme des études scientifiques ou les recommandations des filières de recyclage nationales, dans l'attente de la réglementation de ce critère.

Figure n°1
Les interactions de la pollution avec les autres ESRS



¹⁸ Le site de l'Agence européenne des produits chimiques ('ECHA') comprend un registre public, qui répertorie les intentions et les propositions de restrictions de l'annexe XV reçues par l'ECHA. Une fois qu'un dossier SVHC de l'annexe XV a été préparé et que les preuves scientifiques pour identifier une substance comme SVHC ont été exposées, une consultation des États membres et des parties intéressées est requise. À la fin du processus, la substance peut être incluse dans la liste candidate, qui est la liste pertinente pour l'identification des substances extrêmement préoccupantes. L'inclusion des substances dans cette liste entraîne des obligations légales immédiates.

¹⁹ Les classes de danger listées dans le glossaire des ESRS sont les suivantes : cancérogénicité, catégories 1 et 2 ; mutagénicité sur les cellules germinales, catégories 1 et 2 ; toxicité pour la reproduction, catégories 1 et 2 ; perturbation endocrinienne pour la santé humaine ; perturbation endocrinienne pour l'environnement ; propriétés persistantes, mobiles et toxiques, ou propriétés très persistantes et très mobiles ; propriétés persistantes, bioaccumulatives et toxiques ou propriétés très persistantes et très bioaccumulatives ; sensibilisant respiratoire, catégorie 1 ; sensibilisant cutané, catégorie 1 ; danger pour le milieu aquatique, toxicité chronique, catégories 1 à 4 ; dangereux pour la couche d'ozone ; toxicité spécifique pour certains organes cibles, exposition répétée, catégories 1 et 2 ; toxicité spécifique pour certains organes cibles, exposition unique, catégories 1 et 2.

Q2 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de matérialité lié à l'enjeu de pollution (IRO-1) ?

La matérialité des impacts, risques et opportunités (i.e., des enjeux) liés à la pollution doit être analysée sur **l'ensemble de la chaîne de valeur**. Il est souhaitable de réaliser cette analyse pour les principaux **sites et activités de l'entreprise et sa chaîne de valeur**²⁰. Le niveau d'analyse le plus fin est celui du site, et l'identification des activités associées à des enjeux de pollution peut découler de cette analyse spécifique par site. L'entreprise devra, dans tous les cas, préciser si elle a réalisé **l'analyse par site et par activité**, et si et comment elle a mené des consultations, en particulier auprès des **communautés affectées**.

La matérialité des enjeux liés à la pollution doit être évaluée selon les critères de ESRS 1 (cf. voir Q2.5 dans la fiche sur ESRS 1) à savoir :

- **[Matérialité d'impact]** la gravité de l'impact, et sa probabilité d'occurrence (uniquement pour les impacts potentiels) – notamment les **quantités** et la **dangerosité des polluants et substances** (i.e., caractéristiques physico-chimiques, et distribution et devenir dans l'environnement) associés au niveau d'**exposition des populations et des écosystèmes** (i.e., voie d'exposition, ampleurs spatiales et temporelles, fréquence),
- **[Matérialité financière]** l'ampleur des conséquences du risque ou de l'opportunité, et sa probabilité d'occurrence (uniquement pour les risques ou opportunités potentiels) – notamment les **coûts** liés à la pollution (e.g., nettoyage, réhabilitation, amendes, retrait de permis d'exploitation).²¹

Ainsi, **l'existence de réglementations régulant l'utilisation des substances**, et la **localisation des rejets** et la **sensibilité des zones affectées** (cf. voir Q5 dans la fiche sur ESRS E4 pour les zones sensibles en termes de biodiversité) constituent des facteurs clés à prendre en compte dans cette évaluation.

Liste indicative de secteurs concernés²²

A titre indicatif et de façon non-exhaustive, les secteurs susceptibles d'être concernés par les enjeux de pollution sont ceux soumis aux réglementations, telles que **REACH, E-PRTR, IED**, la **Taxonomie environnementale de l'UE**, et les **réglementations chimiques sectorielles**. En complément, des cadres volontaires, tels que les [guides sectoriels](#) de la « *Taskforce on Nature-related Financial Disclosures* » ('TNFD') et le « [Risk Filter](#) » de « *World Wide Fund for Nature* » ('WWF'), peuvent aider à identifier les secteurs prioritaires. Il est important de noter que les normes transversales sont en principe

²⁰ Les principaux sites et activités sont identifiés au regard de la matérialité financière (e.g., ceux générant les volumes de vente ou les revenus les plus importants), ainsi que de la matérialité d'impact (e.g., ceux où les impacts sont les plus susceptibles de se produire).

²¹ Dans le cadre de la pollution, il convient de distinguer les enjeux potentiels pour lesquels le critère de la probabilité d'occurrence est à prendre en compte (e.g., contaminations possibles, émissions possibles issues d'installations non contrôlées), et les enjeux réels (e.g., émissions avérées, incidents survenus). Il est également important d'adapter ces enjeux en fonction des spécificités sectorielles, par exemple en tenant compte de la pollution visuelle et sonore dans certaines activités de construction, transport ou publicité.

²² Il peut s'agir, entre autres, des secteurs suivants : l'agriculture, la construction, la gestion des déchets, l'industrie agroalimentaire, l'industrie chimique, l'industrie métallurgique, l'industrie minière, l'industrie pétrolière et gazière, l'industrie plastique, la papeterie et le bois, la production d'électricité et de chaleur, les technologies de l'information et de la communication, ainsi que les transports.

applicables à l'ensemble des secteurs, et que la référence faite par ce guide à certains secteurs ne préfigure pas de leur matérialité, ni du contenu des futures ESRS sectorielles. La matérialité dépend des faits et circonstances propres à chaque entité (e.g., une activité peu polluante mais exercée à proximité d'une zone Natura 2000).

Les activités non visées par des réglementations existantes (e.g., certaines activités agricoles non couvertes par E-PRTR) peuvent d'ailleurs néanmoins présenter des enjeux matériels liés à la pollution, de même que les activités qui ne se trouvent pas dans des géographies où ces réglementations s'appliquent.

L'entreprise peut s'appuyer sur les **méthodologies et outils existants** lors de l'analyse de matérialité (cf. voir Q11 dans la fiche sur ESRS E4 pour les sources bibliographiques communes sur la biodiversité), comme les outils du « *Science Based Target Network* » ('SBTN') :

- ✓ « [Materiality Screening Tool](#) » (pour l'examen des données sectorielles),
- ✓ « [High Impact Commodity List](#) » (pour l'identification des intrants et activités prioritaires),
- ✓ « [Toolbox](#) » (liste exhaustive d'outils).

	Exemple de sources
Pollution de l'air	<ul style="list-style-type: none"> ✓ CITEPA (inventaire national des émissions de polluants atmosphériques) ✓ Agence européenne pour l'environnement, « Air Quality Index » (données en temps réel sur la qualité de l'air dans toute l'Europe), « Air pollutant emissions data viewer » (données sur les émissions de polluants atmosphériques dans chaque pays de l'UE pour la période 1990-2022), « Europe's air quality status 2024 » (rapport annuel 2024 sur les concentrations de polluants dans l'air en Europe et la situation vis-à-vis des seuils réglementaires). Organisation mondiale de la santé, « Global Air Quality Guidelines » (recommandations pour les normes de qualité de l'air, utilisées par les régulateurs européens)
Pollution de l'eau	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Agences de l'eau (informations sur le bon état chimique des eaux en fonction des polluants et bassins hydrographiques) ✓ « Water Information System for Europe » ('WISE') (données sur l'état de l'eau en Europe) ✓ SBTN – « State of Nature Water Layers » (informations sur la pollution de l'eau par grande région)
Pollution des sols	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Géorisques (ex-BASOL) (données sur les sites et sols pollués nécessitant une intervention en France) ✓ InfoTerre – BRGM (cartes et informations géologiques sur la qualité des sols) ✓ « European Soil Data Centre » ('ESDAC') (centre européen pour les données sur les sols)

ESRS E2 comme les autres normes environnementales (E3, E4 et E5) suggère d'appliquer de manière optionnelle l'**approche LEAP** proposée par la TNFD pour réaliser l'analyse de matérialité en trois phases principales : (1) la localisation de l'interface avec la nature,

(2) l'évaluation des relations de dépendance et des impacts, et (3) l'analyse des risques²³ et opportunités matériels (voir Q7 dans la fiche sur ESRS E4).

Q3 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à la pollution (E2-1 & 2) ?

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-P (i.e., contenu, périmètre, responsabilité) (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), une entreprise qui a adopté une politique liée à la pollution doit décrire si et comment la politique porte sur les trois objectifs suivants :

- la **prévention des incidents** et des situations d'urgence, et lorsqu'ils se produisent, le contrôle de leur impact sur les personnes et les écosystèmes,
- le **remplacement et la réduction au minimum** de l'utilisation des substances préoccupantes et la **suppression progressive** des substances extrêmement préoccupantes (cf. voir Q5.2 dans la fiche sur ESRS E2), et
- l'**atténuation des impacts négatifs** liés à la pollution de l'air, de l'eau et des sols, y compris par la prévention et la lutte contre cette pollution.

ESRS E2 demande d'inclure des informations sur le(s) polluant(s) ou les substance(s) couvert(s) par les politiques.

En plus, l'entreprise doit communiquer sur les actions et les ressources mises en œuvre pour gérer les enjeux matériels liés à la pollution en complément des exigences de la norme ESRS 2 MDR-A (i.e., nature, périmètre, délais, montants d'investissements et de dépenses de l'exercice et planifiés). Lors de la description des actions, l'entreprise peut indiquer à quel niveau de la hiérarchie des mesures d'atténuation ces actions se situent parmi les trois niveaux suivants :

1. l'**éviterment de la pollution**, y compris toute élimination progressive de matériaux ou de composés ayant un impact négatif (e.g., R&D pour développer une nouvelle technologie de fabrication du produit permettant de changer ses composants),
2. la **réduction de la pollution**, y compris l'élimination progressive de matériaux ou de composés, le respect des exigences de mises en œuvre telles que les meilleures techniques disponibles ou le respect des critères relatifs au principe de ne pas causer de préjudice important ('DNSH') pour la prévention et la réduction de la pollution, tels que définis dans la Taxonomie environnementale de l'UE, et
3. la **restauration, la régénération et la transformation des écosystèmes** ayant subi une pollution (e.g., programme avec les communautés locales autour d'une rivière).

Au niveau des ressources, il peut s'agir des ressources financières, humaines ou technologiques telles que des investissements dans la recherche et le développement pour innover et développer des alternatives sûres et durables aux produits chimiques. A titre d'exemple, les ressources mises en place ou planifiées pour réduire la pollution peuvent inclure les **CapEx** et les **OpEx de la Taxonomie environnementale de l'UE**.

²³ Les risques liés à la pollution incluent les risques de transition, tels que les risques liés aux réglementations (e.g., révision du règlement REACH), à la technologie (e.g., transition vers l'abandon des substances préoccupantes), au marché (e.g., augmentation des coûts de certaines substances), à la réputation (e.g., perception du client), ainsi que les risques physiques (e.g., interruption de l'accès à l'eau potable). Les opportunités liées à la pollution incluent, par exemple, l'efficacité des ressources (e.g., réduction des quantités de substances utilisées).

Q4 : Quelles cibles fixer en matière de pollution (E2-3) ?

Si l'entreprise a fixé des cibles en matière de pollution, en plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-T, elle doit préciser si et comment les cibles sont liées à la prévention et/ou au contrôle des éléments suivants :

- des **polluants atmosphériques** et les charges spécifiques respectives,
- des **rejets dans l'eau** et les charges spécifiques respectives,
- de la **pollution des sols** et les charges spécifiques respectives, et
- des **substances préoccupantes** et des **substances extrêmement préoccupantes**.

L'entreprise doit spécifiquement indiquer si les cibles sont **obligatoires** du fait de la réglementation ou volontaires. Et elle peut indiquer de manière optionnelle si des seuils écologiques ont été pris en compte dans la détermination de cibles, comme la concentration de particules fines dans l'air, les nutriments ou les métaux lourds dans l'eau (cf. voir Q1 dans la fiche sur ESRS E3 pour les références sur le bon état chimique de l'eau), le bruit dans les zones résidentielles (cf. voir Q14 dans la fiche sur ESRS E4). Le **SBTN** ou un référentiel équivalent peuvent être utilisés comme des références pour les seuils écologiques²⁴.

Les cibles définies par une entreprise peuvent, par exemple, être exprimées en volume des polluants concernés, ou encore en part de chiffre d'affaires et en coûts des matières premières associées aux substances préoccupantes.

Q5 : Quels indicateurs publier en matière de pollution (E2-4, 5 & 6) ?

Q5.1 : Quelles informations publier sur les polluants émis dans l'air, l'eau et les sols et les microplastiques (E2-4) ?

L'entreprise doit publier :

- (i) le **volume consolidé de chaque polluant matériel, listé dans le règlement E-PRTR, émis dans l'air, l'eau et le sol**, pour les installations dépassant les valeurs seuils applicables,
 - (ii) la **quantité de microplastiques générés ou utilisés** de manière intentionnelle ou non-intentionnelle au cours des processus de production ou achetés, et qui quittent les installations de l'entreprise sous forme de produits ou de services lorsqu'elle est matérielle.
- Ces indicateurs couvrent les installations sur lesquelles l'entreprise exerce un **contrôle financier**, mais aussi celles sur lesquelles elle exerce un **contrôle opérationnel** (cf. voir Q4 dans la fiche sur ESRS 1 et Q13 dans la fiche sur ESRS E1).²⁵

²⁴ La méthodologie du SBTN consiste en un processus en cinq étapes : (1) l'évaluation de l'impact de la chaîne de valeur sur la nature, y compris l'identification des impacts potentiels et des lieux (2) la priorisation des domaines où l'action a le plus grand impact global, (3) la fixation d'objectifs pour l'eau douce, la terre, les océans et le climat, (4) l'élaboration et la mise en œuvre de plans concrets à partir du cadre d'action AR3T et des meilleures pratiques, et (5) le suivi du progrès. Un pilote de cette méthodologie pour la fixation d'objectifs pour la nature a été lancé en 2023 ([résultats](#) publiés en 2024).

²⁵ Le contrôle opérationnel désigne la capacité de l'entreprise à diriger les opérations et les relations de l'entité, du site, de l'opération ou de l'actif. Cela se produit quand l'entreprise a l'autorité pour élaborer et mettre en œuvre des politiques opérationnelles en lien avec l'enjeu environnemental. Mais cela ne signifie pas nécessairement que l'entreprise a l'autorité pour prendre toutes les décisions concernant une opération. Par exemple, pour la pollution, cela pourrait couvrir, en fonction des faits et circonstances de l'entreprise, des contrats d'exploitation directe d'usines de fabrication de plastiques, contrats de concession de stations d'épuration des eaux usées, contrats d'exploitation

Il peut donc exister des écarts de périmètre entre le règlement E-PRTR et ESRS E2. En effet, les obligations de l'E-PRTR ne concernent que les entreprises qui exploitent les installations et non celles qui en sont propriétaires (sans les exploiter).

- Une autre situation pouvant créer des écarts de périmètre entre le règlement E-PRTR et ESRS E2 est liée au fait que les **activités hors UE** ne sont pas soumises au règlement E-PRTR, mais celles-ci sont bien couvertes par ESRS E2.
- Les émissions de polluants concernent uniquement celles des **installations qui dépassent les valeurs seuils applicables** spécifiées dans le règlement E-PRTR (i.e., émissions totales de ces installations et non écart avec les valeurs seuils). Il peut donc s'agir d'informations que les entreprises sont déjà légalement tenues de fournir au niveau des installations en Europe, mais ESRS E2 demande de les publier au niveau consolidé de l'entreprise, y compris pour les sites dépassant les seuils et qui ne sont pas couverts par E-PRTR (e.g., en dehors de l'Europe) en appliquant les seuils européens.
- Le volume des polluants doit être présenté en unités de masse appropriées (e.g., kilogramme ou tonne).
- Les émissions de polluants doivent être décomposées par polluant et par milieu environnemental dans lequel elles surviennent (i.e., air, eau, sol).
- Les **microplastiques** sont définis dans le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS comme des petits morceaux de plastique, qui mesurent généralement moins de 5 millimètres. Comme indiqué dans la [Stratégie européenne sur les matières plastiques dans une économie circulaire](#), ils peuvent être produits involontairement à la suite de l'usure d'objets en matières plastiques de plus grande taille, ou ils peuvent être délibérément fabriqués en vue d'être ajoutés à des produits à des fins spécifiques. La législation concernant les microplastiques est en évolution, et des exigences plus précises pourraient être introduites à l'avenir.²⁶

Rappels sur l'analyse de matérialité

Il convient de s'appuyer sur les résultats de l'analyse de la **matérialité** (i) des **enjeux** et (ii) des **informations** pour identifier parmi l'ensemble des substances de l'E-PRTR (listées à l'annexe II) et des installations de l'entreprise celles qui sont matérielles et donc à publier au niveau de l'entreprise.

D'un point de vue contextuel, l'entreprise peut de manière optionnelle lier ces indicateurs avec des **informations locales**, l'impact de la pollution étant principalement local, en précisant les indices de qualité d'air locaux, le degré d'urbanisation, ou la part des émissions survenant dans des zones de stress hydrique élevé.

de sites industriels de production chimique, contrats de sous-traitance d'usines de textile, contrats de gestion de centrales électriques au charbon.

²⁶ Une fois dans l'environnement, les microplastiques ne se biodégradent pas et ont tendance à s'accumuler, sauf s'ils ont été spécifiquement conçus pour se biodégrader dans l'environnement. La biodégradabilité est un phénomène complexe, en particulier dans le milieu marin. La présence de microplastiques dans différents milieux de l'environnement (tels que l'eau), ainsi que leur impact sur l'environnement et, potentiellement, sur la santé humaine suscitent de plus en plus d'inquiétudes.

Il est également possible de communiquer des informations complémentaires pertinentes en lien avec les **obligations réglementaires**, par exemple si l'entreprise est soumise à la directive sur les émissions industrielles.

L'entreprise sélectionne les **méthodes de quantification** en suivant l'ordre de priorité : (i) mesure directe, (ii) mesures périodiques, (iii) calcul basé sur les données spécifiques à chaque site, (iv) calcul fondé sur des facteurs de pollution publiés, et (v) estimations. L'entreprise doit justifier son choix si une méthode inférieure à la mesure directe est retenue. De plus, elle doit communiquer les sources sous-jacentes utilisées si elle recourt à des estimations.

Q5.2 : Quelles informations publier sur les substances préoccupantes et extrêmement préoccupantes (E2-5) ?

L'entreprise doit publier les **quantités totales de substances préoccupantes qui sont générées ou utilisées au cours de la production ou achetées**, et les **quantités totales de substances préoccupantes qui quittent les installations de l'entreprise sous la forme d'émissions, de rejets, de produits ou de parties de produits, ou dans le cadre de services**, lorsque celles-ci sont matérielles. L'entreprise doit présenter séparément les informations relatives aux **substances extrêmement préoccupantes** (cf. voir Q1 dans la fiche sur ESRS E2 pour les définitions).²⁷

- Les fabricants de substances ou préparateurs de mélanges maîtrisent généralement mieux les notions relatives aux substances préoccupantes que les utilisateurs en aval. Toutefois, ces derniers peuvent consulter les fiches de données de sécurité (dont la transmission est obligatoire) pour obtenir les informations nécessaires. De plus, les lettres d'information envoyées par les [directions régionales de l'environnement, de l'aménagement et du logement](#) ('DREAL') avant leurs inspections fournissent des précisions sur les éléments attendus, tels que la liste des substances, les volumes et la classification.

ESRS E2 demande de répartir en fonction des **principales classes de danger** (et non en fonction de l'ensemble des classes de danger) les quantités totales de substances préoccupantes et de substances extrêmement préoccupantes qui sont générées ou utilisées au cours de la production et qui sont achetées, et les quantités totales. Les entreprises peuvent se référer aux règlements REACH et CLP pour identifier les principales classes de danger. La pertinence des classes de danger est évaluée en lien avec l'analyse de matérialité et l'appréciation d'éléments, tels que la quantité de substances, la fréquence d'utilisation ou d'émission, leur impact potentiel (nuisance ou toxicité), et les préoccupations des parties prenantes.

Si une substance appartient à plusieurs classes de danger, il semble utile d'analyser deux éléments : (i) est-ce que les classes de danger associées à la substance sont identifiées comme faisant partie des principales classes de danger de l'entreprise ? et/ou (ii) est-ce que la quantité de substance associée à ces classes de danger est significative ? Si les classes de danger font partie des principales classes de danger pour l'entreprise et si la quantité de substance associée est significative, un **double comptage** est justifié entre catégories, en ajoutant éventuellement des informations contextuelles, mais si le total est présenté, ce double comptage doit être retraité.

²⁷ Il convient de se concentrer sur les substances spécifiques aux activités de l'entreprise, c'est-à-dire celles qui lui sont propres. Les informations à fournir dans le cadre de cette exigence de publication peuvent d'ailleurs recouper celles que l'entreprise est déjà tenue de divulguer en vertu d'autres réglementations en vigueur, telles que la DEI ou le règlement E-PRTR.

Q6 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus des risques et opportunités liés à la pollution (E2-6) ?

Comme dans les autres normes environnementales, l'entreprise doit publier les **effets financiers attendus** des risques et opportunités matériels liés à la pollution. Ces effets financiers doivent être exprimés en données quantitatives (possibilité de fournir une fourchette plutôt que des montants uniques), à moins que cela ne soit pas possible sans coûts ou efforts excessifs, auquel cas seules des informations qualitatives sont à publier. En plus de la description des effets financiers attendus et des horizons de temps associés, l'entreprise doit publier les indicateurs suivants qui correspondent à des données déjà comptabilisées :

- les parts du chiffre d'affaires net provenant de produits et services qui sont ou qui contiennent des **substances préoccupantes**, et des **substances extrêmement préoccupantes**,
- les dépenses d'investissement et les dépenses opérationnelles engagées au cours de la période de reporting en lien avec des **dépôts** et **incidents majeurs**²⁸, et
- les provisions pour les coûts de **protection de l'environnement** et les coûts de **remise en état** (e.g., réhabilitation de sites contaminés).

En raison du manque de maturité des données disponibles et des défis méthodologiques, la publication de ces informations peut être différée d'un an. À l'exception des dépenses d'investissement et opérationnelles liés aux dépôts et incidents majeurs, les informations peuvent être exprimées de façon qualitative uniquement pendant les trois premières années de reporting.

Q7 : Quelles autres réglementations européennes peuvent aider au reporting de ESRS E2 ?

Les **réglementations européennes** mentionnées dans ESRS E2 sont des références à considérer obligatoirement conformément aux exigences associées dans les ESRS²⁹. Elles peuvent également fournir des **repères utiles**, non prévus dans les ESRS, lorsque des enjeux matériels sont identifiés en lien avec les thématiques couvertes par la norme.

Réglementation	Repère utile	Référence dans les ESRS
Règlement REACH (n° 1907/2006) (version consolidée) ³⁰	REACH demande aux entreprises de notifier l'ECHA si leurs produits contiennent des substances extrêmement préoccupantes à des concentrations supérieures à 0,1 % en	ESRS E2 requiert de considérer les articles 57 et 59 de REACH dans le cadre de la définition des substances extrêmement

²⁸ Les dépôts dans l'eau ou le sol font référence à une substance qui s'est accumulée en quantité dans l'environnement, que ce soit dans l'eau ou dans le sol, soit à la suite d'activités régulières, soit à la suite d'incidents ou de rejets d'entreprises. Cette accumulation peut survenir aussi bien sur le site de production d'une entreprise qu'à l'extérieur.

²⁹ L'application des seuils européens en dehors de l'UE peut poser des défis, notamment dans les premières années d'exercice, car le reporting associé peut ne pas être encore établi, et certains pays peuvent manquer des infrastructures nécessaires à l'analyse des données sur les polluants. Pour surmonter ces obstacles, les entreprises peuvent, par exemple, réaliser un audit de leurs capacités de reporting, investir dans la formation des équipes, et établir des partenariats locaux pour améliorer l'accès aux analyses.

³⁰ Le **règlement REACH** ([synthèse](#)) fournit un cadre législatif complet pour les substances chimiques fabriquées et utilisées en Europe. Il transfère des autorités publiques à l'industrie la responsabilité de veiller à ce que les produits chimiques produits, importés, vendus et utilisés dans l'Union européenne soient sûrs.

Réglementation	Repère utile	Référence dans les ESRS
	<p>pois. Les substances chimiques doivent être enregistrées auprès de l'ECHA si elles sont fabriquées ou importées dans l'UE à des quantités de 1 tonne ou plus par an. Pour les substances nécessitant une autorisation, des seuils spécifiques peuvent être établis pour leur utilisation et mise sur le marché.</p>	<p>préoccupantes et des classes de danger au titre de l'exigence E2-5 (cf. voir Q1 et Q5.2 dans la fiche sur ESRS E2).</p>
<p>Règlement E-PRTR (n° 166/2006) (version consolidée)³¹</p>	<p>E-PRTR fixe des seuils spécifiques pour 91 substances à partir desquels les installations industrielles doivent déclarer les émissions de polluants. Par exemple, les émissions de dioxines et furanes dans l'air doivent être déclarées si elles dépassent 0,0001 kg par an.</p>	<p>ESRS E2-4 requiert d'utiliser l'annexe II de E-PRTR dans le cadre du reporting des polluants au titre de l'exigence E2-4 (cf. voir Q5.1 dans la fiche sur ESRS E2).</p>
<p>Règlement CLP (n° 1272/2008) (version consolidée)³²</p>	<p>CLP établit des classes de danger et des seuils de concentration à partir desquels les substances doivent être classées comme dangereuses. Par exemple, une substance classée comme toxique aiguë catégorie 1 doit être étiquetée comme dangereuse si elle est présente dans un mélange à une concentration égale ou supérieure à 0,1%.</p>	<p>ESRS E2 requiert de considérer l'annexe VI du CLP dans le cadre de la définition des substances préoccupantes et des classes de danger au titre de l'exigence E2-5 (cf. voir Q1 et Q5.2 dans la fiche sur ESRS E2).</p>
<p>Règlement sur la Taxonomie environnementale l'UE (n° 2020/852) (règlement délégué 2023/2486)³³</p>	<p>La Taxonomie établit des critères de performance environnementale (« EU Taxonomy Compass », « EU Taxonomy Navigator »). Par exemple, l'alignement de certaines activités économiques est conditionné au respect de seuils concernant l'utilisation de substances préoccupantes, voire à leur non utilisation.</p>	<p>ESRS E2 propose d'indiquer de manière optionnelle si les mesures d'atténuation de l'entreprise contribuent à respecter les critères de prévention et de réduction de la pollution liés au DNSH de la Taxonomie au titre de l'exigence E2-1.</p>

³¹ Le **règlement E-PRTR** ([synthèse](#)) instaure un registre européen des rejets et des transferts de polluants. Il s'agit d'une base de données électronique accessible au public consignait des données environnementales clés provenant des établissements industriels en Europe.

³² Le **règlement CLP** ([synthèse](#)) fixe les prescriptions harmonisées en matière de classification, d'emballage et d'étiquetage des substances chimiques et des mélanges, conformément au système général harmonisé des Nations unies ('SGH'). Il impose aux entreprises de classer, d'emballer et d'étiqueter les substances chimiques dangereuses de manière appropriée avant leur mise sur le marché. Les principaux domaines non couverts par ce règlement sont les substances et mélanges radioactifs, les cosmétiques, les médicaments et certains dispositifs médicaux, les denrées alimentaires et le transport de marchandises dangereuses.

³³ Le **règlement sur la Taxonomie environnementale de l'UE** ([synthèse](#)) vise à informer les investisseurs sur la durabilité environnementale d'une activité économique en fixant des critères communs à l'ensemble de l'Union européenne.

Table des matières

ESRS E3 – « Eau et ressources marines »

Q1 : Quels sont les enjeux couverts par ESRS E3 et comment s'articulent-ils avec les autres législations européennes ?

Q2 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de matérialité lié aux ressources hydriques et marines (IRO-1) ?

Q3 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à l'eau et aux ressources marines (E3-1 & 2) ?

Q4 : Quelles cibles fixer en matière d'eau et de ressources marines (E3-3) ?

Q5 : Quels indicateurs publier en matière d'eau (E3-4) ?

Q6 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus liés à l'eau et aux ressources marines (E3-5) ?

ESRS E3 – « Eau et ressources marines »

Q1 : Quels sont les enjeux couverts par ESRS E3 et comment s'articulent-ils avec les autres législations européennes ?

De manière similaire à la norme sur la pollution, la norme sur l'eau et les ressources marines s'inscrit dans le cadre législatif européen existant, incluant des références à la [directive-cadre sur l'eau \(n° 2000/60\) \(version consolidée\)](#)³⁴ et à la [directive-cadre sur la stratégie pour le milieu marin \(n° 2008/56\) \(version consolidée\)](#)³⁵.

Les problématiques liées à l'eau étant hautement locales, ESRS E3 encourage les entreprises à se concentrer sur les **zones géographiques** présentant des défis en termes de quantité et/ou de qualité des réserves d'eau (cf. voir Q3 dans la fiche sur ESRS E3 pour la définition des zones exposées à des risques hydriques et à un stress hydrique élevé).

ESRS E3 couvre deux sous-enjeux :

- les **ressources liées à l'eau** (ressources hydriques), y compris la consommation, le prélèvement et le rejet d'eau, ainsi que l'exposition aux risques physiques (e.g., inondations, stress hydrique), et
- les **ressources liées aux mers et aux océans**³⁶ (ressources marines), y compris l'extraction et l'utilisation des ressources marines, ainsi que les activités économiques associées³⁷.

Interdépendance des enjeux environnementaux

ESRS E3 est étroitement liée aux autres normes environnementales :

- ✓ [ESRS E1] risques physiques liés au climat affectant la quantité et la qualité de l'eau (e.g., température de l'eau, précipitations, inondations, acidification de l'océan, sécheresse),
- ✓ [ESRS E2] rejets de polluants et émissions dans l'eau,
- ✓ [ESRS E4] habitats d'eau douce et marin, écosystèmes, et populations d'espèces animales et végétales associées, et
- ✓ [ESRS E5] gestion des déchets et recyclage des eaux usées.

³⁴ La [directive-cadre sur l'eau \(n° 2000/60\) \(synthèse\)](#) établit des règles pour mettre fin à la détérioration de l'état des masses d'eau de l'Union européenne (UE) et parvenir au « bon état » des rivières, lacs et eaux souterraines en Europe.

³⁵ La [directive-cadre « stratégie pour le milieu marin » \(n° 2008/56\) \(synthèse\)](#) établit une approche et des objectifs communs pour l'Union européenne en matière de protection et de conservation du milieu marin compte tenu des pressions et des incidences des activités humaines dommageables, tout en permettant son utilisation durable, par le biais d'une démarche fondée sur la notion d'écosystème.

³⁶ Les ressources marines désignent les ressources biologiques et non-biologiques présentes dans les mers et les océans (e.g., minéraux et graviers des eaux profondes, produits de la mer). Elles sont définies selon leur usage et par les sociétés humaines, et doivent être considérées en relation avec la pression qu'elles subissent.

³⁷ Les ressources marines sont un sous-enjeu crucial, mais elles sont abordées principalement dans la section sur l'analyse de matérialité et la gestion des IRO et pas dans les indicateurs en raison du manque de maturité du sujet, et du fait qu'il s'agit d'un sujet essentiellement sectoriel.

Il est important de noter que cette norme ne couvre pas la **pollution de l'eau**, qui est traitée dans ESRS E2.

Il est souhaitable d'établir des liens entre les informations publiées sur l'analyse de matérialité et/ou la mise en œuvre des politiques, actions et ressources lorsque ces éléments traitent d'**enjeux environnementaux connexes**.

Q2 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de matérialité lié aux ressources hydriques et marines (IRO-1) ?

La matérialité des impacts, risques et opportunités (i.e., des enjeux) liés aux ressources hydriques et marines doit être analysée sur l'**ensemble de la chaîne de valeur**. Il est souhaitable de réaliser cette analyse pour les principaux **actifs et activités de l'entreprise et de sa chaîne de valeur** en se concentrant sur les zones où les impacts sont les plus susceptibles de se produire. L'entreprise devra, dans tous les cas, préciser si elle a réalisé l'**analyse par actif et par activité**, et si et comment elle a mené des consultations, en particulier auprès des **communautés affectées**.

La matérialité des enjeux liés à l'eau et aux ressources marines doit être évaluée selon les critères de ESRS 1 (cf. voir Q2.5 dans la fiche sur ESRS 1), à savoir :

- **[Matérialité d'impact]** la gravité de l'impact, et sa probabilité d'occurrence (uniquement pour les impacts potentiels) – notamment la **quantité de ressources utilisées par rapport à la rareté et/ou sensibilité** de ces ressources et les **prélèvements, rejets et consommations d'eau** dans des **zones de stress hydrique élevé** et/ou rencontrant des **problèmes de qualité de l'eau**,
- **[Matérialité financière]** l'ampleur des conséquences du risque ou de l'opportunité, et sa probabilité d'occurrence (uniquement pour les risques ou opportunités potentiels) – notamment les **coûts** liés à l'eau et aux ressources marines (e.g., approvisionnement en eau, permis d'exploitation).

Les éléments à considérer pour identifier les enjeux liés aux ressources marines incluent, entre autres, les **dépendances aux matières premières issues des ressources marines** (e.g., graviers, hydrocarbures), les dépendances aux **organismes marins** (e.g., poissons, crustacés) exploités dans les opérations propres ou la chaîne de valeur, et les **activités de pêche** impliquant le chalutage de fond mobile qui peuvent affecter les fonds marins. Pour identifier les dépendances, l'entreprise peut utiliser la [classification internationale commune des services écosystémiques](#) (« *Common International Classification of Ecosystem Services* » ou 'CICES').

Il faut considérer l'échelle des **bassins hydrographiques** comme le niveau pertinent pour localiser les enjeux, et compléter cette approche par une évaluation du risque opérationnel des principales installations et de celles des fournisseurs stratégiques. L'entreprise est encouragée à se référer au **statut des masses d'eau**, tel que défini dans la directive-cadre sur l'eau, pour identifier les zones sensibles ou dégradées.³⁸

³⁸ Le statut des masses d'eau vise à atteindre un bon état écologique et chimique des eaux de surface et des eaux souterraines. Il permet d'évaluer la qualité des ressources en eau sur la base de critères biologiques, chimiques et hydromorphologiques.

Liste indicative de secteurs concernés³⁹

A titre indicatif et de façon non-exhaustive, les activités qui utilisent des ressources hydriques et marines de manière industrielle sont a priori concernées. Les réglementations européennes et les cadres volontaires peuvent aider à identifier les secteurs prioritaires :

- [Réglementations européennes] [Directive-cadre sur l'eau \(n° 2000/60\)](#) et [directive-cadre sur la stratégie pour le milieu marin \(n° 2008/56\)](#),
- [Cadres volontaires] WWF Water Risk Filter, CDP Water Impact Index, SBTN Materiality Screening Tool.

Des **outils** comme le « *World Resources Institute* » ('WRI') – « [Aqueduct Water Risk Atlas](#) », [WISE](#) et « [Water Footprint Assessment Tool](#) », et les **statistiques sectorielles et géographiques** de [Water.europa.eu](#), peuvent aider les entreprises à analyser la matérialité des enjeux liés à l'eau et aux ressources marines (cf. voir Q11 dans la fiche sur ESRS E4 pour les sources bibliographiques communes sur la biodiversité).

Q3 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à l'eau et aux ressources marines (E3-1 & 2) ?

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-P (i.e., contenu, périmètre, responsabilité) (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), une entreprise qui a adopté une politique liée à l'eau et aux ressources marines doit indiquer si et comment la politique traite les trois aspects suivants :

1. la **gestion de l'eau**, y compris l'utilisation et l'approvisionnement en eau, le traitement de l'eau, la prévention et réduction de la pollution,
2. la **conception des produits et services** visant à régler les problématiques liées à l'eau et préserver les ressources marines, et
3. l'**engagement à réduire la consommation d'eau** dans les zones exposées à des risques hydriques dans ses opérations propres ainsi qu'en amont et en aval de la chaîne de valeur.

Il est également possible de communiquer sur des aspects supplémentaires, tels que la qualité chimique de l'eau de surface ou souterraine, ou les relations avec les communautés locales.

Si l'un des sites de l'entreprise se situe dans une **zone de stress hydrique élevé** et n'est pas couvert par une politique, cela doit être signalé et l'entreprise doit donner les raisons pour lesquelles une politique n'a pas été adoptée.

L'entreprise indique si elle a adopté des politiques ou des pratiques durables en ce qui concerne les océans et les mers.

³⁹ Il peut s'agir, entre autres, des secteurs suivants : l'agriculture, la construction, le captage, le traitement et la distribution de l'eau, la gestion des déchets, l'industrie agroalimentaire, l'industrie chimique, l'industrie métallurgique, l'industrie minière, l'industrie pétrolière, l'industrie pharmaceutique, la papeterie et le bois, la pêche et l'aquaculture, la production d'électricité et de chaleur (centrales thermiques et hydrauliques), les technologies de l'information et de la communication, les transports maritimes, le textile, et le tourisme côtier et maritime.

Définitions :

Le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS fournit les définitions des zones exposées à des risques hydriques, et de celles exposées à un stress hydrique élevé.

- Une **zone exposée à un risque hydrique** désigne un bassin versant dans lequel, en raison de plusieurs aspects physiques liés à l'eau :
 - ✓ une ou plusieurs masses d'eau ne sont pas en bon état et/ou subissent une détérioration de leur état au sens de la directive-cadre sur l'eau n° 2000/60, mettant ainsi en lumière des problèmes matériels en ce qui concerne la disponibilité, la qualité et la quantité de l'eau (y compris un stress hydrique élevé) ; et/ou
 - ✓ des problèmes d'accessibilité de l'eau, des problèmes réglementaires ou des problèmes de réputation (y compris en ce qui concerne l'utilisation partagée de l'eau avec les communautés et le caractère abordable du prix de l'eau) sont à déplorer au niveau de ses installations et des installations du ou des principaux fournisseurs.
- Une **zone de stress hydrique élevé** désigne une zone dans laquelle la quantité totale d'eau prélevée atteint un pourcentage élevé (i.e., 40-80 %) ou extrêmement élevé (i.e., plus de 80 %), d'après l'outil « *Aqueduct Water Risk Atlas* » du WRI.

De plus, l'entreprise doit communiquer sur les actions et les ressources mises en œuvre pour gérer les enjeux matériels liés à l'eau et aux ressources marines en complément des exigences de la norme ESRS 2 MDR-A (i.e., nature, périmètre, délais, montants d'investissements et de dépenses de l'exercice et planifiés). L'entreprise doit spécifier les actions et ressources dédiées aux **zones exposées à des risques hydriques** (i.e., qualité et quantité), y compris les **zones exposées à un stress hydrique élevé** (i.e., plus de 40 % de prélèvement des ressources hydriques). Lors de la description des actions, l'entreprise peut indiquer à quel niveau de la **hiérarchie des mesures d'atténuation** ces actions se situent parmi les quatre niveaux suivants :

1. l'**évitement** de l'utilisation de l'eau et des ressources marines,
2. la **réduction** de l'utilisation de l'eau et des ressources marines,
3. la **récupération et réutilisation** de l'eau, et
4. la **restauration et régénération** de l'écosystème aquatique et des plans d'eau.

Les ressources hydriques et marines sont des ressources partagées qui peuvent nécessiter des **actions collectives**. L'entreprise peut fournir des informations sur ces actions collectives et sur les liens avec les parties prenantes telles que les fournisseurs et les autorités locales.

Au niveau des ressources, l'entreprise peut considérer, par exemple, les dépenses pour la réhabilitation des bassins, ou les équipements utilisés pour faire des économies d'eau.

Q4 : Quelles cibles fixer en matière d'eau et de ressources marines (E3-3) ?

Si l'entreprise a fixé des cibles en matière d'eau et de ressources marines, en plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-T, elle doit indiquer si et comment les cibles se rapportent à :

- la **gestion des enjeux dans les zones exposées à des risques hydriques**, y compris l'amélioration de la qualité de l'eau,
- la **gestion des enjeux liés aux ressources marines** comme le gravier, les minéraux des grands fonds marins et les produits de la mer, et
- la **réduction des utilisations de ressources hydriques** (i.e., consommation et prélèvement d'eau).

L'entreprise doit préciser si ses cibles sont **obligatoires** du fait de la réglementation ou volontaires. Comme dans les autres normes environnementales (ESRS E2, E4 et E5), elle peut indiquer si des **seuils écologiques** ont été considérés dans la détermination des cibles (cf. voir Q14 dans la fiche sur ESRS E4). Cela inclut, par exemple, la quantité maximale d'eau pouvant être prélevée ou les seuils de qualité de l'eau, établis par bassin hydrographique en lien avec le statut des masses d'eau et les données des Agences de l'eau. De même, des seuils de pêche peuvent être volontairement fixés en deçà des Totaux Admissibles de Captures ('TAC').

Orientation du SBTN sur les cibles en matière d'eau douce :

L'entreprise peut se référer à la troisième étape de la [méthodologie SBTN](#) pour fixer des cibles en matière d'eau douce. Cette méthodologie suit les principes suivants :

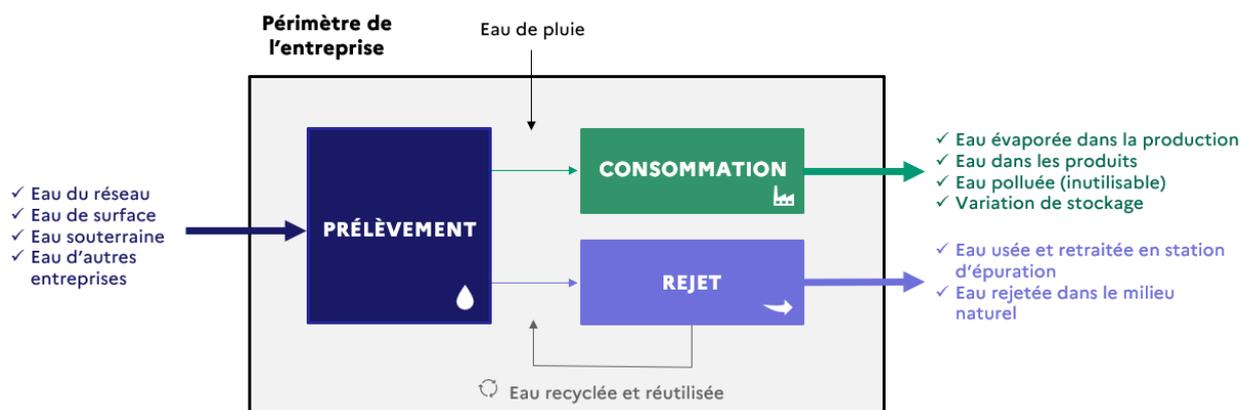
- L'entreprise définit des cibles de **qualité** et de **quantité** pour ses sites opérationnelles matériels (e.g., usines) et les sites critiques de ses chaînes d'approvisionnement (souvent associés à des commodités agricoles, nécessitant un engagement des fournisseurs).
- Pour la quantité d'eau, la cible à définir est le **volume maximal d'eau** pouvant être prélevé dans un bassin versant pour les activités humaines locales, tout en maintenant un niveau suffisant pour le bon fonctionnement de l'écosystème local.
- Pour la qualité de l'eau, la cible de bon état écologique correspond à la **quantité maximale de polluants** que l'entreprise ou ses fournisseurs peuvent rejeter tout en préservant une qualité d'eau acceptable pour les autres usagers, les espèces aquatiques, et les écosystèmes.
- Actuellement, le guide se concentre sur l'**azote** et le **phosphore**, mais d'autres polluants seront progressivement intégrés.
- Ainsi, l'entreprise identifie des **seuils écologiques spécifiques à chaque bassin versant**, basés sur des données et des méthodes scientifiques, et les valide avec les parties prenantes locales.

Les engagements chiffrés de l'entreprise peuvent notamment viser l'alignement aux critères de contribution substantielle de la **Taxonomie environnementale de l'UE** en faveur de l'utilisation durable de l'eau et des ressources marines.

Q5 : Quels indicateurs publier en matière d'eau (E3-4) ?

L'entreprise doit publier les indicateurs relatifs à l'eau suivants sur le périmètre des opérations propres. Différentes approches méthodologiques existent pour ces indicateurs. En l'absence de clarification de l'EFRAG, les orientations des principaux cadres utilisés lors de l'élaboration de ESRS E3 sont présentées ci-dessous, notamment la GRI et le CDP Water.

Figure n°1
Les indicateurs relatifs à l'eau : une nouvelle définition de la consommation d'eau



1. La consommation d'eau ;

- D'après le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS, la **consommation d'eau** désigne la quantité d'eau prélevée dans le périmètre de l'entreprise (ou d'une installation) et qui n'est pas rejetée dans le milieu aquatique ou vers un tiers au cours de la période de reporting.
- Comme indiqué dans le [projet de norme de l'EFRAG pour les PME](#), la consommation d'eau couvre en principe l'**eau évaporée** (e.g., dans les processus de production d'énergie thermique comme le séchage ou la production d'électricité) et l'**eau intégrée dans la production et dans les produits** (e.g., dans les produits alimentaires, dans la production agricole à des fins d'irrigation ou pour arroser les locaux de l'entreprise). L'**eau de pluie collectée** peut être prise en compte dans le calcul de la consommation d'eau, en tant qu'intrant distinct du prélèvement d'eau.
- La [GRI 303](#) « Eau et effluents » inclut également dans la consommation d'eau l'**eau stockée** durant l'exercice afin d'être utilisée ou rejetée au cours d'un exercice de reporting suivant. De plus, le [CDP Water](#) intègre l'eau qui a été stockée durant l'exercice de manière contrôlée parce qu'elle est **polluée au point d'être inutilisable** par d'autres utilisateurs, et qui ne sort donc pas du périmètre de l'organisation.
- Les **fuites du réseau** peuvent être considérées dans la consommation d'eau dans certains cas, en particulier dans les secteurs tels que le captage, le traitement et la distribution de l'eau, où elles sont liées à la stratégie et au modèle d'affaires de l'entreprise. Les fuites peuvent être considérées comme de la consommation, les eaux n'étant pas rejetées dans le milieu aquatique ou vers un tiers.
- Si la consommation d'eau ne peut pas être mesurée directement, elle peut être calculée à partir de la formule suivante, par exemple : **Consommation d'eau = [Prélèvement d'eau - Rejets]**, ou à partir de toute approche de calcul reconnue suivant le type d'installation.
- A titre d'exemple, pour les entreprises qui utilisent uniquement de l'eau du réseau public et la rejettent ensuite, la consommation d'eau sera proche de zéro.

2. La **consommation d'eau dans les zones exposées à des risques hydriques**, (cf. voir Q3 dans la fiche sur ESRS E3 pour la définition des zones exposées à des risques hydriques) ;
- Cette information est importante pour contextualiser et évaluer l'**impact local** de l'entreprise sur les ressources hydriques.
 - Pour déterminer si l'entreprise opère dans une zone de stress hydrique élevé, il est recommandé de consulter les **autorités régionales de l'eau** dans les zones où l'entreprise exerce ses activités afin de comprendre leur évaluation des ressources en eau pour ces lieux spécifiques. En complément, des **outils publics et gratuits**, comme l'outil « [Aqueduct Water Risk Atlas](#) » du WRI, permettent de cartographier la rareté de l'eau à l'échelle mondiale et d'accéder aux niveaux de stress hydrique pour les différents bassins hydrographiques.
3. La **quantité d'eau stockée** et les **changements dans le stockage** ;
- L'**eau stockée** désigne la quantité d'eau stockée à la fin de la période de reporting pour être utilisée ou rejetée au cours d'une période de reporting suivante.
 - Il convient de distinguer la quantité d'eau stockée qui est un **indicateur de stock**, des changements dans le stockage qui sont un **indicateur de flux**.
 - Cette notion de stockage d'eau est soumise comme les autres points de données à l'évaluation de sa matérialité. L'information à publier se concentre sur les stocks matériels, notamment ceux résultant du stockage intensif d'eau, par exemple à des fins agricoles ou énergétiques, plutôt que sur les petites réserves d'eau pour la lutte contre les incendies par exemple.
 - La méthode de calcul recommandée par la [GRI 303](#) « Eau et effluents » pour les changements dans le stockage est : **Changements dans le stockage = [Quantité d'eau stockée à la fin de la période de reporting - Quantité d'eau stockée au début de la période de reporting]**.
4. La **quantité d'eau recyclée et réutilisée** (indicateur issu du [règlement délégué SFDR \(n° 2022/1288\)](#) au titre des indicateurs supplémentaires dans le tableau 2) ;
- D'après le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS, l'**eau recyclée et réutilisée** correspond à la quantité des eaux et eaux usées⁴⁰ (traitées ou non traitées) qui ont été utilisées plus d'une fois avant d'être rejetées de l'enceinte de l'entreprise ou des installations partagées, de sorte que les besoins en eau sont réduits. L'eau peut être utilisée dans le même processus (eau recyclée) ou dans un processus différent au sein des mêmes installations (propres installations ou installations partagées avec d'autres entreprises) ou d'autres installations de l'entreprise (eau réutilisée). Il s'agit donc de l'eau circulant dans le périmètre de l'entreprise, et non d'une eau recyclée achetée à un tiers.

⁴⁰ Les eaux usées désignent les eaux qui n'ont plus de valeur immédiate au regard de la finalité pour laquelle elles ont été utilisées ou produites, en raison de leur qualité, de leur quantité ou du moment de leur production. Les eaux usées d'un utilisateur peuvent représenter une source d'approvisionnement potentielle pour un autre utilisateur dans un autre lieu. L'eau de refroidissement n'est pas considérée comme de l'eau usée.

5. **L'intensité de la consommation d'eau** par rapport au chiffre d'affaires net (indicateur issu du [règlement délégué SFDR \(n° 2022/1288\)](#) au titre des indicateurs supplémentaires dans le tableau 2) ;

- **L'intensité hydrique** désigne la consommation d'eau totale en m³ résultant des activités de l'entreprise, par million d'euros de chiffre d'affaires.
- L'entreprise peut, de manière optionnelle, fournir des ratios d'intensité supplémentaires basés sur des dénominateurs spécifiques à ses activités. Par exemple, la consommation d'eau par hectare irrigué ou par tonne de produit agricole dans l'agriculture, ou encore par tonne de matière première transformée ou par unité de produit fini dans l'industrie.

L'entreprise doit communiquer toute **information contextuelle** pertinente en ce qui concerne les indicateurs précédents, notamment la qualité et la quantité d'eau dans les bassins hydrographiques concernés.

L'entreprise doit expliquer ses **méthodes de calcul** pour ces indicateurs, en précisant si les données sont obtenues par mesures directes, échantillonnage ou extrapolation, ou estimation au mieux.

Au-delà des consommations d'eau, à publier de manière obligatoire, les prélèvements et rejets d'eau peuvent être publiés de manière optionnelle. Ils pourraient être demandés de manière obligatoire dans certaines normes sectorielles à venir.

▪ **Les prélèvements d'eau ;**

- D'après le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS, les **prélèvements d'eau** correspondent à la somme des eaux prélevées dans le périmètre d'une entreprise, toutes sources confondues, pour quelque usage que ce soit, pendant la période de reporting.
- Comme indiqué dans le [projet de norme de l'EFRAG pour les PME](#), pour la plupart des entreprises, cela correspond à la quantité d'eau prélevée dans le réseau public d'approvisionnement en eau, comme indiqué dans les factures des services publics (ou d'autres fournisseurs). Cependant, cela correspond également, le cas échéant, aux quantités d'eau prélevées à partir d'autres sources, telles que l'eau souterraine provenant de puits privés, l'eau prélevée dans des rivières ou des lacs, ou l'eau provenant d'autres entreprises.

▪ **Les rejets d'eau ;**

- D'après le glossaire (annexe II) de l'acte délégué sur les ESRS, les **rejets d'eau** se réfèrent à la somme des effluents et autres eaux qui sortent de l'enceinte de l'organisation et sont rejetés dans les eaux de surface, les eaux souterraines ou vers des tiers au cours de la période de reporting.
- Le **rejet des eaux usées** désigne plus spécifiquement la quantité d'eau (en m³) ou de substance (en kg DBO/j ou unité comparable) ajoutée à une masse d'eau ou lixiviée vers une masse d'eau à partir d'une source ponctuelle ou diffuse. Un effluent d'eaux usées (ou rejet) désigne les eaux usées traitées rejetées par une usine de traitement des eaux usées.
- **ESRS E3** propose la publication optionnelle des effluents dans l'indicateur relatif au rejet des eaux, tandis que **ESRS E2** exige le reporting des polluants présents dans ces effluents selon les critères de pollution établis dans la norme. Plus précisément, ESRS E2 demande de reporter les polluants rejetés dans l'eau à

trois niveaux : (1) les polluants rejetés dans l'eau tels que listés par l'E-PRTR, pour les installations dépassant les valeurs seuils applicables, (2) des microplastiques rejetés dans l'eau et (3) les substances préoccupantes et extrêmement préoccupantes, telles que définies par le glossaire des ESRS à partir des règlements REACH et CLP, qui quittent les installations de l'entreprise sous forme de rejets.

Q6 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus liés à l'eau et aux ressources marines (E3-5) ?

Comme dans les autres normes environnementales, l'entreprise doit publier les **effets financiers attendus** des risques et opportunités matériels liés à l'eau et aux ressources marines⁴¹. Ces effets financiers doivent être exprimés en **données quantitatives** (possibilité de fournir une fourchette plutôt que des montants uniques), à moins que cela ne soit pas possible sans coûts ou efforts excessifs, auquel cas seules des **informations qualitatives** doivent être communiquées.

À titre d'exemple⁴², les effets financiers attendus peuvent découler de risques opérationnels, tels que la dépendance à l'eau dans des zones exposées à des risques hydriques ou de la surexploitation des ressources halieutiques, ce qui peut entraîner des conflits d'usage entre différents acteurs. De même, des risques réglementaires peuvent survenir, notamment des restrictions d'exploitation pour des usages non-essentiels dans ces zones, pouvant conduire à l'arrêt des opérations. Les conséquences financières de ces risques peuvent se traduire par une interruption de la continuité des opérations et une baisse de la production, engendrant ainsi une augmentation des coûts de production, des coûts de relocalisation, ainsi qu'une diminution du chiffre d'affaires.

⁴¹ L'entreprise peut omettre cette information pour la première année de reporting, et communiquer uniquement des informations qualitatives pendant les trois premières années.

⁴² L'AR 13 de [ESRS E3](#) fournit des exemples de catégories de risques.

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 »

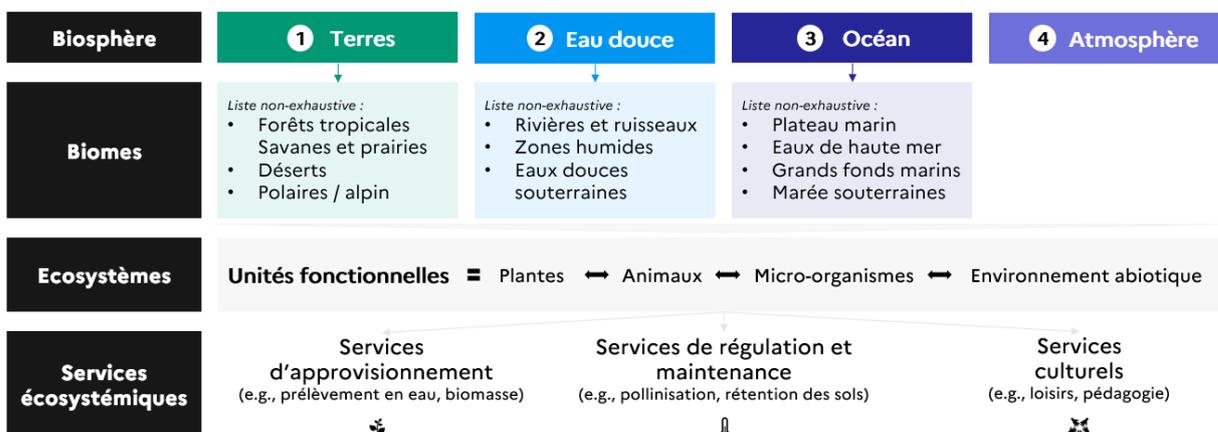
Q1 : Quels sont les concepts clés introduits dans ESRS E4 ?

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.⁴³

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.⁴⁴ 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).⁴⁵ La [classification internationale commune des services écosystémiques](#) ('CICES') distingue les types de services écosystémiques.

Figure n°1
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 Disclosures* » ('TNFD') fournit également un cadre de reporting utile pour évaluer et

⁴³ Cette définition est issue de la [Convention sur la Diversité Biologique](#) (« *Convention on Biological Diversity* » ou 'CBD'), signée en 1992.

⁴⁴ Cette définition est issue de la CBD, signée en 1992.

⁴⁵ Cette définition est issue de la CBD, signée en 1992.

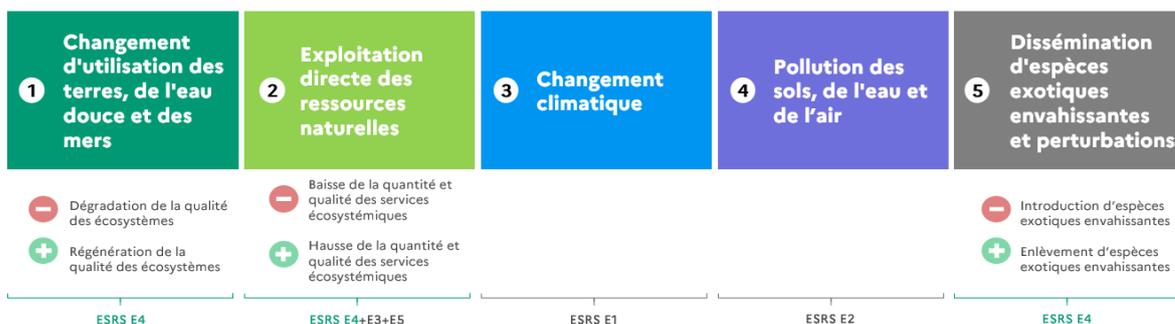
publier les risques financiers liés au déclin de la biodiversité. L'EFRAG s'est appuyé en partie sur la TNFD pour concevoir ESRS E4.

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°2
Les cinq facteurs directs de perte de biodiversité



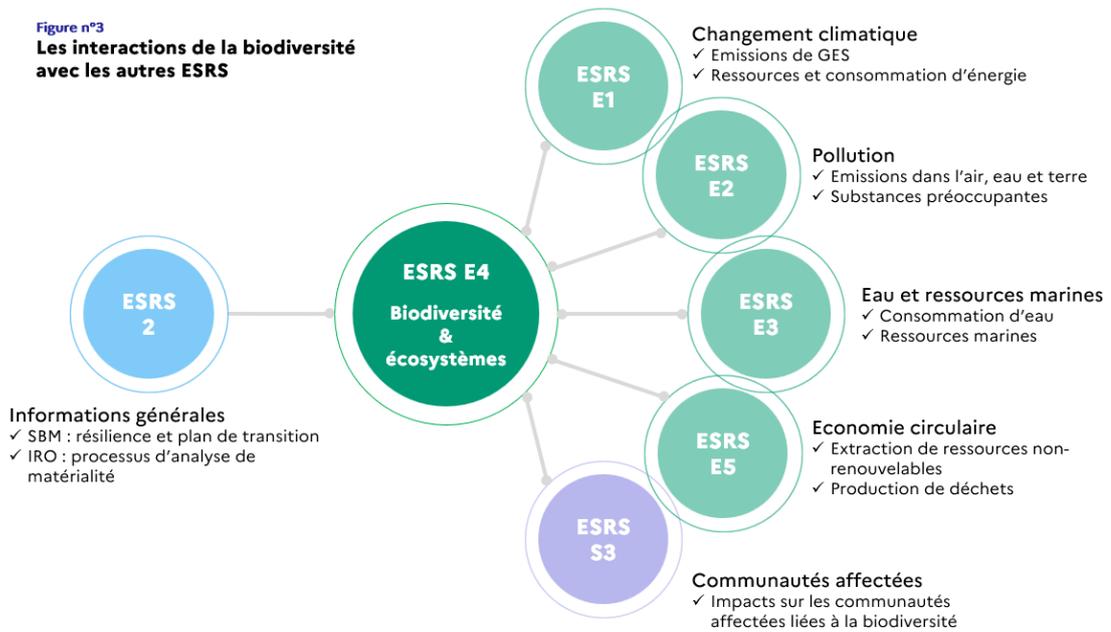
Les **changements d'utilisation des terres, de l'eau douce et des mers** génèrent les principaux impacts sur la biodiversité. Ils peuvent, par exemple, se matérialiser par l'artificialisation des sols, la fragmentation des habitats du fait de l'urbanisation ou de la conversion en terres agricoles, ou 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°3
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**⁴⁶ (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

⁴⁶ 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**⁴⁷. 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 sur 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.

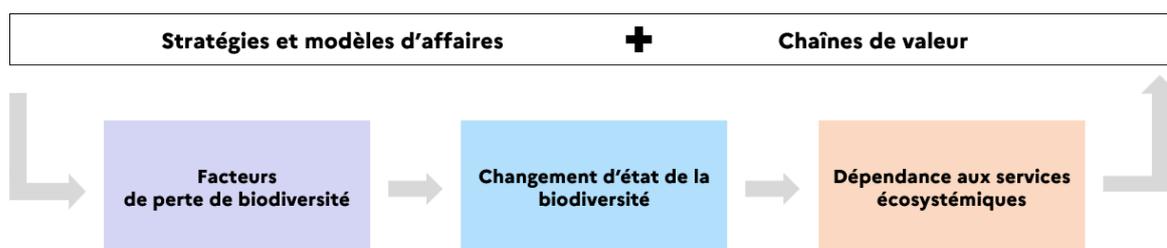
De plus, dans son analyse de matérialité, l'entreprise doit porter une attention particulière à l'impact de ses activités (en propre ou contrôlées opérationnellement) sur les **zones sensibles en termes de biodiversité** (i.e., réseau Natura 2000, sites du patrimoine mondial de l'UNESCO, zones clés de 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 exercent⁴⁸.

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).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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 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.

Figure n°5
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'activité. 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.

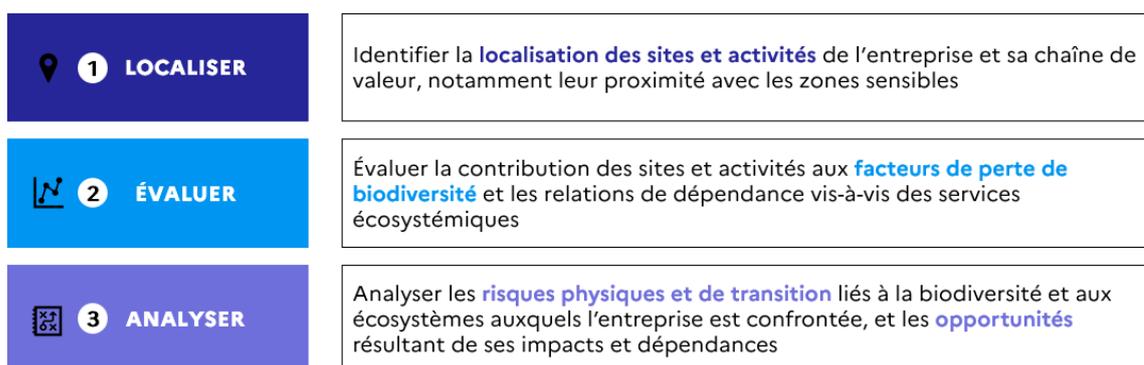
Q7 : Comment réaliser et décrire le processus d'analyse de la matérialité lié à la biodiversité (IRO-1) ?

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 LEAP⁴⁹ : 1. localiser, 2. évaluer, et 3. analyser.

⁴⁹ La quatrième étape de l'approche LEAP concerne le reporting et n'est pas pertinente pour la description du processus.

Figure n°6

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.⁵⁰

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 impliquant les acteurs de la chaîne de valeur, et calculer les indicateurs uniquement

⁵⁰ TNFD, « [Guidance on scenario analysis](#) », Septembre 2023.

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 sur ESRS 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 requises⁵¹.

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.

⁵¹ 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.

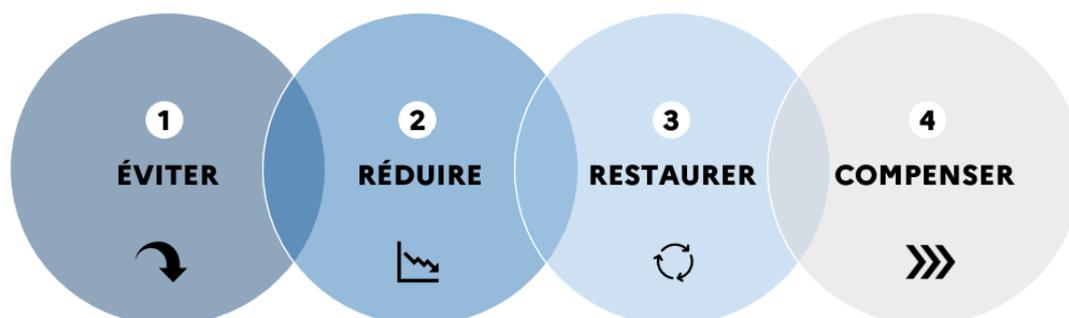
En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-P (i.e., contenu, périmètre, responsabilité) (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), une entreprise qui a adopté une politique liée à la biodiversité doit décrire si et comment la politique traite des **facteurs directs de perte de biodiversité** (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'action**⁵² 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 environnementaux⁵³ : (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°7
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) (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), 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**⁵⁴ 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

⁵² 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.

⁵³ 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).

⁵⁴ TNFD, « [Guidance on engagement with Indigenous Peoples, Local Communities and affected stakeholders](#) », 2023.

localisations clés pour la fixation de cibles, iii) définir des cibles cohérentes avec les seuils écologiques⁵⁵ et les objectifs politiques (cf. voir Q9 dans la fiche sur ESRS E4)^{56, 57}.

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 cibles⁵⁸,
- 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

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ TNFD, SBTN « [Guidance for corporates on science-based targets for nature](#) », 2023.

⁵⁸ 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, le SBTN propose un guide pour établir des cibles et/ou collecter des données associées concernant les pressions, impacts et dépendances⁵⁹. 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)^{60, 61}

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 sur 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.

⁵⁹ SBTN, « [Science-based Targets for Nature, Initial Guidance for Business](#) », 2020.

⁶⁰ SBTN, « [Land Technical Guidance](#) », 2023.

⁶¹ WWF France a publié un [rapport](#) sur le retour d'expérience des premières entreprises engagées dans la fixation de cibles SBTN en 2024.

Si elle considère qu'elle contribue directement :

- 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'extinction⁶²,
- 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'espèces⁶³⁶⁴.

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**⁶⁵, 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**.⁶⁶

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.

⁶² IUCN, « [Red List of Threatened Species](#) ».

⁶³ IUCN, « [Global Ecosystem Typology](#) » ; ONU, « [System of environmental-Economic Accounting](#) » ('SEEA').

⁶⁴ « [European Environmental Agency](#) » ('EEA'), « [The Common International Classification of Ecosystem Services](#) ».

⁶⁵ 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 n°2021/2279](#)).

⁶⁶ BloombergNEF, « [When the Bee Stings Counting the Cost of Nature-Related Risks](#) », 2023. Ce rapport fournit des études de cas sur des entreprises ayant subi des pertes financières liées aux enjeux de biodiversité.

Table des matières

ESRS E5 – « Utilisation des ressources et économie circulaire »

Q1 : Qu'est-ce que l'économie circulaire ?

Q2 : Quels sont les objectifs et enjeux couverts par ESRS E5 ?

Q3 : Comment analyser la matérialité des enjeux liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire ?

Q4 : Quelles informations doivent être publiées sur le processus et les résultats de cette analyse de matérialité (IRO-1 & 2) ?

Q5 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire (E5-1 & 2) ?

Q6 : Quelles cibles publier en matière d'utilisation des ressources et d'économie circulaire (E5-3) ?

Q7 : Quels indicateurs publier en matière d'utilisation des ressources et d'économie circulaire (E5-4 et 5) ?

Q8 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire (E5-6) ?

ESRS E5 – « Utilisation des ressources et économie circulaire »

Q1 : Qu'est-ce que l'économie circulaire ?

ESRS E5 porte sur l'utilisation optimale des ressources (i.e., réduction des matières et ressources utilisées lors de la conception, de la production et de l'utilisation des produits) et sur l'économie circulaire. L'**économie circulaire** est un système économique dans lequel la valeur des produits, des matières et autres ressources de l'économie est maintenue aussi longtemps que possible, en rendant leur utilisation dans la production et la consommation plus efficiente, réduisant ainsi l'impact environnemental de leur utilisation, et minimisant les déchets et le rejet de substances dangereuses à toutes les étapes de leur cycle de vie.⁶⁷

Figure n°1

Les étapes du processus de production selon les principes de l'économie circulaire



Les principes de l'économie circulaire

L'objectif est de maximiser et préserver la valeur des ressources en créant un système qui favorise : (i) la **pérennité**, (ii) la **réutilisabilité**, (iii) la **réparabilité**, (iv) le **démontage**, (v) le **remanufacturation**, (vi) le **reconditionnement**, (vii) le **recyclage**, (viii) la **recirculation par le cycle biologique** ou l'**optimisation de l'utilisation du produit ou des matières** grâce à d'autres modèles économiques circulaires.⁶⁸

Selon le [plan d'action de l'UE en faveur de l'économie circulaire](#), la transition de l'économie européenne vers un modèle circulaire est une condition préalable pour atteindre l'objectif de **neutralité climatique** à l'horizon 2050 et mettre fin à la perte de **biodiversité**.⁶⁹ ESRS E5 s'appuie sur le cadre législatif européen existant, en particulier le [plan d'action pour une économie circulaire](#), la [directive-cadre sur les déchets \(n° 2008/98\) \(version consolidée\)](#)⁷⁰ et la [stratégie industrielle pour l'Europe](#).

⁶⁷ Cette définition est issue du [règlement délégué sur les ESRS \(n° 2023/2772\)](#) (Annexe II « Acronymes et glossaire des termes », tableau 2 « Termes définis dans les ESRS »).

⁶⁸ Un processus de production respectant les principes de l'économie circulaire vise à étendre le cycle de vie des produits, afin de réduire l'utilisation des matières premières et la production des déchets.

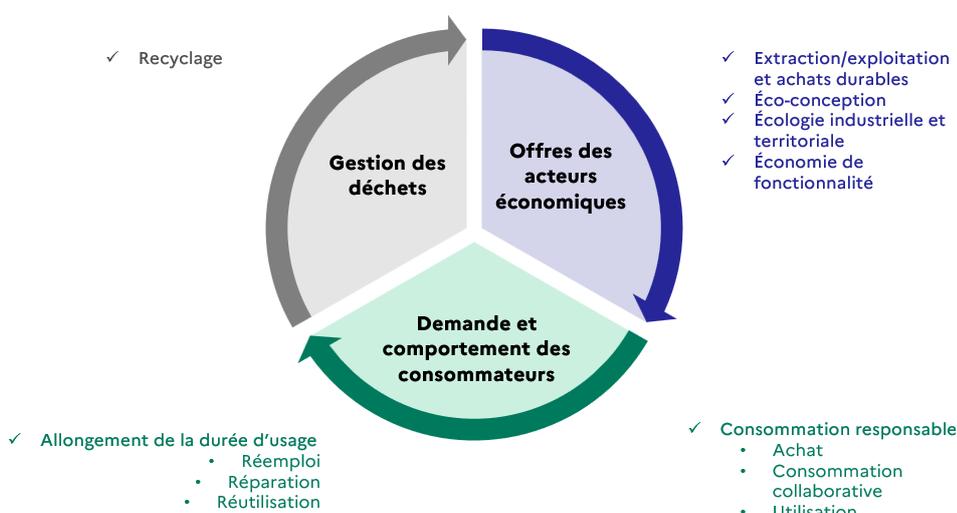
⁶⁹ La consommation mondiale de matières telles que la biomasse, les combustibles fossiles, les métaux et les minéraux devrait doubler au cours des quarante prochaines années, tandis que la production annuelle de déchets devrait augmenter de 70 % d'ici à 2050. La moitié des émissions totales de GES et plus de 90 % de la perte de biodiversité et du stress hydrique résultent de l'extraction et de la transformation des ressources.

⁷⁰ La directive-cadre sur les déchets ([synthèse](#)) institue un cadre légal pour le traitement des déchets dans l'UE. Ce cadre vise à protéger l'environnement et la santé humaine en soulignant l'importance de l'utilisation de techniques

Q2 : Quels sont les objectifs et enjeux couverts par ESRS E5 ?

Les objectifs de ESRS E5 sont de comprendre quelles **ressources** matérielles sont utilisées par l'entreprise tout au long de sa chaîne de valeur et comment elle intègre les **principes de l'économie circulaire** dans son modèle d'affaires. La transition d'un modèle linéaire (i.e., extraire, fabriquer, consommer, jeter) à un modèle circulaire repose sur plusieurs axes : l'éco-conception et la **circULARITÉ** des produits, la **régénération** de la nature, le **découplage** entre l'activité économique et l'extraction de ressources naturelles, la **conservation** au maximum de la valeur des produits et des matériaux et l'élimination des **déchets**. Les impacts d'une entreprise s'appréhendent notamment à partir de l'**utilisation efficace des ressources**, du **non-épuisement des ressources**, ainsi que de l'**approvisionnement et l'utilisation durables de ressources renouvelables**.

Figure n°2
La prévention et la gestion efficace des ressources



Source : ADEME

Pour évaluer la transition entre le scénario du statu quo (où des ressources limitées sont extraites pour fabriquer des produits qui sont utilisés puis jetés) et celui d'un système circulaire, ESRS E5 prévoit la description, et le cas échéant, la quantification des éléments suivants :

- les **flux de ressources entrants**⁷¹ matériels, en particulier la circularité des ressources (i.e., composants, produits, matières, et emballages achetés ou utilisés sans avoir nécessairement été achetés) et leur caractère renouvelable ou non renouvelable⁷²,
- les **flux de ressources sortants**⁷³ matériels, en particulier des informations sur les produits, les matières et les déchets, et

appropriées pour la gestion, la valorisation et le recyclage des déchets permettant de réduire la pression sur les ressources et d'améliorer leur utilisation.

⁷¹ Les ressources entrantes désignent les ressources qui entrent dans les installations de l'entreprise.

⁷² Les ressources naturelles peuvent être renouvelables – dont les réserves sont normalement inépuisables (e.g., biomasse forestière, eau douce, poissons) – ou non-renouvelables – qui peuvent être complètement épuisées à la surface de la terre suite aux extractions et à l'exploitation par les humains (e.g., charbon, pétrole, minerais métalliques).

⁷³ Les ressources sortantes désignent les ressources qui sortent des installations de l'entreprise.

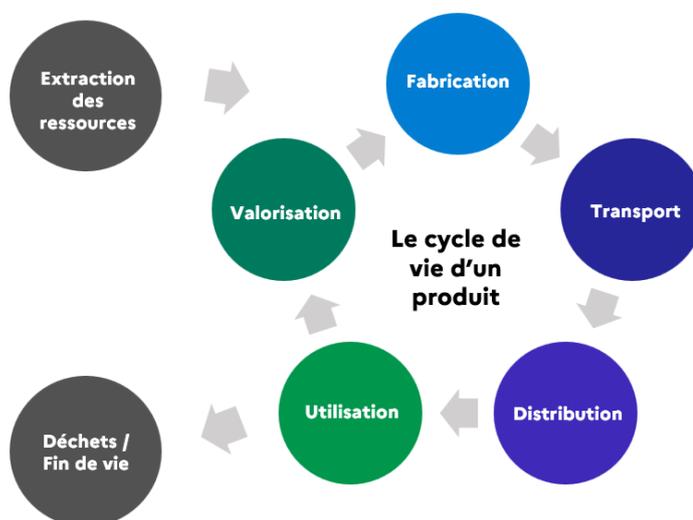
- la **gestion de ces déchets**⁷⁴.

Q3 : Comment analyser la matérialité des enjeux liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire ?

La matérialité des flux de ressources entrants et sortants, ainsi que des déchets, doit être analysée pour les activités de l'entreprise et de sa chaîne de valeur (note : les indicateurs abordés en Q7 ne portent que sur le périmètre des opérations propres). Il est souhaitable de réaliser cette analyse pour les **principales activités** de l'entreprise, laquelle devra dans tous les cas préciser si cette analyse a été effectuée par activité.

Les activités à faible consommation de ressources, non-dépendantes de matières rares, et générant peu de déchets notamment dangereux, comme certaines activités de services, peuvent être écartées a priori. Pour des activités plus complexes, les **analyses de cycle de vie des principales catégories de produits**⁷⁵ de l'entreprise peuvent aider à identifier où se situent les enjeux matériels liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire tout au long de la chaîne de valeur.

Figure n°3
L'économie circulaire vise à réduire l'extraction de ressources et la production de déchets



Liste indicative de secteurs concernés

A titre indicatif et de façon non-exhaustive, le [plan d'action de l'UE en faveur d'une économie circulaire](#) liste sept secteurs prioritaires, représentant les principales chaînes de valeur des produits : (i) le matériel électronique et TIC, (ii) les batteries et véhicules, (iii) les emballages, (iv) les matières plastiques, (v) les textiles, (vi) la construction et les bâtiments, et (vii) les denrées alimentaires, l'eau et les nutriments. Au niveau national, les [filières REP](#) fournissent également des indications utiles sur les activités présentant des enjeux au niveau des déchets. Ces références à certains secteurs peuvent constituer un indice, mais n'entraînent pas de présomption de matérialité ou de non matérialité.

⁷⁴ La gestion des déchets désigne la collecte, le transport, la valorisation et l'élimination des déchets, y compris la surveillance de ces opérations ainsi que la surveillance des sites de décharge après leur fermeture, et notamment les actions menées en tant que négociant ou courtier. La hiérarchie des déchets suit l'ordre suivant : (i) prévention, (ii) réutilisation / réemploi, (iii) recyclage, (iv) valorisation (notamment valorisation énergétique), et (v) élimination.

⁷⁵ Commission européenne, « [Product Environmental Footprint method](#) ».

L'**identification des principales ressources** utilisées dans les différentes activités de l'entreprise constitue donc un préalable pour évaluer la matérialité des enjeux, c'est-à-dire déterminer si ces ressources sont critiques en termes d'impacts ou de dépendances (risques et opportunités liés aux évolutions réglementaires, technologiques ou de marché). Les flux de ressources entrants et sortants et la gestion des déchets associés doivent être évalués selon les critères de ESRS 1, notamment la gravité de l'impact, laquelle dépend de son ampleur (i.e., **quantité de ressources ou de déchets**) et de son caractère irrémédiable (i.e., **rareté des ressources**) (cf. Q2.5 dans la fiche sur ESRS 1). Ainsi, l'**importance de l'utilisation de matières vierges**, leur **caractère renouvelable**, la **localisation de l'utilisation des ressources**, la **dangerosité des déchets**, et la **disponibilité de filières de traitement** sont des facteurs clés à prendre en compte dans cette évaluation.

Enfin, si l'**éco-conception des produits** est une pratique pertinente pour le secteur (e.g., pratique classique parmi les leaders du secteur ou existence d'une filière Responsabilité Élargie des Producteurs ('REP') en France), il est généralement raisonnable de considérer l'enjeu comme matériel.

Les **sources d'information** utiles dans le cadre de l'analyse de matérialité comprennent, par exemple, l'[ISO 59 020 :2024](#) « Économie circulaire — Mesure et évaluation de la performance de circularité », le [guide](#) de Circul'R « Comment mesurer la circularité des modèles économiques ? » ou la [plateforme](#) de la Fondation Ellen MacArthur « *Circulytics : measuring circular economy performance* ».

Q4 : Quelles informations doivent être publiées sur le processus et les résultats de cette analyse de matérialité (IRO-1 & 2) ?

L'entreprise doit publier les informations requises par ESRS 2 IRO-1 et 2 (cf. Q4 dans la fiche sur ESRS 2).

Il s'agit d'une part d'une description sommaire du processus d'identification et d'évaluation des enjeux matériels relatifs aux flux de ressources entrants et sortants et à la gestion des déchets. L'entreprise doit notamment préciser si elle a réalisé cette **analyse par activité et par actif**, et si et comment elle a mené des **consultations**, en particulier auprès des **communautés affectées**.

Il n'est pas obligatoire de publier la liste des activités présentant des enjeux matériels en termes d'utilisation des ressources et d'économie circulaire ni celle des principales ressources utilisées dans les opérations propres et la chaîne de valeur. Néanmoins, si les enjeux liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire sont particulièrement significatifs, un **tableau présentant les ressources utilisées, les déchets critiques par activité** et les **risques et opportunités**⁷⁶ du modèle d'affaires⁷⁷ est un moyen efficace pour présenter l'analyse de matérialité de cet enjeu.

Il s'agit d'autre part de la liste des exigences de publication identifiées comme matérielles relatives aux flux de ressources entrants et sortants et à la gestion des déchets (ESRS 2 IRO-2).

⁷⁶ Les exemples de risques incluent, entre autres, la dépendance à des ressources rares, le risque de rupture d'approvisionnement, l'introduction de nouvelles réglementations sur l'obsolescence programmée, l'introduction de nouvelles REP, l'interdiction des produits jetables ou du gaspillage alimentaire, etc.

⁷⁷ Commission européenne, « [Categorisation system for Circular economy](#) », 2020.

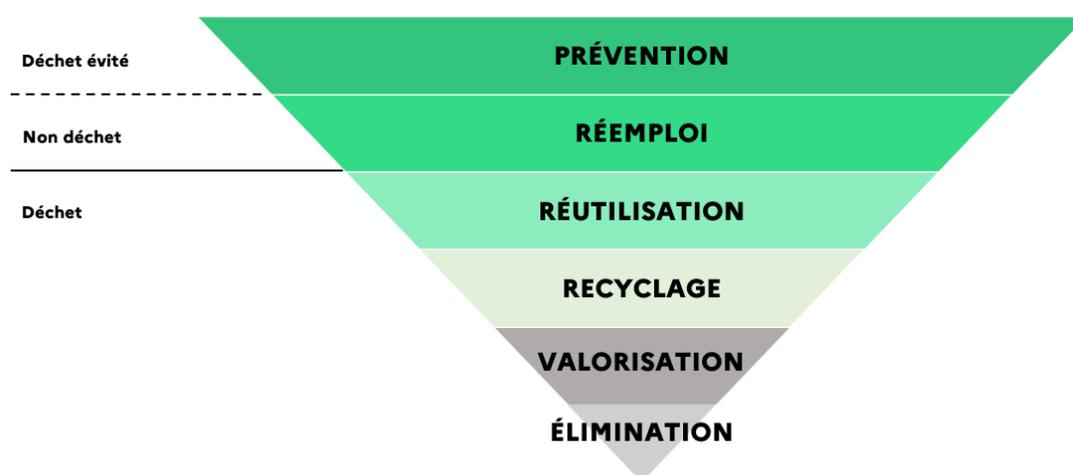
Q5 : Quelles informations publier sur les politiques et actions liées à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire (E5-1 & 2) ?

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-P (i.e., contenu, périmètre, responsabilité), une entreprise doit indiquer si celle-ci couvre les thèmes suivants :

- l'**abandon progressif de l'utilisation de ressources vierges**, y compris l'augmentation relative de l'utilisation de ressources secondaires (recyclées),
- l'**approvisionnement durable** et l'**utilisation de ressources renouvelables**.

L'entreprise doit indiquer si elle tient compte, dans ses politiques, de la **hiérarchie des modes de gestion des déchets** et de la notion d'**éco-conception** lorsqu'elle publie des informations à ce titre, à savoir : la prévention de la production de déchets, la préparation en vue de la réutilisation, le recyclage, la valorisation, et l'élimination.⁷⁸

Figure n°4
La hiérarchie des déchets



En ce qui concerne les actions, en complément des exigences de la norme ESRS 2 MDR-A (i.e., nature, périmètre, délais, montants d'investissements et de dépenses de l'exercice et planifiés), l'entreprise peut indiquer ses actions dans les domaines suivants :

- l'**efficacité d'utilisation des ressources**, notamment pour les matières premières critiques et les terres rares⁷⁹,
- l'**utilisation de matières recyclées**,
- la **conception circulaire des produits** et les **pratiques commerciales**⁸⁰, et

⁷⁸ La priorité est donnée à la prévention des déchets pour réduire la quantité de déchets produits en intervenant à la fois sur les modes de production et de consommation des produits. Cette démarche permet d'économiser les matières premières épuisables, de limiter les impacts liés aux étapes du cycle de vie des produits qui génèrent ces déchets, et de diminuer le coût de la gestion des déchets pour la collectivité.

⁷⁹ Commission européenne, « [Critical raw materials](#) ».

⁸⁰ L'application de la conception circulaire et de pratiques commerciales circulaires couvre les éléments suivants : le maintien et l'optimisation de la valeur par l'entretien, la réparation, le reconditionnement, le remanufacturement, la collecte des composants, la logistique de recyclage, les systèmes en boucle fermée, le commerce de détail de biens d'occasion, etc.

- la **réduction de la production de déchets** et l'**optimisation de leur gestion**.

L'entreprise peut également décrire sa participation à des **actions collectives** qui sont souvent indispensables pour mettre en place des solutions circulaires. La mobilisation de son écosystème avec les opérateurs de sa chaîne de valeur ou de son réseau local peut permettre la mise en place, par exemple de systèmes intelligents de collecte des déchets.

Q6 : Quelles cibles publier en matière d'utilisation des ressources et d'économie circulaire (E5-3) ?

Les informations sur les cibles (lorsque des cibles ont été fixées) sont requises en lien avec les impacts, risques et opportunités matériels.

En plus des exigences générales prescrites dans ESRS 2 MDR-T (cf. voir Q7 dans la fiche sur ESRS 2), l'entreprise doit indiquer si les cibles portent sur les **flux de ressources entrants et/ou sortants**, et/ou sur les **déchets**. Elle doit également spécifier si les cibles sont **obligatoires** (réglementation) ou **volontaires**, et à quel niveau de la **hiérarchie des déchets** elles se rapportent. Elle doit enfin préciser, si cela est pertinent, à quelle **étape du cycle de vie** les cibles se rapportent : phase de production, d'utilisation, ou de fin de vie fonctionnelle des produits et matières.

Les cibles, exprimées de préférence en valeur absolue, portent sur l'augmentation de la **conception des produits circulaires** (y compris, par exemple, une conception garantissant la durabilité, le démontage, la réparabilité, la recyclabilité), la **minimisation des matières premières primaires**, l'**approvisionnement durable** et l'**utilisation de ressources renouvelables**, l'augmentation du taux d'**utilisation circulaire des matières**, et/ou la **gestion des déchets**, en prenant en compte la hiérarchie de gestion des déchets (i.e., prévention, préparation pour réutilisation, recyclage, autres valorisations dont énergétique et élimination).⁸¹

De manière additionnelle, l'entreprise peut indiquer si des **seuils écologiques** et des allocations spécifiques par entité ont été pris en considération au moment de fixer ses cibles, notamment pour les ressources critiques (e.g., lorsque les réserves ou l'accessibilité peuvent être limitées). La capacité de régénération des ressources naturelles (e.g., bois ou stocks halieutiques) peut également être utilisée pour fixer des cibles.

Q7 : Quels indicateurs publier en matière d'utilisation des ressources et d'économie circulaire (E5-4 et 5) ?

La partie sur les indicateurs distingue trois exigences de publication : les flux de ressources entrants, les flux de ressources sortants, et la gestion des déchets.

Q7-1 : Quelles informations publier sur les flux de ressources entrants (E5-4) ?

L'entreprise doit d'abord publier une **description qualitative des flux de ressources entrants matériels sur l'ensemble de sa chaîne de valeur** (cf. E5-4 paragraphe 30). Cette description complète la présentation du modèle d'affaires, en mettant l'accent sur les principales ressources utilisées (cf. ESRS 2 paragraphe 42a). Ces flux significatifs peuvent porter sur les **produits** (dont les emballages), les **matières** (notamment les

⁸¹ L'entreprise peut se baser sur l'initiative « *Science Based Targets for Nature* » ('SBTN'), notamment ses orientations provisoires (« [Initial Guidance for Business](#) », septembre 2020), et sur la Taxonomie environnementale de l'UE pour la fixation de cibles liées à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire.

matières premières critiques et les terres rares), l'eau, et les **immobilisations corporelles** utilisées par l'entreprise (comme les biens, les installations et les équipements).

Trois indicateurs quantitatifs sont demandés sur le périmètre des opérations propres de l'entreprise (sauf s'il s'agit d'informations spécifiques à l'entité)⁸² :

- ✓ le **poids total des produits et des matières techniques et biologiques utilisés** au cours de l'exercice (note : les matières techniques et biologiques ne sont pas définies dans le glossaire de l'acte délégué sur les ESRS, mais semblent comprendre en principe les terres rares et autres matières techniques non-renouvelables⁸³ destinées à être réutilisées ou recyclées, ainsi que les matières biologiques provenant des animaux, plantes, micro-organismes et des dérivés de la biomasse)⁸⁴,
- ✓ le **pourcentage de matières biologiques** (dont les biocarburants employés à des fins énergétiques) utilisées pour produire les produits et services de l'entreprise (y compris les emballages) **qui proviennent de sources durables**, ainsi que des informations sur les **systèmes de certification** et
- ✓ le **poids des composants, produits et matières secondaires** (c'est-à-dire qui sont réutilisés, recyclés, etc.), **utilisés pour fabriquer les produits et services** de l'entreprise (y compris les emballages), en valeur absolue et en pourcentage.

Les ressources entrantes comprennent les **composants, produits, matières, et emballages** achetés ou utilisés sans avoir nécessairement été achetés.

Le dénominateur des indicateurs de pourcentage correspond au poids total des produits et matières techniques et biologiques utilisées pendant la période de reporting. Les données relatives à l'utilisation doivent refléter les matières dans leur **état d'origine** (sans retraitement en poids sec par exemple). Si les catégories des matières réutilisées et recyclées se recoupent, l'entreprise explique comment elle a traité les **doubles comptages**.

Q7-2 : Quelles informations publier sur les flux de produits et matières sortants (E5-5) ?

L'entreprise doit fournir une **description des principaux produits et matières issus de son processus de production qui sont conçus selon les principes de l'économie circulaire** (i.e., pérennité, réutilisabilité, réparabilité, démontage, remanufacturation, reconditionnement, recyclage, recirculation par le cycle biologique ou l'optimisation de l'utilisation du produit ou des matières grâce à d'autres modèles économiques circulaires).

Trois indicateurs sont demandés :

- ✓ la **pérennité attendue des produits commercialisés** par l'entreprise, par rapport à la moyenne du secteur pour chaque groupe de produits,
- ✓ la **réparabilité des produits**, en utilisant un système de classement établi, le cas échéant,
- ✓ la **part de contenu recyclable dans les produits et leurs emballages**.

⁸² ESRS E5-4 nécessite une description des flux de ressources lorsqu'ils sont significatifs, ce qui peut inclure une description des enjeux liés aux ressources dans la chaîne de valeur. Cependant, lorsqu'il s'agit de publier la quantification des ressources utilisées dans la production des produits et services de l'entreprise, cela ne concerne que les opérations propres. L'entreprise peut déterminer si des informations supplémentaires sur la chaîne de valeur sont nécessaires au cas par cas.

⁸³ Commission européenne, « [Study on the EU's list of Critical Raw Materials](#) », 2020.

⁸⁴ Banque européenne d'investissement, « [Le cercle vertueux](#) ».

L'entreprise devra expliquer les définitions et méthodes retenues pour caractériser les produits durables selon le principe de circularité. Parmi les pistes méthodologiques, il est possible de citer, pour la pérennité, les standards industriels européens type électronique et robotique en lien avec le [PEF / EPD](#) et pour la réparabilité, l'[Indice de réparabilité](#) de la [Loi anti-gaspillage \(n° 2020/105\)](#) pour les smartphones, ordinateurs ou certains produits motorisés B2C.

Q7-3 : Quelles informations publier sur les flux de déchets sortants (E5-5) ?

L'entreprise doit publier deux indicateurs concernant les déchets :

- le **poids total des déchets générés** dans le périmètre des opérations propres de l'entreprise, et
- la **quantité totale de déchets dangereux et de déchets radioactifs**.

L'entreprise doit publier trois indicateurs concernant le traitement des déchets :

- le **poids total de déchets qui sont évités**, et la **répartition par type d'opération de valorisation** : préparation en vue de la réutilisation, recyclage, autres opérations de valorisation (matière ou énergie),
- le **poids total de déchets qui sont destinés à l'élimination**, et la **répartition par type de traitement** : incinération (sans valorisation énergétique), mise en décharge, autres opérations d'élimination,
- la **quantité totale et le pourcentage de déchets non recyclés**.

Figure n°5

Les informations à publier sur les flux de déchets sortants

Indicateur	Total	Dangereux	Non-dangereux
Poids total des déchets générés	✓	✓	✓
Poids total de déchets valorisés	✓		
✓ Préparation en vue de la réutilisation		✓	✓
✓ Recyclage		✓	✓
✓ Autre valorisation		✓	✓
Poids total de déchets éliminés	✓		
✓ Incinération		✓	✓
✓ Mise en décharge		✓	✓
✓ Autre		✓	✓
Poids total de déchets non recyclés	✓		
Taux de déchets non recyclés	✓		

L'entreprise donne des **informations contextuelles** sur les méthodes employées pour calculer ces données, compte tenu notamment des définitions nationales qui peuvent diverger. Elle précise si les données proviennent de mesures directes ou d'estimations.⁸⁵

Lorsque l'entreprise publie des informations sur la composition des déchets générés, elle doit indiquer les **flux de déchets pertinents pour son secteur ou ses activités** (e.g., déchets électroniques dans le secteur électronique), et les **matières présentes dans ces déchets** (e.g., biomasse).⁸⁶

Q8 : Quelles informations publier sur les effets financiers attendus liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire (E5-6) ?

ESRS E5 demande de publier une quantification, en termes monétaires, des **effets financiers attendus liés à l'utilisation des ressources et l'économie circulaire**. Il s'agit, par exemple, d'évaluer les risques associés à la **hausse du coût des ressources** (ou de traitement des déchets), aux **ruptures d'approvisionnement**, ou à la **baisse de la demande** due au changement de comportement des consommateurs face à la rareté des ressources. Une **description de ces risques et opportunités**, accompagnée de leur **horizon temporel**, est également requise pour qualifier les effets financiers attendus.

Compte tenu du caractère émergent de ces évaluations financières, il est possible de quantifier les risques en utilisant une fourchette. Lorsque cette quantification n'est pas possible sans coûts ou efforts excessifs, une estimation qualitative peut être fournie.⁸⁷

⁸⁵ L'entreprise peut communiquer de manière volontaire des éléments contextuels supplémentaires, comme les raisons du poids élevés de déchets destinés à l'élimination, et les pratiques et normes du secteur ou les réglementations qui imposent une opération d'élimination spécifique.

⁸⁶ Pour évaluer les flux de déchets présents dans son secteur ou ses activités, l'entreprise peut se référer à la liste de description de déchets du catalogue européen des déchets « [European Waste Catalogue](#) ».

⁸⁷ L'entreprise peut omettre cette information pour la première année de reporting.

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 N78⁸⁸.

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.

⁸⁸ 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 reporting. 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 reporting 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 relative à des salaires minimaux adéquats dans l'UE(n°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 espèces⁸⁹, les avantages en nature, et les incitations à long-terme⁹⁰. 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**⁹¹, y compris de harcèlement, identifiés au cours de la période de reporting,
- 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**⁹², ainsi que les **montants associés**, doivent être isolés dans les

⁸⁹ 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.

⁹⁰ 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.

⁹¹ 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.

⁹² 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-enjeu 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)⁹³,
- 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)⁹⁴,
- 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

⁹³ 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.

⁹⁴ 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.

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 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. ⁹⁵ 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. ⁹⁶
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

⁹⁵ 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).

⁹⁶ 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.⁹⁷

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'activité⁹⁸ 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

⁹⁷ 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).

⁹⁸ 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 et par région](#) 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.⁹⁹

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.

⁹⁹ 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'information¹⁰⁰,
- 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.

¹⁰⁰ 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 ERS 2), les informations attendues sur la politique en matière de conduite des affaires¹⁰¹ 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**¹⁰² (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.

¹⁰¹ 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.

¹⁰² 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 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union (n° 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 fournisseurs¹⁰³ 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 :

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

¹⁰³ 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 paiement effective a = date à laquelle la facture (i) est effectivement payée

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 :

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

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**¹⁰⁴, 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 matériels¹⁰⁵.
- **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,

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ Les fournisseurs vulnérables peuvent être classés d'après les critères des lignes directrices de l'OCDE en matière de diligence raisonnable.

- la diffusion de ces procédures, ainsi que les **formations** y afférant, incluant leur contenu, la part des fonctions à risque¹⁰⁶ couvertes par ces formations, et les membres de la gouvernance formés.

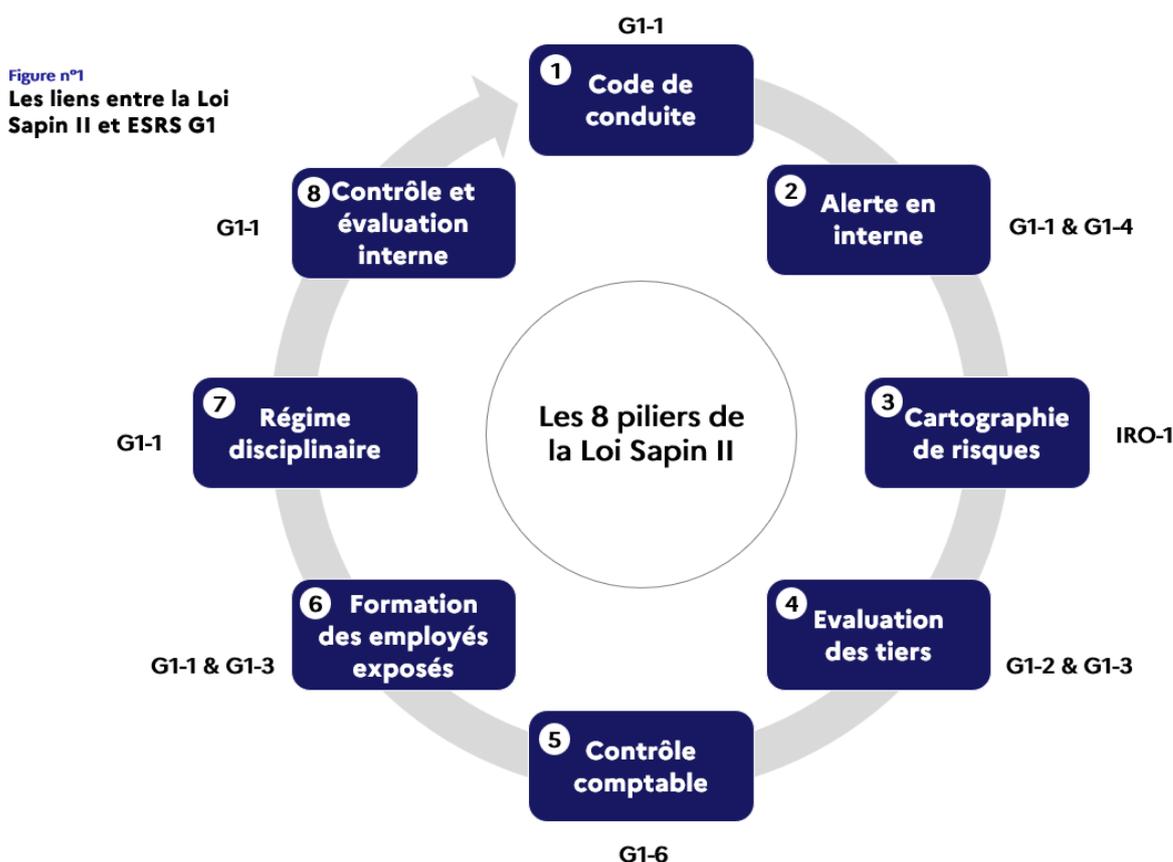
Q6 : Quels sont les indicateurs à publier sur les cas de corruption et de pots-de-vin (G1-4) ?

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**¹⁰⁷ 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 ?



¹⁰⁶ 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.

¹⁰⁷ 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 français¹⁰⁸.

La loi Sapin II du 9 décembre 2016¹⁰⁹ 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 lobbying¹¹⁰ 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')¹¹¹.

¹⁰⁸ 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.

¹⁰⁹ [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.

¹¹⁰ [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.

¹¹¹ 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* »
CLP : « *Classification, Labelling and Packaging* »
CNCC : Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNOEC : Conseil national de l'ordre des experts-comptables
CPME : Confédération des petites et moyennes entreprises
CS3D : « *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* »
CSRD : « *Corporate Sustainability Reporting Directive* »
DNSH : « *Do no significant harm* »
ECHA : « *European Chemicals Agency* »
EEE : Espace économique européen
EFRAG : « *European Financial Reporting Advisory Group* »
ENCORE : « *Exploring Natural Capital Opportunities, Risks and Exposure* »
E-PRTR : « *European Pollutant Release and Transfer Register* »
ESDAC : « *European Soil Data Centre* »
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* »
IED : « *Industrial Emissions Directive* »
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* »
PME : Petites et moyennes entreprises
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* »
REACH : « *Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals* »
REP : Responsabilité Elargie des Producteurs
SASB : « *Sustainability Accounting Standards Board* »
SBM : Stratégie et modèle d'affaires
SBTN : « *Science Based Target Network* »
SFDR : « *Sustainable Finance Disclosure Regulation* »
SGH : Système général harmonisé
SMIC : Salaire Minimum de Croissance
TEG : « *Technical Expert Group* »
TNFD : « *Taskforce on Nature-related Financial Disclosures* »
UE : Union européenne
UNHR : « *United Nations Human Rights* »
WIRE : « *World Resources Institute* »
WISE : « *Water Information System for Europe* »
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 octobre 2024