



AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES

Déployer les ESRS :

Un outil de pilotage au service de la transition

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

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

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

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

Introduction

A qui s'adresse ce guide ?

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

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

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

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

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

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

Comment fonctionnent les ESRS ?

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

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





Table des matières

Section n°1 : Normes transversales

Fiche sur ESRS 1 : « Principes généraux »

7 questions, pages 7-9

Fiche sur ESRS 2 : « Informations générales »

7 questions, pages 10-15

Section n°2 : Normes environnementales

Fiche sur ESRS E1 : « Changement climatique »

14 questions, pages 18-30

Fiche sur ESRS E4 : « Biodiversité et écosystèmes »

17 questions, pages 33-45

Section n°3 : Normes sociales

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

10 questions, pages 48-54

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

9 questions, pages 56-61

Section n°4 : Normes de gouvernance

Fiche sur ESRS G1 : « Conduite des affaires »

8 questions, pages 64-69

1

**Normes
transversales**

Table des matières

ESRS 1 – « Principes généraux »

Q1 : Quelles ESRS les entreprises doivent-elles appliquer ?

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

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

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

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

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

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

ESRS 2 – « Informations générales »

Q1 : Que signifie la notion de gouvernance ?

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

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

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

Q5 : Quelles sont les informations obligatoires à reporter ?

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

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

ESRS 1 – « Principes généraux »

Q1 : Quelles ESRS les entreprises doivent-elles appliquer ?

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

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

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

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

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

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

Q2.1 : Approche générale :

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

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

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

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

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

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

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

Figure n°1
Les étapes de l'analyse de double matérialité des enjeux ESG (IRO)



Quelques points d'attention méthodologiques à garder en tête

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

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

Q2.2 : Liste des enjeux de durabilité

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

Niveau tout secteur	Niveau sectoriel	Niveau spécifique à l'entité
<p>La première source à utiliser pour identifier les enjeux est la liste fournie dans l'Application Requirement ('AR') 16 de ESRS 1 bien que sa structure et la qualité de son contenu varient en fonction des thématiques de durabilité.⁶</p>	<p>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.</p> <p>Une étude comparative des enjeux sélectionnés par les pairs peut également fournir des indications utiles.</p>	<p>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.</p>

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

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

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

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

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

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

Q2.4 : Sélection des enjeux matériels

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Q2.8 : Quelle documentation du processus ?

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

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

Q2.9 : Quelle fréquence de mise à jour ?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zoom sur le périmètre des indicateurs :

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

[Environnement]

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

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

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

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

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

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

[Social]

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

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

[Gouvernance]

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

Le cas des indicateurs spécifiques à l'entité

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

Que signifie la notion de contrôle opérationnel ?

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

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

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

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

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

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

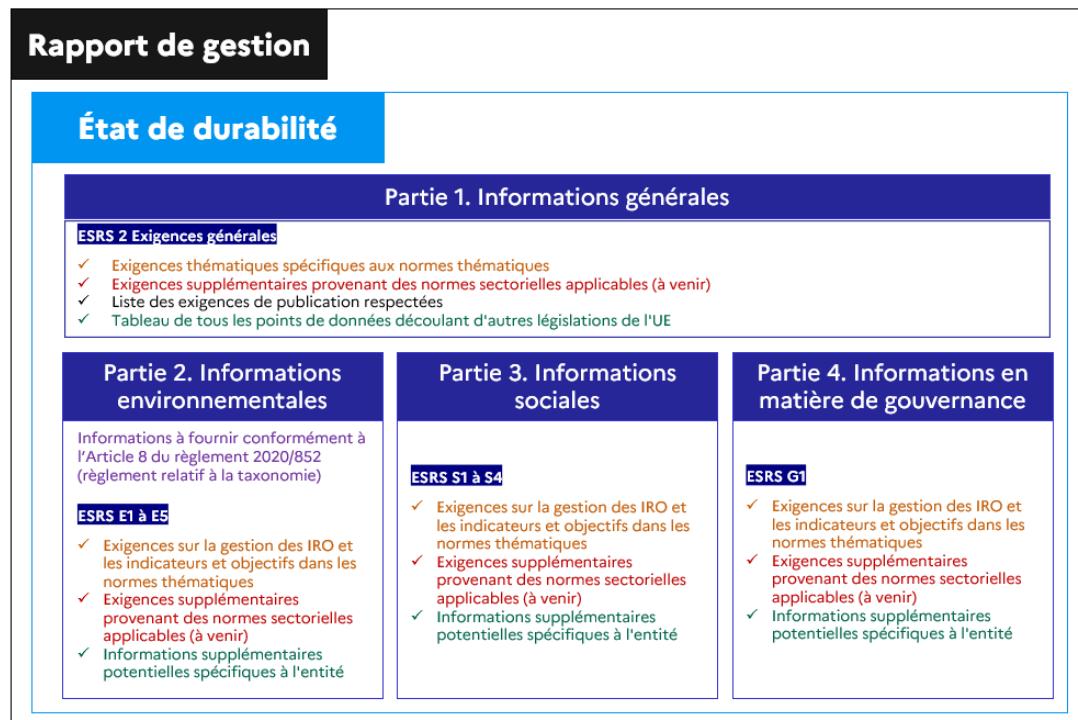
Pour favoriser la comparabilité, ESRS 1 fixe des horizons de temps pour le court-terme (1 an), le moyen-terme (2-5 ans), et le long-terme (>5 ans), lorsqu'ils sont pertinents compte tenu des activités de l'entreprise, tout en laissant une certaine flexibilité dans leur définition en cas de circonstances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

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

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

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

Figure n°2
La structure de l'état de durabilité



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

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

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

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

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

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

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