



Projet d'acte délégué modifiant les ESRS : présentation des principales évolutions par rapport aux ESRS actuelles

Sommaire

1. Contexte général et aperçu des changements
2. Principales évolutions proposées sur les normes transversales (cross-cutting – ESRS 1 et ESRS 2)
3. Principales évolutions proposées sur les normes thématiques
4. Prochaines étapes

1. Contexte général et aperçu des changements

La Commission européenne a publié le 6 mai 2026 un projet d'acte délégué ([lien](#)) visant à réviser les 12 normes ESRS du "set 1" dans le cadre de la réforme Omnibus. Cette révision poursuit un triple objectif :

- alléger la charge déclarative pesant sur les entreprises,
- améliorer la lisibilité d'un corpus normatif jugé trop dense,
- et renforcer l'interopérabilité avec les normes ISSB (IFRS S1 et IFRS S2).

La Commission européenne annonce une réduction d'environ 60 % des points de données obligatoires, mais cela n'entraîne pas nécessairement une réduction équivalente de l'effort pour les préparateurs.

Si la Commission acte un assouplissement significatif du dispositif tel que présenté dans son projet de texte, elle confirme néanmoins le maintien des principes fondamentaux de la CSRD : **le principe de double matérialité demeure le socle de l'état de durabilité** et le principe de "fair presentation" est réaffirmé comme l'objectif ultime du rapport de durabilité CSRD.



Il convient toutefois de noter que, pour **certaines allègements** introduits dans le projet de normes révisées (“set 2”), les conditions d'application **diffèrent entre les ESRS et les normes ISSB**, ce qui pourrait générer des écarts de reporting pour les entités appliquant les deux référentiels.

Le projet d'acte délégué a fait l'objet d'une consultation publique qui s'est terminée le 3 juin 2026. Les normes pourraient donc encore évoluer. La date de publication de l'acte délégué des normes révisées n'est pas encore connue mais elle pourrait avoir lieu autour du 30 juin 2026. L'acte sera ensuite soumis à une période d'examen par le Parlement et le Conseil de l'UE de 2 mois, renouvelable une fois (“scrutiny period”). A l'issue de cette période et en l'absence d'opposition du Parlement et/ou du Conseil de l'UE, l'acte délégué sera définitivement adopté et publié au JOUE. **Les ESRS révisées seront applicables en 2028 sur l'exercice FY2027 avec la possibilité pour les entreprises de les appliquer de manière anticipée dès 2027 sur l'exercice FY2026.**

En pratique, une entreprise peut donc tout à fait décider de continuer à appliquer les ESRS actuelles pour l'exercice FY2026. Dans ce cas, elle ne pourra pas procéder à du “cherry picking” parmi les nouvelles dispositions offertes par les ESRS révisées, c'est-à-dire que l'application devra nécessairement porter sur l'ensemble du référentiel retenu, à savoir le “set 1” des ESRS (il en est de même sur l'ensemble du “set 2” si elle décide d'anticiper). L'entreprise pourrait toutefois, en pratique, appliquer certains éléments prévus par les normes révisées (ESRS “set 2”) dans la mesure où ils s'analyseraient comme de simples clarifications des normes déjà applicables, et non comme de véritables modifications de celles-ci.

A noter que :

- l'acte délégué sur les ESRS simplifiées trouvera à s'appliquer indépendamment de la transposition de la directive “Content” en droit français qui devrait intervenir d'ici la fin d'année 2026 (pour plus de détails sur la

directive Content, voir notre Webcast en date du 13 janvier 2026 [Lien](#)) ;

- certaines dispositions prévues par la directive “Content” et reprises dans le “set 2” des ESRS trouveront à s'appliquer dès l'exercice FY2026, et cela même pour les entreprises qui continueront d'appliquer le “set 1” des ESRS (sous réserve de la transposition d'ici fin 2026). C'est le cas par exemple, des dispositions simplifiées sur les acquisitions/cessions ou sur les omissions d'informations (voir ci-après).

Les points clés à retenir sont notamment :

Principes généraux

- Fair presentation
- Absence du principe de “non-obscuring” de l'information financière proposé par l'ISSB

Allègements

- Undue cost or effort
- Allègements sur la chaîne de valeur
- Allègements liés aux acquisitions et cessions
- Cas particuliers d'entités (asset managers)
- Calcul des indicateurs
- Omission d'informations
- Informations comparatives non requises la première année

Périmètre de reporting

- Contrôle financier comme base mais introduction d'options sur l'approche des émissions de GES (contrôle financier, contrôle opérationnel, equity share)
- Précisions sur les contrats de location et joint operations

Analyse de double matérialité

- Précisions sur la prise en compte des politiques et actions visant à prévenir, atténuer, faire cesser, minimiser et remédier aux impacts négatifs



- Approches top-down / bottom-up
- Précisions sur les impacts positifs
- Niveau de désagrégation
- Précisions concernant la périodicité

Matérialité de l'information et détermination des informations à publier

- Extension du filtre de matérialité à ESRS 2
- Définition de la matérialité (informed assessments des IRO - impacts, risques et opportunités)
- Possibilités offertes et limites concernant les informations additionnelles

Réorganisation des normes

Effets financiers

Mesures transitoires ("phase-in")

Autres évolutions ESRS 1 et ESRS 2

Principales évolutions des normes thématiques

Voir analyse détaillée de ces points ci-après.

2. Principales évolutions proposées sur les normes transversales (cross-cutting – ESRS 1 et ESRS 2)

2.1 "Fair presentation"

Le principe de "fair presentation" est **explicitement confirmé** par la Commission européenne **comme l'objectif phare des ESRS** (draft ESRS 1.3) : l'état de durabilité, pris dans son ensemble, doit présenter de manière fidèle les IRO matériels et la manière dont ils sont gérés. Les ESRS révisées ne constituent donc pas un simple cadre de conformité. Pour atteindre cet objectif, le projet de la Commission requiert des entreprises qu'elles publient (draft ESRS 1.19-20) :

- des informations pertinentes sur les IRO matériels et leur représentation fidèle ;
- des informations comparables, vérifiables et compréhensibles ;
- des informations spécifiques à l'entreprise (informations dites "entity specific") lorsque cela est

nécessaire à la compréhension des IRO matériels et de leur gestion.

En pratique, le principe de "fair presentation" s'apprécie **au niveau de l'état de durabilité pris dans son ensemble**, et non disclosure par disclosure (draft ESRS 1. AR 6). Ce principe nécessite notamment que les entreprises publient des informations "entity-specific" lorsque l'application des ESRS ne suffit pas à permettre aux utilisateurs de l'état de durabilité de comprendre les IRO matériels et la manière dont l'entreprise les gère. L'application des ESRS, y compris le filtre de matérialité, et l'ajout d'informations "entity-specific" lorsque nécessaire, sont présumés aboutir à une "fair presentation" de l'état de durabilité (draft ESRS 1.21).

Point d'attention : le principe de "fair presentation" ne saurait être interprété comme autorisant une libre détermination des indicateurs à publier, ni la substitution d'un KPI ESRS par un KPI alternatif non normé.

Il convient de souligner que le principe de "fair presentation" **n'est pas propre aux ESRS** : il figure également dans les normes de durabilité de l'ISSB, ainsi que dans les deux référentiels comptables IFRS et normes comptables françaises.

2.2 Absence du principe de "non-obscuring" de l'information financière

La Commission n'a pas retenu le principe de "non-obscuring" de l'information relative à la matérialité financière proposé par l'ISSB.

Pour rappel, l'ISSB avait proposé d'accorder aux ESRS un statut d'adoption directe et complète, c'est-à-dire la possibilité pour les entreprises de se prévaloir d'une double conformité ESRS / ISSB, afin d'éviter un double reporting et de permettre qu'un état de durabilité établi selon les ESRS satisfasse également les attentes de l'ISSB. Lors des débats, nous comprenons que cette



reconnaissance aurait toutefois été conditionnée à l'introduction explicite, dans les ESRS, d'un principe de non-obscurcissement visant à garantir que les informations financièrement matérielles soient clairement identifiables et ne soient pas rendues moins lisibles par des informations destinées à d'autres utilisateurs. Certaines parties prenantes (notamment fédérations d'entreprises françaises) avaient formellement attiré l'attention de la Commission européenne sur les risques d'affaiblissement du principe de double matérialité associés à la proposition de l'ISSB.

2.3 Nouveaux allègements

Nouveaux allègements - Undue cost or effort

Le projet d'acte délégué introduit la notion de "undue cost or effort" pour alléger la charge de reporting des entreprises avec l'utilisation d'informations raisonnables et justifiables dont elles disposent à la date du reporting, sans coût ou effort excessifs (draft ESRS 1.93), pour :

- identifier les IRO matériels ;
- délimiter le périmètre de la chaîne de valeur et préciser les informations la concernant ;
- préparer les informations relatives aux indicateurs ;
- donner des informations sur les effets financiers actuels et anticipés.

L'évaluation du caractère excessif du coût ou de l'effort suppose de mettre en balance, d'une part, **les coûts supportés par l'entreprise** et, d'autre part, **l'utilité des informations produites pour les utilisateurs**. Cette appréciation dépend des circonstances propres à l'entreprise, telles que (draft ESRS 1.94, AR 45) :

- ses ressources ;
- son niveau de maturité technique ;
- la complexité de sa chaîne de valeur amont et aval.

Il convient également de regarder la disponibilité d'outils pour accéder à l'information, notamment les outils digitaux qui facilitent la collecte et le partage.

Sur la manière d'identifier l'information pertinente (ESRS 1.AR 45), l'entreprise doit utiliser ce qui est disponible à la date de reporting en interne et en externe avec une idée assez claire que la disponibilité de la donnée est censée s'améliorer dans le temps avec par conséquent une logique progressive d'enrichissement d'une année sur l'autre (draft ESRS 1.95). Certains exemples sont apportés concernant les informations issues de ressources internes ou de sources externes qui sont présumées pouvoir être obtenues **sans coût ni effort excessif** (draft ESRS 1, AR 45).

En interne, cela vise :

- les processus de gestion des risques ;
- les données utilisées pour :
 - les états financiers ;
 - le pilotage du business model ;
 - la stratégie ;
 - la due diligence durabilité ;
 - la gestion des impacts, risques et opportunités.

En externe, cela vise :

- les benchmarks sectoriels ou de pairs ;
- la recherche scientifique.

Dans certains cas précisés par le projet et notamment dans le cas où la notion de "undue cost or effort" est utilisée pour publier des indicateurs partiels, l'entreprise devra présenter les mesures mises en œuvre afin d'améliorer la couverture de l'information.

Nouveaux allègements – chaîne de valeur

Le projet prévoit la suppression de la préférence systématique pour les données directes pour identifier les IRO de la chaîne de valeur amont ou aval, ou pour reporter les métriques de la chaîne de valeur. Les entreprises pourront **utiliser directement des données de contrepartie ou des estimations**, en fonction de considérations de praticabilité et de fiabilité (draft ESRS 1.65, 33).

Nouveaux allègements – Acquisitions, cessions

Le projet d'ESRS révisées introduit de nouveaux allègements pour les acquisitions et cessions réalisées en cours d'exercice (draft ESRS 1.74) :

- pour une **filiale nouvellement acquise**, l'entité peut reporter sa prise en compte dans l'analyse de double matérialité et dans les informations de l'état de durabilité à la période suivante ;
- pour une **filiale cédée**, l'entité peut ajuster l'analyse de double matérialité et le périmètre des informations dès le début de la période au cours de laquelle la cession intervient.

Lorsque cet allègement est utilisé, l'entreprise doit publier les **événements significatifs** survenus depuis l'acquisition (ou jusqu'à la cession) ayant un effet sur les IRO du groupe en matière de durabilité (draft ESRS 1.75).

Nouveaux allègements – Asset Managers

Le projet de la Commission introduit des allègements pour les **Asset Managers** leur permettant d'être exemptés d'évaluer les IRO liés à leurs investissements en gestion fiduciaire (draft ESRS 1. AR 17) ou de fournir des données sur ces investissements (draft ESRS 1. AR 37). Certaines clarifications ont été demandées lors de la consultation publique.

Nouveaux allègements – Calcul des métriques

Concernant le **calcul des métriques**, le projet prévoit la possibilité pour les entreprises :

- **d'omettre des activités** lorsque compte tenu de leur nature elles ne constituent pas un "driver" significatif d'IRO et que leur exclusion ne porte pas atteinte à la pertinence et à la représentation fidèle de l'état de durabilité (draft ESRS 1.90) ;
- **de reporter partiellement une métrique** lorsque des données fiables ne sont pas disponibles sans coûts ou efforts

disproportionnés ("undue cost or effort"), à l'exception du reporting des émissions de GES dans la norme E1 (draft ESRS 1.91) ;

- pour les métriques des normes E2, E3, E4 et E5, possibilité **d'omettre les informations sur les opérations conjointes (joint operations)** en l'absence de contrôle opérationnel (draft ESRS 1.92).

Pour chacun de ces allègements, le projet prévoit que l'entreprise publie l'utilisation qui en est faite, ainsi que toute information utile permettant aux utilisateurs de comprendre les limitations en résultant.

Par ailleurs, si l'exclusion d'informations matérielles résulte du report partiel d'une métrique ou de l'omission d'informations sur les opérations conjointes, l'entreprise devra publier les **actions engagées pour améliorer la couverture et la qualité des données**, ainsi que les progrès réalisés depuis la période antérieure.

Nouveaux allègements – Omission d'information

Le "set 1" des ESRS prévoit déjà plusieurs possibilités d'omettre des informations sous certaines conditions. Le projet d'acte délégué conserve ces possibilités tout en intégrant les modifications et clarifications apportées par la directive Content. Le projet prévoit ainsi la possibilité d'omettre des informations dans les quatre cas suivants (draft ESRS 1.100, AR 47) :

- dans des cas exceptionnels : informations dont la publication nuirait gravement à la position commerciale de l'entreprise sous certaines conditions. Cette possibilité existait déjà dans la CSRD initiale mais uniquement pour les informations qui portaient sur des négociations en cours ou sur des évolutions imminentes et sur option des États membres.

A noter, la directive Content (point 14 des "recitals") précise que le fait pour des entreprises non établies dans l'Union de ne pas être tenues de publier les mêmes informations ne constitue pas un préjudice grave pour la position commerciale de l'entreprise ;

- informations correspondant au capital intellectuel, à la propriété intellectuelle, au savoir-faire, aux informations technologiques ou aux résultats de l'innovation qualifiés de secret commercial (le capital intellectuel et les informations technologiques ont été ajoutés par rapport au "set 1" des ESRS) ;
- informations classifiées (définition encadrée - pas de changement par rapport au "set 1" des ESRS) ;
- informations sensibles (définition encadrée - pas de changement par rapport au "set 1" des ESRS). La directive Content (point 14 des "recitals") précise que les "**entreprises de défense**, en particulier, ont besoin de disposer d'une certaine latitude pour ne pas publier des informations sensibles dont la publication pourrait nuire à leur propre sécurité ou à celle d'autres personnes morales, y compris les États membres".

Dans tous les cas, l'usage de l'exemption doit être publié dans l'état de durabilité (pour chaque point de données) et l'entreprise réévalue, à chaque date de publication, si les informations peuvent toujours être omises (nouvelles exigences) (draft ESRS 1.100).

Par ailleurs, l'entreprise doit faire tout son possible pour s'assurer que, au-delà de ces omissions, la pertinence globale de la publication n'est pas compromise (draft ESRS 1.101).

Nouveaux allègements – Comparatifs

Le projet de texte prévoit que les entreprises de la vague 1 ne seront pas tenues de publier l'information comparative lors de la première année d'application des ESRS révisées lorsque les indicateurs et les métriques diffèrent du "set 1" des ESRS (draft ESRS 1.124).

2.4 Périmètre de reporting

Le projet d'acte délégué indique que le **périmètre couvre toujours le même périmètre que celui des états financiers** (draft ESRS 1.60). Mais, le projet introduit toutefois plusieurs exceptions :

- sur le **périmètre des émissions de GES (E1)**, "l'approche additive" prévue initialement par le "set 1" des ESRS est supprimée et remplacée par un choix laissé à l'entreprise entre les **trois approches du GHG Protocol** (draft E1. AR 19) :
 - contrôle financier ;
 - contrôle opérationnel ;
 - ou "equity share" (quote part de détention).

Des clarifications ont été demandées afin de déterminer si certains facteurs sont à prendre en considération par l'entreprise pour le choix de l'approche.

- **filiales non matérielles** : les filiales exclues du périmètre de consolidation peuvent être exclues du périmètre de l'état de durabilité, sauf si elles exposent le groupe à des impacts matériels (draft ESRS 1.61).
- **actifs loués** (draft ESRS 1.71) :
 - pour les IRO liés à l'utilisation de l'actif, le preneur publie les informations dans ses "own operations" et le bailleur au titre de la chaîne de valeur aval ;
 - pour les IRO non liés à l'utilisation de l'actif, le reporting dépendra des stipulations du contrat de location.
- **régimes d'avantages au personnel** : les IRO matériels résultant des actifs détenus par ces régimes sont publiés au titre de la chaîne de valeur (draft ESRS 1.72).
- **opérations conjointes** ("joint-operations") : l'entreprise classe en "own operations" les IRO liés à sa quote-part d'actifs, passifs, produits et charges. Pour les métriques prévues par les normes environnementales E2 à E5, l'entreprise peut omettre les informations portant sur les "joint-operations" lorsqu'elle n'en a pas le contrôle opérationnel, sous réserve de publier les actions prises pour améliorer à l'avenir la couverture et la qualité de l'information (draft ESRS 1.92, AR 36).



2.5 Analyse de double matérialité (DMA)

Comme évoqué, le **nouvel allègement "undue cost or effort"** est introduit également pour la DMA : l'entreprise doit utiliser les informations raisonnables et justifiables disponibles sans coûts ni efforts excessifs dans le cadre de sa DMA (draft ESRS 1.32a) (voir également ci-avant 2.3 la notion de "undue cost or effort").

Par ailleurs, le projet d'acte délégué propose comme l'avis technique de l'EFRAG, de **nouvelles dispositions sur la prise en compte des politiques et actions visant à prévenir, atténuer, faire cesser, minimiser et remédier aux impacts négatifs.**

Pour les **impacts négatifs réels** (draft ESRS 1.43a) :

- lorsque l'impact est survenu lors de la période antérieure, il doit être évalué en fonction de la manière dont il s'est manifesté durant la période en cours : cela implique de prendre en compte les actions passées, mais pas celles mises en œuvre sur la période actuelle ;
- lorsque l'impact survient lors de la période actuelle, l'impact doit être évalué en termes de matérialité sur la base de l'impact effectivement constaté : les actions de remédiation engagées lors de la période actuelle ne sont pas prises en compte.

Pour les **impacts négatifs potentiels** (draft ESRS 1.43b, AR 27) :

- leur gravité et leur probabilité sont évaluées en tenant compte des effets des actions et politiques déjà mises en œuvre ;
- ces actions doivent pouvoir être raisonnablement considérées comme efficaces pour réduire la gravité ou la probabilité ;
- les actions ou politiques non encore mises en œuvre ou impliquant des actions futures ne sont pas prises en compte.

Attention, le projet de texte prévoit que si

les **informations relatives aux impacts négatifs potentiels et à la manière dont l'entreprise les gère** par le biais de politiques et d'actions peuvent être **utiles aux utilisateurs** pour la prise de décision, **l'analyse de matérialité devra en tenir compte**, indépendamment de l'efficacité avec laquelle l'entreprise les gère ou de l'efficacité de la réglementation applicable (draft ESRS 1.43c, AR 28).

Le projet de normes révisées par la Commission apporte également plusieurs clarifications structurantes sur la conduite de la DMA :

- **l'approche top-down ou bottom-up** (ou une combinaison des deux) est explicitement autorisée (draft ESRS 1.27, AR 9 et 10) ;
- pour l'approche top-down, l'entité peut conclure sur la matérialité des IRO d'un topic ou sous-topic à partir de sa stratégie ou de son business model ; lorsque la matérialité ou la non-matérialité n'est pas évidente pour un ou plusieurs IRO, ou pourrait conduire à une conclusion différente, l'entreprise procède alors à une évaluation spécifique de l'IRO ou des IRO en question (draft ESRS 1.27, AR 9) ;
- **une entreprise n'est pas nécessairement tenue :**
 - d'évaluer tous les IRO possibles dans l'ensemble de ses opérations et de sa chaîne de valeur, elle peut se concentrer sur les domaines où ils sont susceptibles de se produire (draft ESRS 1.32b) ;
 - d'utiliser des informations quantitatives ou une notation quantitative si une analyse qualitative est suffisante (draft ESRS 1.AR 13) ;
 - d'analyser chaque caractéristique de gravité ou chaque horizon temporel par IRO, sauf si une évaluation plus approfondie est nécessaire (draft ESRS 1.AR 15) ;



- **nouvelles guidances concernant les impacts positifs** : de nouvelles guidances ont été ajoutées précisant ce qu'il convient de considérer comme un impact positif. Par exemple, les actions visant à atténuer les impacts négatifs ou le respect de la loi ne constituent pas un impact positif (draft ESRS 1.44) ;
- **précisions sur la périodicité de l'analyse de matérialité** : à chaque date de clôture, l'entreprise doit examiner si des changements significatifs sont survenus et sont susceptibles d'affecter les conclusions de son analyse de double matérialité effectuée au cours des périodes de clôture précédentes. Si des changements sont identifiés, elle doit revoir et mettre à jour l'analyse (draft ESRS 1.34). L'entreprise est tenue d'indiquer dans son rapport la date de sa dernière mise à jour de DMA (draft ESRS 2.35e).

Par ailleurs, le projet de normes révisées par la Commission apporte une dernière modification : **la liste des sujets prévue par la norme ESRS 1 AR 16 n'est plus obligatoire**. Elle a été remplacée par une annexe non obligatoire listant les sujets et sous-sujets, servant d'élément d'entrée à l'analyse de matérialité. De plus, les sous-sous-sujets ont été supprimés.

2.6 Matérialité de l'information et détermination des informations à publier

Le projet d'acte délégué rappelle que l'entreprise détermine les informations à publier en deux étapes (draft ESRS 1.25) :

- étape 1 : l'entreprise identifie les topics liés à ses impacts, risques ou opportunités matériels ;
- étape 2 : elle détermine ensuite les informations à publier sur chacun de ces topics.

Le projet de la Commission européenne apporte une clarification : lorsqu'un IRO matériel concerne un sous-topic, l'entreprise publie **uniquement l'information matérielle relative à ce sous-topic** (draft ESRS 1.30).

La **définition de la matérialité de l'information** est par ailleurs clarifiée : une information est matérielle lorsque son omission, son inexactitude ou sa dissimulation pourrait raisonnablement influencer les décisions des utilisateurs (draft ESRS 1.23). Le projet clarifie également qu'une information est matérielle, notamment si elle permet aux autres utilisateurs des états de durabilité de réaliser des "informed assessments", ie évaluation raisonnable des IROs matériels de l'entreprise et de leur gestion (draft ESRS 1.AR 8).

Le filtre de matérialité est **étendu à l'ensemble des informations, y compris aux informations de la norme ESRS 2**. Le projet précise toutefois qu'elles sont fondamentales et que ces points de donnée sont donc susceptibles de constituer une information matérielle pour toutes les entreprises (draft ESRS 1.24, AR 12).

Le projet indique explicitement qu'une entité ne doit pas publier une information requise par un DR ou un point de donnée **si cette information n'est pas matérielle** (draft ESRS 1.24). Mais le projet d'acte délégué prévoit des **exceptions à l'interdiction de publier une information non matérielle**, y compris pour les informations "entity-specific", dans les deux cas suivants (draft ESRS 1.24) :

- si l'information est requise par une autre législation ou par des normes, cadres ou orientations généralement admis publiés par d'autres organismes de normalisation (draft ESRS 1.107) ;
- ou **si l'information est nécessaire pour répondre à la demande d'un utilisateur spécifique** (draft ESRS 1.108).

Lorsque l'entreprise publie une information non matérielle prévue dans l'un de ces deux cas, l'information devra (draft ESRS 1.109) :

- être clairement identifiée comme ne résultant pas de l'analyse de matérialité ;
- faire l'objet d'une représentation fidèle ;
- et ne pas dissimuler de l'information matérielle.



2.7 Changements structurels des normes ESRS et de l'état de durabilité

Le projet d'acte délégué procède à une **refonte structurelle des normes ESRS** pour notamment en améliorer la lisibilité :

- les points de données obligatoires (“shall”) sont déplacés dans le corps principal de chaque norme, et les “**application requirements**” (ARs) sont présentés immédiatement après les DR concernés ;
- les points de données **volontaires** (“may”) ont été supprimés ou requalifiés en ARs ;
- les DR liés à ESRS 2 mais figurant dans les normes thématiques ont été déplacés dans la norme ESRS 2 ou ont été supprimés ;
- les **MDRs sont remplacés par des GDRs (General Disclosure Requirements)**.

Concernant la structure de l'état de durabilité, le projet prévoit que l'entreprise a la possibilité d'inclure :

- un “**executive summary**” présentant les messages clés sur les IRO matériels, dès lors que celui-ci respecte les caractéristiques qualitatives de l'information et les autres dispositions des ESRS (draft ESRS 1.110) ;
- une **annexe spécifique pour les informations Taxonomie** (draft ESRS 1.106) ;
- des **annexes complémentaires** (pour les informations plus granulaires, tables des matières, informations supplémentaires lorsqu'elles sont autorisées par les normes – voir ci-avant 2.6, tables de correspondance) (draft ESRS 1.111).

2.8 Effets financiers actuels et anticipés

Le projet de la Commission prévoit de **maintenir les informations quantitatives et qualitatives sur les effets financiers actuels et anticipés** avec toutefois des allègements (draft ESRS 2.27).

L'information quantitative (fourchette ou montant unique) peut ne pas être fournie (draft ESRS 2.28) :

- si les effets ne peuvent être identifiés séparément ;
- ou si le niveau d'incertitude est trop élevé.

L'entreprise devra expliquer les raisons de l'absence d'information quantitative et fournir à la place des informations qualitatives (draft ESRS 2.31). Voir néanmoins ci-après 2.9 les nouvelles mesures de progressivité (mesures de “phase-in”) introduites sur les effets financiers anticipés.

Concernant les informations quantitatives sur les effets financiers anticipés, le projet précise que :

- l'entreprise doit utiliser des informations raisonnables et justifiables, disponibles sans coût ni effort excessifs (“undue cost or effort”) (draft ESRS 2.30) ;
- il n'est pas nécessaire de fournir d'information quantitative si l'entreprise ne possède pas les compétences, capacités ou ressources nécessaires pour fournir ces informations (interopérabilité avec l'ISSB) (draft ESRS 2.29) ;
- la révision de l'estimation des effets financiers anticipés en raison de nouvelles informations ne constitue pas une erreur de déclaration (draft ESRS 2.AR17) ;
- les dispositions de la norme ESRS 1 concernant l'omission d'informations préjudiciables à la position commerciale de l'entreprise s'appliquent également lors du reporting sur les effets financiers anticipés (draft ESRS 2.AR17).

A noter que les DR spécifiques portant sur les effets financiers anticipés ont été supprimés dans les normes ESRS environnementales E2, E3, E4, et E5. Cependant, les DR d'ESRS 2 restent applicables sur ce sujet.



A noter également un changement concernant les informations à donner sur les Capex concernant les plans d'actions (voir ci-après partie 2.11 sur ESRS 2 point GDR Actions).

2.9 Nouvelles mesures de progressivité (mesures de "phase-in")

Le projet de la Commission européenne prévoit de nouvelles mesures de progressivité distinctes selon la **catégorie d'entreprises concernée**.

a. Vague 1 – CA net > 450 M€ et effectif moyen > 1 000 salariés (entreprises tenues d'établir un état de durabilité pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2024 et le 31 décembre 2026)

Pour ces entreprises, des mesures de progressivité sont ajoutées et vont au-delà de ce que prévoyait le Quick Fix :

- **métriques quantitatives modifiées dans les ESRS révisées par rapport aux ESRS du "set 1"** : l'entreprise n'est pas tenue de publier l'information comparative lors de la première année d'application des ESRS amendées (draft ESRS 1.124) ;

- **"substances of concern" (E2-5)** : l'entreprise peut omettre l'information quantitative pour les exercices FY2026, FY2027, FY2028 et FY2029 (draft ESRS 1.125d) ;

- **"substances of very high concern" (E2-5)** : omission possible de l'information si l'entreprise est utilisatrice d'articles contenant ces substances pour les exercices FY2026 et FY2027 (draft ESRS 1.125e) ;

- **effets financiers anticipés (SBM-3 et E1-11)** :

- les informations qualitatives et quantitatives peuvent être omises pour l'exercice FY2026 (sauf pour les points de donnée relatifs aux actifs exposés à un risque physique ou de transition matériel prévus dans la norme E1) (draft ESRS

1.125b) ;

- l'information quantitative peut être omise (sauf pour les points de donnée relatifs aux actifs exposés à un risque physique ou de transition matériel prévus dans la norme E1) pour les exercices FY2026, FY2027, FY2028 et FY2029 (draft ESRS 1.125c).

La mesure de progressivité prévue par le "set 1" des ESRS sur la **chaîne de valeur** est conservée pour les 3 premiers exercices de reporting (draft ESRS 1.123). Il est précisé que l'application volontaire anticipée des ESRS amendées par une entreprise non soumise à la CSRD ne fait pas courir ce délai. Par ailleurs, une clarification a été demandée afin d'explicitier que le phase-in ne s'applique pas aux émissions de GES de scope 3, comme cela était précisé dans le "set 1" des ESRS (ESRS 1 §133(b)) et dans l'ID 910 (Q&A d'EFRAG).

b. Vague 1 – CA net ≤ 450 M€ et effectif moyen ≤ 1 000 salariés (entreprises qui ne seront plus tenues d'établir un état de durabilité pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027) :

- **tous les DR des normes thématiques peuvent** être omis pour l'exercice FY2026 sous réserve de la publication des informations exigées par la norme ESRS 2.7-10 : topics matériels, brève description du business model, targets, politiques, actions et métriques pertinentes (draft ESRS 1.126a) ;

- les autres allègements ("substances of concern", "substances of very high concern", effets financiers anticipés, chaîne de valeur) suivent une logique similaire à celle de la première sous-catégorie de la vague 1, voir ci-avant point 2.9.a (draft ESRS 1.126b à e).

c. "Other undertakings" (entreprises "non vague 1" tenues d'établir un état de durabilité pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027) :



- **tous les DR des normes ESRS E4, S2, S3 et S4** peuvent être omis pendant **les deux premiers exercices de reporting** (draft ESRS 1.127a) ;
- **“substances of concern” (E2-5)** : l’information quantitative peut être omise pendant **les trois premiers exercices** de reporting (draft ESRS 1.127d) ;
- **“substances of very high concern” (E2-5)** : omission possible de l’information pour les utilisateurs d’articles contenant ces substances pour le premier exercice de reporting (draft ESRS 1.127e) ;
- **datapoints spécifiques** (S1-6, S1-7 pour les employés hors EEE, S1-10, S1-11, S1-12, S1-13 36(d)(e) et points de données non-employés, S1-14) : peuvent être omis pour le premier exercice de reporting (draft ESRS 1.127f) ;
- **effets financiers anticipés** :
 - les informations qualitatives et quantitatives peuvent être omises (sauf pour les points de donnée liés aux actifs exposés à un risque physique ou de transition matériel en E1) sur **le premier exercice de reporting** (draft ESRS 1.127b) ;
 - l’information quantitative peut être omise (mêmes exceptions que mentionnées précédemment) **pour les trois premiers exercices de reporting** (draft ESRS 1.127c) ;
- **chaîne de valeur** : même dispositif que pour les entreprises de la vague 1 (au-dessus des seuils de 1000 salariés et de 450 M€ de chiffre d’affaires), applicable sur les trois premiers exercices au cours desquels l’entreprise est soumise aux obligations de reporting de la CSRD (draft ESRS 1.123).

2.10 Autres évolutions de la norme ESRS 1

Le projet d’acte délégué de la Commission européenne introduit les autres changements suivants pour la norme ESRS 1 :

“Restatement” des comparatifs

Une entreprise n’est plus tenue de réviser les chiffres comparatifs pour les nouvelles informations reçues si les comparatifs révisés ne fournissent pas d’informations utiles, comme par exemple si la méthodologie d’estimation d’un indicateur repose systématiquement sur une donnée de la période précédente (draft ESRS 1. AR 40).

Agrégation et désagrégation

Il est clarifié que les informations à publier doivent être désagrégées au niveau qui fournit les informations les plus pertinentes aux utilisateurs et reflète des facteurs tels que la nature des IRO ou leur gestion (c’est-à-dire qu’il est possible d’agréger par sujet, groupe d’IRO / IRO individuels) (Draft ESRS 1.54). Le niveau de désagrégation à des fins de reporting est déterminé séparément du niveau auquel l’évaluation de la matérialité a été réalisée (draft ESRS 1. AR16)

Référence à d’autres normes sectorielles

Il est précisé que les entreprises peuvent utiliser d’autres cadres sectoriels, ou d’autres normes tels que les IFRS sectorielles ou le GRI, pour élaborer des informations “entity specific” (draft ESRS 1. AR5).

“Value chain cap”

Pour rappel, la directive Content prévoit un principe de “value chain cap” en vertu duquel les entreprises assujetties à la CSRD devront informer les entreprises dans leur chaîne de valeur n’excédant pas 1 000 salariés que les informations qui leur sont demandées dépassent un certain plafond d’informations défini par la norme volontaire et de leur droit de refuser de fournir ces informations.



Dans son projet d'acte délégué, la Commission européenne précise que le "value chain cap" correspond aux informations figurant à la fois dans le module de base et dans le module complet de la norme volontaire, mais uniquement pour celles qui sont qualifiées de "necessary" (draft ESRS 1.66).

Due diligence

Certaines des dispositions sur la "due diligence" sont légèrement modifiées pour assurer la cohérence avec la CSDDD (Draft ESRS 1.56-59).

2.11 Autres évolutions de la norme ESRS 2

La Commission propose de simplifier la norme ESRS 2 en consolidant des DRs et en réduisant le nombre de points de données ainsi que leur granularité. L'accent est mis sur la publication d'informations matérielles et sur la suppression des disclosures requirements redondants ou « boilerplate ».

Plusieurs évolutions notables sont à signaler :

- **la description des IRO** est déplacée de SBM-3 vers IRO-2 (draft ESRS 2.37a) ;
- pour les **GDR Policies, Actions and Targets (PATM)** :
 - lorsqu'un même PATM s'applique à plusieurs IRO, il peut être publié une seule fois et faire l'objet de renvois croisés (draft ESRS 2. AR 30) ;
 - lorsque l'entreprise ne dispose pas d'un PAT pour un IRO matériel, elle n'est plus tenue d'expliquer pourquoi, ni de préciser quand elle disposera de l'un d'entre eux : il lui suffit d'indiquer qu'elle n'en dispose pas encore (draft ESRS 2.39) ;
 - les ressources financières futures dédiées à la mise en œuvre des actions peuvent être présentées sous forme de fourchette indicative (draft ESRS 2.46c) ;

- pour les informations à publier relatives aux ressources financières significatives qui ont été allouées ou sont amenées à l'être pour la mise en œuvre des actions clés, l'entreprise peut limiter l'information fournie à ses actions clés et plans d'action approuvés et annoncés ; ses sources de financement prévues pour la mise en œuvre de ces actions clés (draft ESRS 2. AR41) ;
- s'agissant de la résilience de la stratégie et du business model, seule une information qualitative sur la gestion des risques est désormais requise (draft ESRS 2.33).

3. Principales évolutions proposées sur les normes thématiques

3.1 ESRS E1 – Climat

E1-1 Plan de transition

L'accent est mis sur la **consolidation des caractéristiques clés du plan** dans une description cohérente, démontrant comment ces caractéristiques s'inscrivent stratégiquement dans la transformation du business de l'entreprise (draft E1.12a).

L'entreprise doit indiquer si ses objectifs de réduction des émissions de GES sont fondés sur la science et compatibles avec la limitation du réchauffement climatique à 1,5°C. En cas d'objectifs non compatibles avec une trajectoire 1,5°C, **l'entreprise doit l'expliquer**, notamment au regard des valeurs de référence et de la prise en compte des évolutions futures (draft E1.AR 2a).

En pratique, ces évolutions introduites permettraient désormais à une entreprise de revendiquer l'existence d'un plan de transition indépendamment de sa compatibilité avec l'objectif de limitation du réchauffement à 1,5°C, sous réserve d'une transparence explicite sur ce point. Néanmoins, les difficultés d'application déjà identifiées, à l'origine d'une diversité de pratiques, ne sont pas résolues dans ce projet d'acte délégué.



En particulier, l'absence de définitions claires :

- de ce qui constitue un plan de transition ;
- et de ce que recouvre la compatibilité des objectifs avec 1,5°C.

Un nouveau point de donnée est également introduit sur les **hypothèses clés et dépendances**, dans une logique d'alignement avec IFRS S2 (draft E1.12c).

E1-2 et E1-3 Analyse de scénarios et résilience

Les points de donnée correspondants sont déplacés vers de nouveaux DRs pour gagner en lisibilité, et la relation entre analyse de scénarios et résilience est clarifiée (draft E1.19b, AR 7).

Le **caractère volontaire de l'analyse de scénarios** est explicitement souligné (draft E1.17, 19b).

Les institutions financières peuvent s'appuyer sur le cadre prudentiel sous certaines conditions pour fournir les informations sur la résilience (draft E1. AR 9).

E1-6 Cibles liées au changement climatique

Tout d'abord, les institutions financières bénéficient de la possibilité de ne pas présenter les cibles de la catégorie 15 du scope 3 en cibles en absolu, sous certaines conditions (draft E1.AR 13).

Une **flexibilité** est par ailleurs introduite dans le choix de l'année de référence et de l'année cible (suppression de l'exigence d'une cible 2030 actualisée tous les 5 ans) (E1.34c et 34d).

A noter que les concepts de "compatibilité 1,5 °C" et de "net zéro" sont **maintenus** (draft E1.24c, AR 11).

E1-7 Consommation d'énergie et mix énergétique

Le projet prévoit que l'information doit être préparée sur la base des "own operations" (draft E1.26), c'est-à-dire selon le périmètre du contrôle financier. Ce périmètre peut différer de celui retenu pour la préparation des émissions de GES. Le "set" 1 des ESRS imposait d'utiliser le même périmètre que celui appliqué au reporting des émissions de GES des scopes 1 et 2 (E1.AR 32a).

E1-8 Émissions brutes de GES scopes 1, 2 et 3

- comme déjà mentionné dans la partie périmètre (voir ci-avant 2.4), "l'approche additive" du "set 1" est supprimée et remplacée par un choix entre les **trois approches du GHG Protocol** (draft E1.AR 19) : contrôle financier, contrôle opérationnel, "equity share". L'entreprise devra publier l'approche retenue (draft E1. 30b) ;
- une **nouvelle ventilation** est introduite pour les émissions des scopes 1 et 2 correspondant à celles du groupe consolidé et celles des autres entités hors périmètre de consolidation (draft E1. 30c) ;
- **l'obligation de publier la somme des scopes 1+2+3 est supprimée ;**
- les **émissions biogéniques** ne sont désormais publiées séparément que pour le scope 1 (vs. tous les scopes auparavant) (draft E1.31) ;
- le point de donnée sur le pourcentage d'émissions issues d'un système d'échange de quotas est limité à **l'EU-ETS** (vs. "regulated emissions trading schemes") (draft E1.30a(i)) ;
- le tableau de reporting des émissions GES est modifié et **rendu optionnel** (draft E1. AR 26) ;



- les émissions issues de l'achat de services de **cloud computing et de data centers** sont à publier en sous-ensemble du scope 3 catégorie 1 si applicable (vs. optionnel) (draft E1. AR 24g).

E1-11 Effets financiers anticipés

Le DR est maintenu mais simplifié.

Un phase-in additionnel est par ailleurs prévu pour l'information quantitative sur les effets financiers anticipés (pour plus de détails, voir ci-avant 2.9).

Autres changements à noter sur la norme E1 :

- les **métriques d'intensité énergie et d'intensité GES** sont supprimées ;
- l'exigence de faire le lien entre les informations sur le plan de transition et celles sur la Taxonomie est supprimée ;
- les DRs des normes **E1-7 (GHG removals et carbon credits)** et **E1-8 (internal carbon pricing)** sont simplifiés et leur granularité réduite.

3.2 ESRS E2 – Pollution

La Commission propose un certain nombre de simplifications et notamment de recentrer les informations sur certaines substances.

E2-4 Pollution de l'air, de l'eau et du sol

- le périmètre de reporting n'inclut plus les installations ("facilities") sous contrôle opérationnel ;
- l'approche se recentre sur les **émissions matérielles** (vs. émissions issues des facilities dépassant le seuil E-PRTR) :
 - l'entreprise publie des informations sur les émissions matérielles de polluants issues de ses "own operations" (draft E2.15) ; l'entreprise peut considérer les seuils de l'**Annexe II du règlement**

IEPR (Industrial Emissions Portal Regulation) pour déterminer la matérialité d'un polluant (draft E2. AR 2) ;

- l'identification des émissions de polluants matériels repose sur un **"managerial assessment"** intégrant les activités et le secteur de l'entité, et reposant notamment sur les listes de l'Annexe II d'E-PRTR et du règlement (UE) 2024/1244 (IEPR), ainsi que sur les autres polluants que l'entreprise mesure ou surveille (draft E2. AR 2) ;
- les **transferts de polluants de l'eau vers des stations de traitement externes** sont qualifiés de pollution dans la chaîne de valeur aval et il est attendu que l'entreprise publie une information entity-specific lorsque ces transferts sont matériels (draft E2. AR 3).

Microplastiques

La publication est limitée aux quantités de microplastiques **primaires** fabriqués par l'entreprise ou utilisés dans ses produits, avec une publication séparée pour ceux directement rejetés dans l'environnement. Il n'est plus fait **référence aux microplastiques secondaires** (draft E2.16).

E2-5 Substances of concern (SOC) et substances of very high concern (SVHC)

- différenciation des exigences de publication entre **fabricants, formulateurs et importateurs** d'une part, et **utilisateurs** d'autre part :
 - les fabricants, formulateurs et importateurs doivent publier le **poids total de SOC** ainsi que, séparément, le **poids total de SVHC** (draft E2.18) ;
 - les utilisateurs sont uniquement tenus de publier l'information



quantitative pour les **SVHC qu'ils utilisent** (l'information SOC n'est plus requise) (draft E2.19) ;

- pour les SVHC, une nouvelle exigence est introduite pour les fabricants, importateurs ou utilisateurs d'articles : ils doivent publier **le nom des substances présentes à plus de 0,1 % masse/masse dans les articles ou composants approvisionnés et ; articles ou composants mis sur le marché (selon REACH) (draft E2.20).**
- de **nouvelles dispositions transitoires** s'appliquent : pour les SOC, les entreprises ne sont pas tenues de reporter les informations requises avant **2031 pour FY2030** ; pour les SVHC, avant **2029 pour FY2028** (voir ci-avant 2.9).

3.3 ESRS E3 – Eau

Le projet de la Commission introduit des allègements mineurs.

E3-1 et E3-2 Politiques et actions

Les notions de "water risk" ou "high water stress" sont remplacées par la notion unique de **"water stress"**.

E3-4 Métriques

- les différents concepts d'eau utilisés ("water stress", "water scarcity", "water-related risks") sont clarifiés par des orientations méthodologiques (draft E3. AR 1-2) ;
- nouveau **point de donnée obligatoire** : prélèvements et rejets d'eau (auparavant volontaire) (E3.16c et d) ;
- la **métrique d'intensité est supprimée** ;
- des orientations méthodologiques additionnelles sont apportées (E3. AR 4).

Autres changements sur E3

- le terme "ressources marines" ainsi que tous les sujets liés sont supprimés, dans la mesure où ils sont couverts par les autres normes environnementales ;
- le périmètre de l'"eau" est clarifié : il inclut désormais l'eau douce et d'autres types d'eau (eau saumâtre par exemple), ainsi que différentes sources (eau de surface, souterraine, mer, eau de mer, eau produite, "third party water"), contre uniquement eau de surface et souterraine dans le "set 1" des ESRS (draft E3.7).

3.4 ESRS E4 – Biodiversité

Le projet de la Commission introduit des allègements mineurs.

E4-1 Plan de transition pour la biodiversité et les écosystèmes

La publication du plan de transition est requise dès lors que l'entreprise dispose d'un plan et que ses caractéristiques clés ont été rendues publiques (auparavant volontaire). L'entreprise publie alors les caractéristiques clés du plan : cibles, actions clés, planification financière, gouvernance, ainsi qu'une explication de l'évolution attendue de la stratégie et du business model en cohérence avec l'objectif global d'arrêt et d'inversion de la perte de biodiversité (draft E4.11, AR 1).

E4-2 Politiques

La notion de proximité ("near") d'une zone sensible pour la biodiversité est maintenue, avec une clarification : "near" se détermine en définissant la zone d'influence du site, qui peut s'apprécier au regard de **distances tampons spécifiques à l'activité** (draft E4.13b, AR 5).

E4-5 Métriques

- les métriques volontaires sont supprimées et consolidées dans



une exigence générique unique : "publier les métriques liées aux impacts matériels sur la biodiversité et les écosystèmes" (draft E4.20) ;

- possibilité de publier l'information sur la base de groupes de sites agrégés pertinents (draft E4. AR 8 et principes d'ESRS 1) ;
- le périmètre de reporting des sites correspond aux "own operations" et la référence au contrôle opérationnel est supprimée (draft E4.13b, 19) ;
- les exigences de publication relatives à l'analyse de résilience sont supprimées.

3.5 ESRS E5 – Économie circulaire

La Commission propose un certain nombre de simplifications et notamment un focus sur les matériaux et produits clés.

E5-4 Resource inflows

- Les informations à publier sont limitées aux "key materials" (KM) c'est-à-dire aux matériaux essentiels au processus de fabrication et à la livraison des produits et services, identifiés via un "managerial assessment". L'entreprise doit fournir une description concise des **KM** et identifier les éventuelles **matières premières critiques et matières premières stratégiques** (draft E5.13a, Glossaire) ;
- **Les métriques sont modifiées :**
 - le poids total des KM utilisés est à publier, accompagné d'une ventilation par KM exprimée en poids ou en pourcentage du poids total (draft E5.13b et c) ;
 - **le point de donnée sur le poids des matériaux biologiques est supprimé ;**
 - les ressources secondaires utilisées doivent être indiquées, exprimées en poids ou en % du poids total des KM (draft E5.13d).

E5-5 Resource outflows – Produits

Les informations à publier sont allégées :

- **indicateurs à fournir limités aux "key products"**, c'est-à-dire les **produits clés** essentiels à la création de valeur de l'entreprise ou à l'objectif stratégique identifié par une évaluation managériale (draft E5.15, Glossaire) ;
- **informations qualitatives ou quantitatives** à fournir sur la durabilité et la réparabilité des produits clés (draft E5.15b) ;
- **le taux de recyclabilité prévue** pour les produits clés et leur emballage (vs. taux de contenu recyclable dans les produits et emballages) (draft E5.15c, Glossaire).

E5-5 Resource outflows – Déchets

Un nouveau point de donnée est introduit pour la proportion de déchets dont la destination finale est inconnue (draft E5.16e). Le point de donnée sur le **montant total et le pourcentage de déchets non recyclés est supprimé.**

3.6 ESRS S1 – Personnel de l'entreprise

La Commission propose de nombreuses simplifications, ainsi qu'une réduction du nombre d'indicateurs pour la norme S1.

S1-5 Caractéristiques des employés et S1-7 Couverture par les conventions collectives et dialogue social

- le **seuil** d'emploi significatif dans un pays est révisé : ≥ 50 salariés et parmi les 10 plus grands pays en effectif (draft S1.20b) ;
- le calcul du **taux de turnover** est limité **aux employés permanents** uniquement ("permanent employees" ; vs "permanent, temporary and non-guaranteed hours employees") (draft S1.20d).



S1-9 Salaires décents

La méthodologie d'évaluation du salaire décent **hors UE** est revue (draft S1.29, AR 20) :

- la hiérarchie dans la détermination du benchmark est supprimée ;
- **deux options sont** offertes pour déterminer le benchmark à utiliser, toutes deux alignées avec les principes de l'OIT sur l'estimation d'un salaire vital :
 - le salaire minimum adéquat fixé par la législation ou par la négociation collective, permettant d'assurer un niveau de vie décent, sous réserve qu'il soit confirmé par un calcul conforme aux principes de l'OIT relatifs à l'estimation d'un salaire vital ;
 - ou toute estimation de salaire vital, y compris celles produites par une institution mandatée par les autorités publiques du pays dans lequel les travailleurs sont basés, dès lors qu'elle prend en compte les principes de l'OIT en matière d'estimation du salaire vital ;
- l'entreprise doit désormais publier le benchmark utilisé pour déterminer le salaire décent, ainsi **qu'une indication des pays concernés**, dans une logique de transparence et de comparabilité.

S1-13 Métriques santé et sécurité

- le nombre **de décès liés à des maladies professionnelles enregistrables** ainsi que le nombre de **jours perdus** liés à des accidents et maladies professionnelles ne sont publiés que **pour les employés** (les non-employés et autres travailleurs sur sites sont exclus) (draft S1.37b et e) ;
- le nombre de jours perdus est calculé uniquement pour les accidents et maladies professionnelles enregistrables (les jours perdus liés aux décès sont supprimés) (draft S1.37e).

S1-15 Métriques de rémunération – Gender Pay Gap

- le montant à présenter reste un **montant consolidé non ajusté** (identique au “set 1” des ESRS) (draft S1.41a, AR 32) ;
- un nouveau paragraphe introduit la possibilité pour l'entité de fournir un “gender pay gap” ajusté (**en plus** de l'indicateur non ajusté ; par catégorie d'employés par exemple ou par pays) pour apporter des informations contextuelles et compléter le “gender pay gap” non ajusté (draft S1. AR 33).

Autres points de données supprimés dans S1

Le projet d'acte délégué propose de supprimer un certain nombre de points de données initialement prévus dans la norme S1 :

- **S1-6 Caractéristiques des non-employés** : le DR est **réduit à un seul point de donnée** — le nombre total de non-employés (draft S1.22) ;
- **S1-8 Métriques de diversité** : la publication de la ventilation **par âge est supprimée** ;
- **S1-10 Protection sociale** : les événements majeurs de la vie sont **réduits à quatre** ; la retraite est supprimée et le congé parental est remplacé par le **congé maternité** (draft S1.31) ;
- **S1-14 Équilibre vie professionnelle / vie privée** : la publication est limitée à la **part des employés ayant droit** à un congé familial (suppression du pourcentage de salariés en ayant fait usage et de la ventilation par genre) (draft S1.39).



S1-16 Incidents de discrimination et autres incidents en matière de droits humains :

- la notion d'incidents "**severe**" est supprimée et remplacée par celle d'incidents "**substantiated**" (draft S1.43a et b) ;
- les procédures concernées sont limitées aux procédures "**ongoing**" (draft S1. AR 36 et 37) ;
- l'obligation de publication est désormais explicitement limitée aux incidents avérés ("substantiated"), avec une définition associée du terme "substantiated" (draft S1 AR 36 et 37). Cela signifie que la définition des incidents à inclure demeure relativement large avec les procédures judiciaires et non judiciaires en cours, ainsi que "d'autres incidents", y compris ceux identifiés via les propres processus internes de l'entité. En revanche, il est désormais clairement explicité que seuls les cas avérés enregistrés par l'entité sont inclus, et que tous les cas ne sont pas nécessairement avérés. Un cas est considéré comme avéré lorsqu'il est étayé par des informations objectives, factuelles et vérifiables.

Autres évolutions dans la norme S1

- les DRs sur les actions sont enrichis : élargissement du périmètre des "key actions" par l'ajout des verbes d'action "**bringing impacts to an end**" et "**minimizing**", en plus de prévenir, atténuer et remédier (draft S1.17a) ; affinement de la typologie du lien entre actions et impacts par le remplacement de "**direct linkage**" par "**other connection**" (draft S1. AR 4) ;
- les politiques en matière de droits humains sont supprimées des normes sociales et centralisées dans la norme ESRS 2 (draft ESRS 2.43).

3.7 ESRS S2 Travailleurs dans la chaîne de valeur, S3 Communautés affectées et S4 Consommateurs et utilisateurs finaux

Les normes S2, S3 et S4 sont rationalisées selon une logique cohérente avec celle de la norme S1, et les redondances sont réduites. Plusieurs évolutions méritent d'être soulignées :

- les politiques en matière de droits humains sont supprimées des normes sociales et centralisées dans la norme transversale ESRS 2 ;
- les DRs sur les actions (draft S2/S3/S4-3) :
 - élargissent le périmètre des "key action" par l'ajout des verbes "**bringing impacts to an end**" et "**minimizing**", en plus de prévenir, atténuer et remédier ;
 - affinent la typologie du lien entre actions et impacts en remplaçant "**direct linkage**" par "**other connection**" ;
 - ne se réfèrent plus aux "severe human rights incidents" mais aux "human rights incidents" ;
 - clarifient le périmètre des incidents en matière de droits humains : les procédures sont désormais limitées aux procédures "**ongoing**" et la publication est explicitement limitée aux instances "**substantiated**", avec une définition claire de ce terme.



3.8 ESRS G1 – Conduite des affaires

La norme G1 est **réorganisée en sections claires**, selon la même structure que les autres normes thématiques : **policies, actions, targets, metrics**.

G1-2 Actions liées à la conduite des affaires et G1-4 Métriques liées à la corruption et aux pots-de-vin

Les disclosures sont **regroupés et rationalisés**, qu'il s'agisse de la formation à l'anti-corruption (draft G1.9b) ou des métriques telles que le nombre de condamnations et de sanctions, dont les amendes totales pour violation de la législation anti-corruption (draft G1.12). Les périmètres des informations relatives aux **"condamnations", "amendes" et "sanctions"** sont clarifiés (draft G1. AR 5 et 6).

G1-5 Métriques relatives à l'influence politique, y compris les activités de lobbying

La valeur monétaire totale des **contributions politiques** financières et en nature de l'entité doit désormais être publiée de manière « **désagrégée** » (vs. "agrégée" dans le "set 1"), par pays ou zone géographique lorsque pertinent, ainsi que par type de bénéficiaire (draft G1.14).

G1-6 Métriques relatives aux pratiques de paiement

- la métrique sur le délai moyen de paiement d'une facture est supprimée ;
- des précisions sont apportées concernant les PME :
 - description des conditions de paiement standard appliquées aux fournisseurs par catégorie, et spécifiquement aux PME lorsqu'elles diffèrent de celles applicables aux autres fournisseurs (draft G1.18a) ;

- Publication d'une métrique "entity-specific" sur les retards de paiement aux PME lorsqu'elle est matérielle (draft G1. AR 10).

4. Prochaines étapes

Le projet d'acte délégué a fait l'objet d'une consultation publique qui s'est terminée le 3 juin 2026. La date de publication de l'acte délégué des normes révisées n'est pas encore connue mais elle pourrait avoir lieu autour du 30 juin 2026. L'acte sera ensuite soumis à une période d'examen par le Parlement et le Conseil de l'UE de 2 mois, renouvelable une fois ("scrutiny period"). A l'issue de cette période et en l'absence d'opposition du Parlement et/ou du Conseil de l'UE, l'acte délégué sera définitivement adopté et publié au JOUE. **Les ESRS révisées seront applicables en 2028 sur l'exercice FY2027 avec la possibilité pour les entreprises de les appliquer de manière anticipée dès 2027 sur l'exercice FY2026.**

Nos actualités



Abonnez-vous aux actualités sur le reporting de durabilité
Newsletters, Alertes techniques, webcasts PwC, ...

Je m'abonne



Faites de la durabilité un moteur de performance
Découvrez nos offres et expertises en développement durable

Découvrez nos offres



Nous contacter



Anne Lenglet
Associée
PwC France et Maghreb

Contacteur Anne



Axelle Vigne
Directrice
PwC France et Maghreb

Contacteur Axelle



Lisa Merillat
Senior Manager
PwC France et Maghreb

Contacteur Lisa