

Louvain School of Management

Les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) sont-ils compatibles avec les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS) ?
Étude de cas de la SNCB

Auteur : Adrien Belle
Promoteur·rice(s) : Yves De Rongé
Année académique 2022-2023
Master [120] en sciences de gestion, à finalité spécialisée (horaire de jour)

Je tiens à exprimer ma sincère gratitude envers ceux qui m'ont soutenu tout au long de ce travail.

En premier lieu, je remercie mon promoteur, Monsieur Yves de Rongé, pour sa disponibilité tout au long de cette aventure. Son soutien et ses conseils précieux ont largement contribué à la qualité de ce travail.

Un grand merci à l'équipe CSR de la SNCB, notamment à Amélie De Boel, Alain Dupont et Jeroen Alting von Geusau, pour leur accueil et leur aide précieuse dans le cadre de cette étude de cas.

Je souhaite également remercier tous les intervenants qui ont accepté de participer à des entretiens pour ce travail. Leurs insights, leurs commentaires critiques et leur expertise ont été essentiels pour approfondir mon analyse.

Enfin, je tiens à exprimer ma gratitude à tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail. Merci pour votre soutien et votre encouragement.

Table des matières

1	<i>Introduction</i>	1
2	<i>Revue de littérature – Le reporting de durabilité</i>	3
2.1	Le développement du reporting de durabilité	3
2.1.1	L'origine	3
2.1.2	Les limites du reporting de durabilité	4
2.1.3	Les lignes directrices	6
2.1.4	Obligation de reporting de durabilité	6
2.1.5	Effets de l'obligation de reporting non financier	8
2.2	Global Reporting Initiative (GRI)	10
2.2.1	Évolution de l'utilisation de l'outil GRI	11
2.2.2	Limites du reporting GRI	12
2.3	European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	13
3	<i>Compatibilité entre les normes GRI et ESRS</i>	16
3.1	Écarts entre les normes GRI et ESRS	16
3.1.1	Double matérialité	16
3.1.2	Assurance de reporting	19
3.1.3	Exigences de rapport sur la chaîne de valeur	21
3.2	Similarités entre les normes GRI et ESRS	23
3.2.1	Interopérabilité entre les normes ESRS et GRI	23
3.2.2	Architecture et exigences des normes	24
3.2.3	Processus d'engagement des parties prenantes	37
4	<i>Présentation de la SNCB</i>	38
4.1	La problématique de reporting de durabilité	38
4.2	La société	38
4.3	La durabilité au sein de la SNCB	39
4.3.1	Stratégie et plan d'action	39
4.3.2	Département Sustainability & CSR	41
5	<i>Préliminaires</i>	42
5.1	Question de recherche	42
5.1.1	Explication de la question de recherche	42
5.1.2	Pertinence	42
5.2	Méthodologie	43
5.3	Présentation des intervenants	44
5.3.1	Jeroen Alting von Geusau	44
5.3.2	Dirk Le Roy	44
5.3.3	Véronique Graham	44
5.3.4	Grégory Gillain	45
5.3.5	Anne-Laure Castel	45
5.3.6	X (Anonyme)	45
5.4	Engagement et immersion dans la mise en place du reporting GRI de la SNCB	46
6	<i>Analyse de la norme GRI 302 : Energie 2016 de la SNCB</i>	47
7	<i>Analyse thématique des interviews</i>	51

7.1	Les similarités principales entre les deux normes	51
7.2	Les écarts principaux entre les deux normes	52
7.3	La SNCB a fait un choix judicieux	54
7.4	Les risques de ce choix	56
7.5	Les challenges principaux liés à la transition de la GRI vers les ESRS	57
7.6	Les idées pour une transition réussie	57
8	<i>Discussion et conclusion de l'analyse</i>	60
9	<i>Conclusion</i>	64
10	<i>Bibliographie</i>	66
11	<i>Annexes</i>	75
11.1	Guides d'entretien	75
11.1.1	Guide d'entretien de Jeroen Alting Von Geusau	75
11.1.2	Guide d'entretien des experts en durabilité	76
11.2	Retranscriptions interviews	76
11.2.1	Interview de Jeroen Alting Von Geusau	76
11.2.2	Interview de Dirk Le Roy	80
11.2.3	Interview de Véronique Graham	84
11.2.4	Interview de Grégory Gillain	87
11.2.5	Interview de Anne-Laure Castel	90
11.2.6	Interview de X (Anonyme)	95
11.3	Rapport de la SNCB sur la norme GRI 302 – Energie	100

1 Introduction

La durabilité et la responsabilité sociale des entreprises sont au cœur de nombreux débats contemporains. Ces sujets cruciaux ne se limitent plus à des discours éthiques mais se matérialisent dans des actions concrètes, y compris dans la manière dont les organisations communiquent sur leurs performances. L'importance de la transparence et de l'intégrité des informations publiées a conduit à l'élaboration de normes de reporting telles que les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) et les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (European Sustainability Reporting Standards - ESRS).

La Global Reporting Initiative est un cadre international offrant des directives pour le reporting de durabilité, largement reconnues et utilisées par les organisations pour communiquer l'impact de leurs activités sur des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance. D'autre part, l'Union européenne (UE) a introduit les ESRS à travers la Directive sur le Reporting de Durabilité d'Entreprise (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD). Ces nouveaux standards sont censés fournir un cadre plus unifié et conforme aux politiques de l'Union européenne en matière de développement durable et de transparence. À partir de 2025, les ESRS deviendront obligatoires pour certaines entreprises au sein de l'UE.

Le cadre théorique de ce mémoire se situe à l'intersection de plusieurs domaines de recherche, notamment la gestion de la durabilité, le reporting d'entreprise et la gouvernance d'entreprise. C'est dans ce contexte que se pose la question centrale de ce mémoire : "Les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) sont-ils compatibles avec les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS) ? Étude de cas de la SNCB".

La méthodologie de ce mémoire repose sur une approche mixte, alliant des éléments qualitatifs et une analyse approfondie des normes elles-mêmes. D'une part, une étude qualitative a été menée à travers des entretiens individuels avec des acteurs clés impliqués dans le processus de reporting de durabilité. D'autre part, une analyse des normes GRI et ESRS a été réalisée à travers un examen approfondi des documents officiels et des lignes directrices

associés à chaque norme. En combinant ces deux approches, la méthodologie de cette recherche offre une vue d'ensemble complète et nuancée de la compatibilité entre le reporting GRI et les standards ESRS.

L'objectif principal de ce mémoire est de sonder la compatibilité entre les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) et les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS). L'attention est spécifiquement portée sur les implications de cette compatibilité pour les entreprises qui envisagent de faire la transition entre ces deux cadres de reporting en matière de durabilité. De plus, ce travail a pour ambition de porter un éclairage critique sur le choix stratégique de la Société Nationale des Chemins de fer Belges (SNCB) qui a opté pour les standards GRI pour son premier rapport en 2023, alors que les ESRS deviendront obligatoires à partir de 2025.

Ce mémoire se structure en plusieurs sections essentielles. La première partie comprend une analyse approfondie de la littérature existante sur le reporting de durabilité, les standards GRI et ESRS et leur compatibilité, posant ainsi le cadre théorique de la question de recherche. Ensuite, une présentation de la SNCB est réalisée, mettant en avant sa stratégie de durabilité. La troisième partie détaille la question de recherche, son contexte et sa pertinence, suivie d'une explication détaillée de la méthodologie de recherche utilisée. L'étude se poursuit avec une analyse précise de la norme GRI 302 : Énergie 2016 appliquée par la SNCB, mise en comparaison avec les attentes de la norme environnementale ESRS E1. Cette analyse est complétée par l'examen des entretiens menés avec les principaux intervenants de la SNCB et les experts du domaine de la durabilité. Pour conclure, le mémoire met en lumière les résultats de la recherche, les implications de ces résultats et propose des recommandations pertinentes pour la SNCB ainsi que pour d'autres organisations confrontées à des choix similaires en matière de reporting de durabilité.

2 Revue de littérature – Le reporting de durabilité

Ce chapitre est dédié à la revue de littérature concernant le reporting de durabilité. Il vise à approfondir notre compréhension du développement de ce type de reporting, en se penchant sur son origine, ses limites, les différentes lignes directrices existantes ainsi que l'impact de l'obligation de reporting non financier. L'attention sera ensuite portée sur deux normes spécifiques de reporting de durabilité : la Global Reporting Initiative (GRI) et les European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Chaque section de ce chapitre contribue à fournir un cadre solide pour notre analyse ultérieure de la compatibilité entre les normes GRI et ESRS.

2.1 Le développement du reporting de durabilité

2.1.1 L'origine

Le reporting de durabilité s'est développé parallèlement à la prise de valeur des notions de Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) et de performance à triple résultat (Triple Bottom Line - TBL). (Skouloudis et al., 2010). Le "reporting non financier" ou "reporting du durabilité" répond à l'idée selon laquelle les entreprises doivent rendre des comptes non seulement aux investisseurs mais aussi aux parties prenantes et à la société dans son ensemble (Kaliga & Oberdieck, 2020). Il vise à partager des informations avec un public plus diversifié, allant au-delà des investisseurs, en fournissant une gamme d'informations plus étendue. Alors qu'auparavant la théorie soutenue par Friedman (1962) était centrée uniquement sur les actionnaires où « la plus grande responsabilité d'une entité réside dans la satisfaction des actionnaires », la perspective est désormais plus inclusive et prend en compte les intérêts d'un ensemble plus vaste de parties prenantes et ce, de façon plus équilibrée (Gray, 2006).

Un nombre croissant d'entreprises fournissent des informations sur leurs activités non financières en adoptant des pratiques de reporting de durabilité (de Villiers et Alexander, 2014). Cette tendance positive s'explique par le fait que les parties prenantes examinent de plus en plus attentivement le comportement social et environnemental des entreprises (Michelon et al., 2015). En effet, les parties prenantes (clients, fournisseurs, employés,

communautés et autres groupes sociaux) attendent un niveau de responsabilité plus élevé et exigent une description plus complète des impacts, des risques et des performances des entreprises (Kaptein et van Tulder, 2003). Selon Kaptein et van Tudler (2003): « Dans le passé, les entreprises pouvaient répondre aux questions des parties prenantes en leur disant simplement "faites-moi confiance". Mais aujourd'hui, les parties prenantes demandent à l'unisson "montrez-moi" ».

Ce changement dans le monde des affaires est également étroitement lié à la tendance croissance d'investissements durables. Les informations accessibles au public sur des sujets tels que les performances environnementales et sociales, la qualité de la gestion ou la transparence de la gouvernance interne sont désormais vitales pour les investisseurs et les actionnaires afin qu'ils puissent prendre des décisions en toute connaissance de cause (Holland et Foo, 2003). Plus précisément, les investisseurs s'intéressent de plus en plus aux informations non financières afin d'avoir une compréhension globale du développement, des performances, de la position et de l'impact de l'activité d'une entreprise. Ils analysent minutieusement ces informations dans le cadre de leur processus de décision d'investissement (Commission européenne, 2014).

Dès lors, la pratique du reporting non financier est apparu comme « un nouveau vecteur d'information pour les entreprises, intégrant des informations quantitatives et qualitatives sur les performances économiques, environnementales et sociales dans une seule publication ou un seul document » (Skouloudis et al., 2010).

2.1.2 Les limites du reporting de durabilité

Le reporting de durabilité a été critiqué pour certains points. Premièrement, les informations étant souvent divulguées dans une démarche volontaire, un manque de comparabilité réel est déploré par les investisseurs. Une enquête de McKinsey révèle que les investisseurs éprouvent des difficultés à utiliser les informations sur le développement durable des entreprises pour leur prise de décisions. Cela est dû à l'absence de normes uniformes pour ces informations, contrairement aux données financières. Malgré plusieurs cadres et normes existants, les entreprises les appliquent de manière diverse, ce qui complique la tâche des investisseurs

lorsqu'ils essaient de comparer les performances en développement durable entre différentes entreprises (Bernow et al., 2019).

Ensuite, en 2017, le Sustainability Accounting Standards Board (SASB) a signalé que près de 50% des entreprises enregistrées auprès de la Securities and Exchange Commission (SEC) incluaient des informations de durabilité de nature générique ou « passe-partout » dans leurs rapports (SASB, 2017). L'utilisation de langage « passe-partout » se réfère à des déclarations générales, souvent sous forme verbale, qui ne prennent pas en compte les spécificités de l'entreprise ou de sa situation. En conséquence, ces déclarations n'apportent pas d'informations utiles aux parties prenantes de l'entreprise. (Lang et Still-Lawrence, 2015). Ce langage peut être employé comme une stratégie d'esquive, permettant aux entreprises de respecter formellement les normes de RSE sans refléter réellement leurs actions. Ce phénomène est également courant dans les rapports financiers. L'utilisation excessive de ce langage transforme les rapports en documents de conformité plutôt qu'en moyens de communication et peut masquer des informations plus pertinentes (Christensen et al. 2018).

Un autre problème majeur lié à la divulgation d'informations non financières est l'écoblanchiment (greenwashing). Fiechter, Hitz et Lehmann (2022) le définissent comme « un terme général qui désigne les activités visant à améliorer la réputation des entreprises en matière de RSE au-delà de leurs réalisations réelles dans ce domaine ». Le greenwashing peut prendre différentes formes. D'une part, il peut désigner des stratégies de communication qui visent à embellir et à présenter sous un jour favorable l'image de l'entreprise en termes de RSE aux yeux des parties prenantes externes (Shi et al., 2020). Par exemple, les entreprises peuvent choisir d'augmenter simplement leurs informations sur la RSE sans mener en parallèle de nouvelles activités de RSE (Fiechter et al., 2022). D'autre part, le greenwashing peut servir de désignation pour des stratégies d'investissement où les entreprises mettent en œuvre des initiatives RSE à faible coût, qui, en réalité, ont un impact minime sur l'amélioration de leurs véritables performances en matière de RSE (Wu et al., 2020). Par exemple, une entreprise pourrait affirmer publiquement que la RSE est devenue une priorité, sans pour autant pousser sa direction à intensifier les efforts en RSE ou à adopter des politiques spécifiques pour atteindre cet objectif (Fiechter et al., 2022).

2.1.3 Les lignes directrices

En raison du besoin croissant d'informations, diverses organisations ont commencé à fournir des lignes directrices volontaires en matière d'information RSE dans le but d'améliorer ou d'unifier les pratiques d'information (Christensen et al, 2021).

Une étape importante dans la pratique de reporting non financier a été franchie en 2000, lorsque la GRI a publié ses premières lignes directrices pour l'établissement de rapports sur le développement durable. Les normes de la GRI créent un langage commun pour les organisations et les parties prenantes grâce auquel les impacts économiques, environnementaux et sociaux des organisations peuvent être communiqués et compris. (GRI, 2016). Le sujet de la Global Reporting Initiative sera approfondi dans un point futur (cfr 2.2). À la suite de la crise financière, des cadres et des standards inédits ont vu le jour pour assister les entreprises et leurs investisseurs dans la compréhension des risques et bénéfices liés aux facteurs extra-financiers. Par exemple, le Conseil International pour les Rapports Intégrés (International Integrated Reporting Council - IIRC) promeut la fusion des rapports financiers et extra-financiers, le Sustainability Accounting Standards Board (SASB) repère les facteurs de durabilité essentiels dans divers secteurs et le Projet Embankment pour un Capitalisme Inclusif rassemble des investisseurs et des entreprises afin d'établir un ensemble de critères pragmatiques pour évaluer et mettre en évidence la valeur à long terme au sein des marchés financiers (Bernow et al., 2019).

2.1.4 Obligation de reporting de durabilité

Simultanément, de nombreuses juridictions ont mis en œuvre des exigences en matière d'information obligeant les entreprises à divulguer des informations non financières. Dans le cadre de cette discussion concernant les exigences de divulgation d'informations non financières, il convient de souligner que l'attention sera spécifiquement portée sur le contexte européen.

En 2014, l'Union européenne a adopté la directive 2014/95 ou directive sur l'information non financière (Non-Financial Reporting Directive - NFRD), qui impose à certaines grandes

entreprises de divulguer des informations non financières et sur leur politique en matière de diversité. La directive NFRD, qui réforme la directive comptable 2013/34/UE, est entrée en vigueur dans tous les États membres de l'UE en 2018. À compter de cette date, elle a imposé aux grandes entreprises de publier certaines informations sur la manière dont elles opèrent et gèrent les défis sociaux et environnementaux (Commission européenne, 2014).

Par cette directive, l'objectif déclaré de l'UE était d'accroître la transparence des entreprises en matière de RSE pendant ce mandat, comme indiqué dans le considérant 1 de la directive 2014/95. La directive sur la RSE indique également que le régulateur de l'UE considèrerait ce mandat comme un outil politique visant à encourager les entreprises à mener des activités de RSE plus importantes. En effet, selon le considérant 3 de la même directive, la divulgation d'informations non financières est essentielle pour faciliter la transition vers une économie mondiale durable, elle permet également de mesurer, de suivre et de gérer les performances des entreprises ainsi que leur impact sur la société (Commission Européenne, 2014). Fiechter et al (2022) ont avancé que l'obligation de reporting non financier via la directive NFRD a eu les effets escomptés : une transparence plus importante et une hausse des activités RSE de la part des entreprises (cfr 2.1.5).

Aujourd'hui, en Europe, une nouvelle directive a vu le jour, à savoir la Directive sur le Reporting de Durabilité d'Entreprise ou CSRD. La CSRD a été adoptée en avril 2021 et mise en application le 5 janvier 2023, améliorant et mettant à jour les règles concernant les données sociales et environnementales que les entreprises doivent divulguer. Ces nouvelles règles s'assureront que les investisseurs et les autres parties intéressées disposent des informations nécessaires pour évaluer les risques d'investissement liés au changement climatique et à d'autres problèmes de développement durable. En outre, ces règles favoriseront la transparence des impacts des entreprises sur les personnes et l'environnement (Commission européenne, s.d.).

Alors que la directive NFRD, dans son article 1, précise que les entreprises peuvent préparer leurs rapports non financiers en utilisant les cadres nationaux ou internationaux existants tels que les normes élaborées par la Global Reporting Initiative (Commission européenne, 2014), la nouvelle directive CSRD impose la conformité à des normes. En effet, les entreprises

soumises à la CSRD devront présenter leurs rapports conformément aux normes européennes d'information sur le développement durable (ESRS). Ces normes, encore en phase de projet, ont été élaborés par le Groupe Consultatif Européen sur l'Information Financière (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) (EFRAG, s.d.). Ces normes s'adaptent aux politiques de l'UE tout en s'appuyant et en contribuant aux initiatives internationales de normalisation (Commission européenne, s.d.). Le sujet des normes ESRS sera approfondi dans un point futur (cfr 2.3).

Les dispositions de la CSRD s'appliquent à toutes les grandes sociétés cotées en bourse (à l'exception des microsociétés) qui remplissent au moins deux des trois critères suivants (EY, 2022) :

- a. Total du bilan supérieur à 20 millions d'euros
- b. Chiffre d'affaires net supérieur à 40 millions d'euros
- c. Nombre moyen de salariés au cours de l'exercice supérieur à 250

La proposition de la CSRD s'applique aux exercices commençant le/à partir du 1er janvier 2023 mais sur base de la dernière communication du Conseil de l'Union européenne, des délais de mise en œuvre par les entreprises sont ainsi proposés (EY, 2022) :

- 1er janvier 2024 pour les entreprises déjà soumises à la directive sur les rapports non financiers (déclaration en 2025 sur la base des données de 2024)
- 1er janvier 2025 pour les grandes entreprises qui ne sont pas encore soumises à la directive sur les rapports non financiers (déclaration en 2026 sur la base des données de 2025)
- 1er janvier 2026 pour les petites et moyennes entreprises cotées en bourse, les établissements de crédit de petite taille et non complexes ainsi que les captives d'assurance (déclaration en 2027 sur la base des données de 2026)

2.1.5 Effets de l'obligation de reporting non financier

La recherche conduite par Christensen et al. (2021) met en évidence que l'imposition de reporting en matière de RSE contribue significativement à l'amélioration de la transparence dans la divulgation d'informations destinées aux investisseurs et autres parties prenantes.

Cela est particulièrement remarquable pour les entreprises qui, antérieurement, ne se conformaient pas pleinement aux réglementations existantes.

Fiechter et al. (2022) ont approfondi cette thématique en analysant spécifiquement l'impact de la directive européenne NFRD (Directive 2014/95/EU) sur la transparence des entreprises en matière de RSE. Leurs recherches démontrent un effet positif de cette directive sur la qualité du reporting RSE des entreprises au sein de l'Union européenne, se traduisant par une amélioration de la portée des rapports, de la comparabilité internationale et de la crédibilité.

Dyrenge, Hoopes et Wilde (2016) ont mis en évidence que l'activisme des parties prenantes telles que les ONG peut pousser les entreprises à intensifier leurs rapports RSE en réaction à des réglementations telles que la directive NFRD. Ce constat est soutenu par un exemple de 2016 où l'ONG allemande Hans Böckler Stiftung a publié un document exerçant une pression sur les entreprises allemandes pour améliorer leur reporting en matière de RSE (Hans Böckler Stiftung, 2016).

En ce qui concerne l'impact des obligations de reporting sur les activités réelles de RSE des entreprises, Chen et al. (2018) ont démontré que les entreprises répondent à la pression des parties prenantes en ajustant leurs activités RSE. Elles modifient ainsi leur comportement suite à des actions telles que la dénonciation publique par la presse, une demande défavorable de la part des consommateurs, ou la réduction de contrats de la part des entreprises clientes (Dyck, Volchkova et Zingales, 2008; Darendeli et al., 2021).

Pour justifier cet effet, Tomar (2021) ajoute également l'argument selon lequel les divulgations de RSE accessibles au public peuvent aider les entreprises à comparer leurs performances en matière de RSE avec celles de leurs concurrents, les incitant ainsi à améliorer leurs activités de RSE.

En termes de greenwashing, il est important de noter que les augmentations dans les activités de RSE observées à la suite de l'obligation de reporting reflètent de véritables améliorations environnementales et sociales et non des tentatives de manipulation de l'image de l'entreprise (Fiechter et al., 2022).

En synthèse, l'obligation de reporting en matière de RSE non seulement favorise la transparence des entreprises mais conduit également à des améliorations concrètes dans leurs activités de responsabilité sociétale. Cela est en partie dû à la pression des parties prenantes et à la possibilité pour les entreprises de se comparer à leurs pairs en matière de RSE.

2.2 Global Reporting Initiative (GRI)

Comme mentionné précédemment, l'article 1 de la directive NFRD précise que les entreprises peuvent préparer leurs rapports non financiers en utilisant les cadres nationaux ou internationaux existants tels que les normes élaborées par la Global Reporting Initiative (Commission Européenne, 2014).

La GRI est une ONG née en 1997 de l'association de la CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) et du PNUE (Programme des Nations Unies pour l'Environnement) (YouMatter, 2021). Elle se définit comme « une organisation internationale indépendante qui aide les entreprises et autres organisations à assumer la responsabilité de leurs impacts en leur fournissant un langage commun mondial pour communiquer ces impacts" (Global Reporting Initiative, 2023).

Les normes GRI sont conçues pour améliorer la comparabilité et la qualité des informations sur ces impacts au niveau mondial permettant ainsi une plus grande transparence et une plus grande responsabilité des organisations. Les rapports sur le développement durable fondés sur les normes de la GRI visent à fournir une représentation équilibrée et raisonnable des contributions positives et négatives d'une organisation en vue de la réalisation de l'objectif de développement durable (GRI, 2016).

Publiées pour la première fois en 2000 puis révisées en 2002 et 2006, les lignes directrices de la GRI qui ont fait l'objet en 2013 d'une édition dite G4 ont été mises à jour en octobre 2021 pour refléter de nouvelles exigences et pressions réglementaires (GRI, 2023). Comme l'a

confirmé une étude de KPMG réalisée en 2022, les normes GRI restent les normes de reporting sur le développement durable les plus largement utilisées au niveau mondial (KPMG, 2022).

2.2.1 Évolution de l'utilisation de l'outil GRI

L'utilisation de l'outil GRI a évolué pour devenir un mécanisme efficace dans le domaine de la Responsabilité Sociétale des Entreprises. Selon Olanipekun et al. (2021), il y a deux utilisations évolutives principales de cet outil : comme mécanisme de régulation et comme moyen de favoriser l'apprentissage interne sur la RSE.

D'une part, la GRI est progressivement reconnue comme un moyen de régulation des pratiques de RSE. Vigneau et al. (2015) décrivent la GRI comme une réglementation souple qui permet aux organisations d'ajuster leur niveau de conformité sans contraintes excessives. Il est intéressant de noter que, bien que l'adoption de la GRI soit initialement volontaire (Skoloudis et al., 2010), elle est utilisée pour compléter les réglementations existantes en Europe où certaines réglementations gouvernementales imposent même son utilisation. Cela renforce l'idée que la GRI est de plus en plus considérée comme un outil de régulation pour améliorer la qualité des rapports RSE (Fontanier et al., 2021).

D'autre part, la GRI sert également à favoriser l'apprentissage interne sur la RSE au sein des organisations. En effet, Vigneau et al. (2015) affirment que les outils de reporting tels que la GRI jouent un rôle essentiel dans la diffusion des connaissances sur la gestion de la RSE. Une étude menée par Heldberg et al. (2003) dans des entreprises suédoises montre que l'application régulière de la GRI peut stimuler l'apprentissage parmi les employés et autres parties prenantes, en les informant sur la RSE et en améliorant leur compréhension des pratiques liées.

En résumé, la GRI est un outil en constante évolution qui est non seulement de plus en plus utilisé comme mécanisme de régulation des pratiques de RSE mais aussi comme un moyen efficace pour stimuler l'apprentissage interne et sensibiliser les parties prenantes sur l'importance de la RSE au sein des organisations.

2.2.2 Limites du reporting GRI

Tout d'abord, il est crucial de noter que l'outil GRI accorde une attention insuffisante au rôle de la société civile dans le processus de RSE. Selon Brown et al. (2009) et Levy et al. (2010), la GRI se concentre davantage sur les intérêts des entreprises et des investisseurs, limitant ainsi la capacité des groupes de la société civile à effectuer une surveillance et un équilibrage des performances de RSE. Cela met en lumière un problème de responsabilité et d'inclusion des parties prenantes où la voix de la société civile est minimisée, ce qui peut potentiellement contribuer à un manque de progrès dans les pratiques RSE (Levy et al., 2010).

Un autre défi significatif réside dans le manque de normalisation des indicateurs utilisés par la GRI. Comme indiqué par Wang (2017), les indicateurs de la GRI ne sont pas assez standardisés, ce qui rend difficile la comparaison des rapports entre différentes organisations. Cela est exacerbé par la nature qualitative de nombreuses données requises qui sont complexes à quantifier et à standardiser. Ce manque de normalisation peut entraîner des incohérences et une absence de clarté dans les rapports, réduisant leur utilité pour les parties prenantes (Isakkson et Steimle, 2009).

Par ailleurs, la GRI ne parvient pas à couvrir de manière exhaustive tous les secteurs d'activité. L'étude de Laposa et al. (2010) a montré que la GRI ne répond pas adéquatement aux besoins spécifiques de certains secteurs, l'auteur prenant l'exemple du secteur immobilier. Ce manque de personnalisation sectorielle peut entraîner des rapports qui ne reflètent pas précisément les défis et les enjeux de RSE propres à chaque secteur (Fonseca et al., 2014).

L'absence de vérification externe constitue également un obstacle majeur. Les rapports basés sur la GRI ne subissent pas systématiquement une vérification externe rigoureuse, ce qui soulève des questions sur leur fiabilité et leur exactitude (Brown, 2009). Cette lacune ouvre la voie à des présentations potentiellement biaisées ou trompeuses des performances en matière de RSE.

De plus, le principe de matérialité, qui est un élément clé de la GRI, est sujet à des problèmes de subjectivité. Selon Fonseca et al. (2014), le principe de matérialité de la GRI permet une

grande flexibilité qui peut être exploitée pour omettre des informations ou présenter des rapports sous un jour excessivement favorable, à savoir le greenwashing. Cela peut altérer la perception des performances en matière de RSE et réduire la transparence (Hahn et al., 2014).

En outre, la complexité et le coût de la mise en œuvre de la GRI peuvent être prohibitifs pour certaines entreprises, en particulier les petites et moyennes entreprises (PME). Le processus de collecte de données, de génération de rapports et de mise en conformité avec les normes GRI peut être onéreux et nécessiter des ressources significatives (Dienes et al., 2016).

En conclusion, bien que l'outil GRI soit une initiative louable dans le domaine du reporting non financier, il est essentiel de prendre en compte ses limites et ses défis. Ces problèmes comprennent le manque de considération pour la société civile, la standardisation insuffisante des indicateurs, la couverture sectorielle incomplète, l'absence de vérification externe, les problèmes de matérialité et les contraintes en termes de coûts et de complexité. Tous ces éléments devraient être pris en compte pour améliorer la crédibilité, la transparence et l'efficacité des rapports de RSE basés sur la GRI.

2.3 European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

Comme mentionné précédemment, la Commission européenne (CE) a adopté en avril 2021 et mis en application le 5 janvier 2023 une proposition législative pour une Directive sur le Reporting de Durabilité d'Entreprise, dite CSRD, qui exige des entreprises entrant dans son champ d'application qu'elles établissent leurs rapports conformément aux ESRS (EFRAG, 2021).

Les normes ESRS s'appuient sur trois piliers : le Pacte Vert de l'Union Européenne, la collaboration internationale et l'intégration de cadres existants. En ce qui concerne le Pacte Vert, les normes ESRS ont été élaborées de manière à soutenir cette initiative de l'UE tout en s'alignant avec ses cadres de durabilité en vigueur tels que la Directive sur la divulgation d'informations en matière de finance durable (Sustainable Finance Disclosure Regulation - SFDR) et la taxonomie de l'UE. Par ailleurs, l'EFRAG a maintenu sa collaboration avec

l'International Sustainability Standards Board (ISBB), comme cela a été le cas par le passé. Cette coopération vise à assurer l'interopérabilité et à favoriser une convergence maximale entre les normes ESRS et les normes internationales de reporting financier (International Financial Reporting Standards - IFRS). En outre, l'EFRAG a harmonisé les champs couverts dans ses rapports avec ceux préconisés par la Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD). Il est également important de noter que de nombreuses exigences de divulgation dans les normes ESRS sont similaires ou dérivées des recommandations et standards élaborés par la Global Reporting Initiative (KPMG, 2022).

Les informations sur le développement durable dans l'UE ne seront pas seulement déterminées par la version finale de la CSRD et des ESRS mais aussi par le règlement de l'UE sur la taxonomie (EU Taxonomy Regulation) et la future directive sur la diligence raisonnable (CS3D - Corporate Sustainability Due Diligence Directive) en matière de développement durable des entreprises. Cet alignement avec la Taxonomie de l'UE et le CS3D facilitera notamment la cohérence et la comparabilité entre les entreprises de l'UE (EY, 2022).

La taxonomie de l'UE sert de cadre de catégorisation qui décrit les différentes activités économiques respectueuses de l'environnement. Selon la CE, ce système a le potentiel de contribuer de manière significative aux efforts de l'Union européenne pour amplifier les investissements durables et mettre en œuvre le Green Deal (Pacte Vert) européen. En offrant des définitions précises des activités économiques écologiquement durables, la taxonomie de l'UE vise à garantir la sécurité des investisseurs, à protéger les investisseurs privés contre l'écoblanchiment, à faciliter la transition des entreprises vers une approche plus respectueuse du climat, à réduire la fragmentation du marché et à orienter les investissements vers les domaines où les besoins sont les plus importants (Commission européenne, s.d).

La proposition de directive sur le devoir de diligence en matière de développement durable des entreprises (CS3D) de la Commission européenne vise à établir un cadre juridique qui oblige les entreprises, y compris les prestataires de services financiers, à démontrer leurs efforts en matière de protection de l'environnement et des droits de l'homme. Si elle est adoptée, la CS3D obligera les entreprises à identifier, prévenir, cesser ou réduire les effets réels et possibles de leurs activités sur l'environnement et les violations des droits de l'homme.

Cette obligation s'étend à leurs propres activités ainsi qu'à celles de leurs filiales et des autres entités de leur chaîne de valeur avec lesquelles elles entretiennent des relations commerciales directes et indirectes (KPMG, 2023) .

3 Compatibilité entre les normes GRI et ESRS

3.1 Écarts entre les normes GRI et ESRS

Bien que les ESRS présentent de nombreux aspects qui les distinguent des autres standards et exigences de reporting de durabilité à l'échelle mondiale, il en existe certains aspects particulièrement pertinents pour les entreprises qui réfléchissent à la manière dont elles se conformeront aux obligations auxquelles elles pourraient être confrontées. Latham et Watkins (2023) ont notamment relevé comme points majeurs : la double matérialité, les exigences de rapport sur la chaîne de valeur et l'assurance de reporting (Latham et Watkins, 2023). Cette partie vise à mettre en lumière les écarts majeurs entre les exigences des ESRS par rapport à celles de la GRI.

3.1.1 Double matérialité

Les deux normes se rapprochent dans la mesure où toutes les deux reposent sur le principe de l'identification et de l'évaluation de la matérialité. Cependant, elles diffèrent dans la manière de définir le concept : double matérialité selon les ESRS, matérialité d'impact pour la GRI.

Le concept de double matérialité, introduit par la Corporate Sustainability Reporting Directive de l'Union européenne, est un principe clé qui requiert des entreprises de communiquer des informations sur deux dimensions : la matérialité d'impact et la matérialité financière (Commission européenne, 2019).

D'après KPMG (2022), la matérialité de l'impact se concentre sur les effets significatifs, qu'ils soient réels ou potentiels, positifs ou négatifs, qu'une entreprise a sur les personnes et l'environnement. Cette évaluation inclut les impacts tout au long de la chaîne de valeur de l'entreprise et l'importance est évaluée en fonction de la gravité et de la probabilité de l'impact. Latham et Watkins (2023) soutiennent également que la double matérialité étend les frontières de la matérialité aux questions où l'entreprise exerce une influence notable sur la société sans nécessairement affecter directement ses résultats financiers.

Pour l'autre dimension, Latham et Watkins (2023) mentionnent que la double matérialité comprend des questions ayant un impact significatif sur les performances financières de l'entreprise. KPMG (2022) explique que la matérialité financière porte sur la divulgation des questions de développement durable qui peuvent avoir des effets financiers importants sur l'entreprise tels que les flux de trésorerie, la position financière ou la performance financière. L'importance relative de ces questions est évaluée en fonction de la probabilité et de l'ampleur potentielle de l'effet financier.

Il est essentiel de noter que ces deux aspects de la double matérialité sont interconnectés et comportent de nombreuses interdépendances comme indiqué par Latham et Watkins (2023). KPMG (2022) souligne également que les entreprises doivent effectuer des évaluations de l'importance relative pour les deux dimensions et signaler les questions qui sont importantes dans l'une ou l'autre dimension.

Enfin, selon l'article 19a de la CSRD, comme mentionné par Latham et Watkins (2023), les entreprises sont tenues de déposer ces informations dans le cadre de leur rapport de gestion annuel. Cela permet aux parties prenantes de comprendre comment les questions de durabilité affectent l'entreprise et comment l'entreprise elle-même affecte ces questions de durabilité.

Notons que certaines obligations d'information seront obligatoires et indépendantes de l'évaluation de l'importance relative propre à l'entreprise. Cela s'appliquerait, par exemple, à toutes les informations transversales (ESRS 2) et aux informations de l'ESRS E1 (sur le climat) ainsi qu'à certaines informations de l'ESRS S1 (sur les effectifs de l'entreprise) (KPMG, 2022).

En revanche, la GRI, selon sa définition révisée de la matérialité (GRI, 2020), aborde la matérialité d'impact sans prendre en compte la matérialité financière : "L'organisation donne la priorité aux sujets qui reflètent ses impacts les plus significatifs sur l'économie, l'environnement et les personnes, y compris les impacts sur les droits de l'homme". Désormais, le processus d'évaluation de la matérialité selon les ESRS jouera un rôle plus central : en plus de la "perspective interne" dans laquelle les organisations doivent rendre compte de leur impact sur la société et l'environnement, la "perspective externe" a été

introduite, considérant la manière dont les impacts externes pourraient affecter l'organisation.

Dans le processus de matérialité de la GRI, le point de départ pour identifier les problématiques matérielles d'une organisation est l'évaluation de l'impact que les activités commerciales de l'entreprise ont ou pourraient avoir sur l'économie, l'environnement et les personnes, incluant les droits de l'homme. La GRI insiste sur une évaluation inclusive qui ne néglige aucun type d'impact, qu'il soit opérationnel, de réputation ou financier et stipule que les impacts ne devraient pas être relégués au second plan uniquement parce qu'ils ne sont pas considérés comme ayant une signification financière. L'évaluation doit prendre en compte la gravité de l'impact négatif en fonction de son ampleur, de sa portée et de son caractère irréversible ainsi que la probabilité que l'impact se produise. En accord avec les normes universelles révisées, il est préconisé de présenter les sujets matériels sous forme d'une liste hiérarchisée mettant l'accent sur les problématiques et le seuil de reporting choisi (GRI, 2023).

Notons que, dans les cas où les ESRS ne couvrent pas entièrement certains sujets ou impacts, les entreprises peuvent utiliser les normes GRI pour combler ces lacunes et se conformer aux exigences de divulgation (GRI, 2023).

Il est également important d'évoquer qu'il existe une différence d'approche au niveau de la relation entre la double matérialité et les obligations d'information obligatoires. Les obligations d'information énoncées dans les ESRS (qu'il s'agisse des ESRS sectoriels ou des ESRS spécifiques à un secteur) sont présumées importantes. Dans les normes GRI, ce n'est le cas que pour les normes sectorielles et non pour les normes thématiques (GRI, 2022).

En conclusion, les entreprises ayant déjà élaboré un rapport GRI possèdent une base solide en termes de reporting d'impact couvrant les effets de leurs activités sur l'environnement, l'économie et la société. Cependant, pour se conformer pleinement à la double matérialité, il est impératif d'intégrer également la perspective financière dans leur étude de la matérialité. Cela implique d'évaluer comment les questions de durabilité affectent financièrement l'entreprise et de se conformer aux normes IFRS pour la divulgation des informations financières relatives à la durabilité. En combinant ces deux aspects, les entreprises seront en

mesure de satisfaire aux exigences de la double matérialité, offrant une vue complète de leur performance et de leur impact en termes de durabilité.

3.1.2 Assurance de reporting

L'un des aspects novateurs introduits par la CSRD concerne l'obligation d'assurance de reporting par une entité tierce indépendante. Selon Latham et Watkins (2023), à partir de 2025, une entité tierce indépendante devra fournir une assurance limitée concernant la conformité des rapports de l'entreprise aux exigences des ESRS ainsi que le processus utilisé par l'entreprise pour identifier les informations rapportées conformément à ces normes.

La CSRD va au-delà des normes de reporting courantes telles que la GRI en introduisant ce concept d'assurance de reporting obligatoire. En plus de cela, la CSRD donne à la Commission européenne le pouvoir d'établir des normes d'assurance spécifiques en relation avec la CSRD par le biais d'actes délégués. Jusqu'à ce que l'UE établisse de telles normes, Latham et Watkins (2023) indiquent que les États membres ont la possibilité de mettre en œuvre leurs propres normes, procédures ou exigences d'assurance au niveau national.

KPMG (2022) précise que les propositions de la CSRD exigent une assurance sur tous les sujets, à commencer par une assurance limitée à partir de la date du rapport initial, avec l'ambition de passer à une assurance raisonnable à une date ultérieure. De plus, il est donné aux États membres la possibilité de permettre que l'assurance sur les rapports de développement durable soit distincte de l'audit des états financiers, c'est-à-dire qu'elle puisse être effectuée par un auditeur distinct ou un fournisseur d'assurance indépendant.

Il est important de noter que l'assurance limitée telle que définie par KPMG (2022) est un niveau d'assurance qui est jugé significatif pour les utilisateurs ciblés sur la base d'un jugement professionnel. Elle conduit à une conclusion négative, c'est-à-dire que rien d'anormal n'a été découvert lors de l'examen. En revanche, l'assurance raisonnable nécessite que le fournisseur d'assurance obtienne des preuves suffisantes et appropriées pour conclure que les informations sur le développement durable sont préparées en conformité avec les critères d'information applicables, ce qui conduit à une conclusion positive.

Cet accent mis sur l'assurance de reporting dans les normes de la CSRD représente une avancée significative par rapport aux autres normes de reporting telles que la GRI car il renforce la crédibilité et la fiabilité des informations de développement durable rapportées par les entreprises.

Alors que les directives de la GRI offrent un cadre que les entreprises peuvent utiliser pour renforcer la crédibilité de leurs rapports de durabilité, elles n'imposent pas l'assurance de reporting. Comme décrit à la Section 5 de la Norme GRI 1, les entreprises sont encouragées à aligner leur rapport de durabilité avec d'autres types de rapports, en utilisant diverses méthodes pour renforcer leur crédibilité. Ces méthodes peuvent aller des contrôles internes à une fonction d'audit d'interne qui aide à la gestion des risques. Cependant, ces mesures ne sont pas obligatoires bien qu'elles soient vivement recommandées par la GRI pour maintenir un haut niveau de transparence et d'authenticité dans les rapports de durabilité (GRI, 2023).

De plus, les directives de la GRI suggèrent également de rechercher une assurance externe pour les rapports de durabilité. Bien que ce ne soit pas une exigence pour rapporter selon les normes de la GRI, il est recommandé que les organisations fassent des efforts pour valider de manière externe leurs rapports de durabilité. Comme indiqué dans la section 2-5 de la GRI 2, les organisations devraient divulguer des informations sur leurs politiques et pratiques concernant l'assurance externe. Cela inclut la spécification des aspects de leur rapport qui ont été assurés de manière externe et la base de cette assurance. L'assurance externe offre une validation supplémentaire des informations rapportées par l'entreprise, assurant son alignement avec les normes de rapport. Elle offre une couche supplémentaire de confiance dans la qualité des données rapportées et renforce la confiance des parties prenantes dans les informations présentées (GRI, 2023).

En 2009, déjà, Brown avait relevé que les rapports basés sur la GRI ne subissaient pas systématiquement une vérification externe rigoureuse, ce qui soulève des questions sur leur fiabilité et leur exactitude (Brown, 2009).

En revanche, les directives des ESRS rendent cette pratique obligatoire pour toutes les organisations. Cela signifie que, tandis que la GRI propose des options et des recommandations pour renforcer la crédibilité, les ESRS imposent l'assurance limitée d'une entité tierce indépendante pour améliorer la précision et la fiabilité des rapports de durabilité.

3.1.3 Exigences de rapport sur la chaîne de valeur

L'une des innovations majeures introduites par les normes CSRD qui la distingue des autres standards, notamment la GRI (Global Reporting Initiative), concerne l'exigence de rapport sur la chaîne de valeur de l'entreprise. Selon Latham et Watkins (2023), les entreprises sont désormais tenues de communiquer non seulement sur leurs activités internes mais également sur l'ensemble de leur chaîne de valeur. Cela implique que les entreprises doivent divulguer des informations sur les impacts matériels, les risques et les opportunités liés à leur entité, en considérant leurs relations d'affaires directes et indirectes en amont et en aval de la chaîne de valeur.

Toutefois, il est crucial de noter que la GRI encourage également les organisations à considérer leur chaîne de valeur dans le processus de détermination de la matérialité bien que cela ne soit pas formulé de manière aussi détaillée que dans les normes CSRD (GRI, 2023). La norme GRI spécifie que les organisations devraient identifier où se situent leurs impacts significatifs dans la chaîne de valeur, que ce soit à l'intérieur de l'organisation (par exemple, dans ses propres opérations) ou à l'extérieur (par exemple, chez ses fournisseurs ou chez les utilisateurs finaux de ses produits ou services). Ceci est réalisé par le processus de détermination de la matérialité. En termes de reporting, la GRI encourage les organisations à inclure des informations sur leur chaîne de valeur dans leur rapport de durabilité (GRI, 2023). Néanmoins, les ESRS vont plus loin dans leur approche de la chaîne de valeur.

L'ESRS 1 précise que les entreprises ne sont pas tenues de rendre compte de chaque entité de la chaîne de valeur, mais uniquement de celles considérées comme "matérielles" et cela sur la base de la double matérialité (Latham et Watkins, 2023). KPMG (2022) ajoute que le périmètre de reporting serait basé sur les états financiers mais élargi pour inclure les impacts matériels, les risques et les opportunités liés à la chaîne de valeur en amont et en aval. Dans

les situations où les informations de la chaîne de valeur ne sont pas disponibles, les entreprises sont encouragées à utiliser des données estimées en se basant sur toutes les informations raisonnables et justifiables.

Un élément crucial de cet élargissement des exigences de rapport réside dans l'implication des entreprises qui ne sont pas directement soumises aux exigences de la CSRD. Comme Latham et Watkins (2023) l'indiquent, cela va probablement entraîner des demandes importantes de données ESG (environnementales, sociales et de gouvernance) de la part des entreprises situées dans les chaînes de valeur étendues des entités soumises à la CSRD. Cela peut même s'étendre aux entités qui n'ont aucune opération commerciale au sein de l'Union européenne.

L'UE reconnaît que la collecte de ces informations peut présenter des défis, en particulier à court terme. Par conséquent, une période de grâce de trois ans a été intégrée dans la CSRD pour permettre aux entreprises de s'adapter à cette nouvelle exigence. Pendant cette période, les entreprises peuvent expliquer les efforts qu'elles ont déployés pour obtenir des informations sur la chaîne de valeur et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas réussi à collecter ces informations (Latham et Watkins, 2023).

De plus, KPMG (2022) explique que des mesures transitoires sont prévues dans les projets des ESRS pour les trois premières années d'application si les informations nécessaires ne peuvent être obtenues. La capacité d'obtenir ces données dépend de divers facteurs tels que les accords contractuels en place et le niveau de contrôle exercé sur la chaîne de valeur.

Cette attention accrue portée à la chaîne de valeur marque une évolution par rapport à la GRI, qui met l'accent sur les impacts matériels de l'entreprise sans nécessairement exiger un rapport détaillé sur toute la chaîne de valeur. Cela témoigne de la prise de conscience croissante de l'importance de la responsabilité étendue des entreprises et de la nécessité d'examiner l'impact de leurs activités à tous les niveaux de la chaîne de valeur.

3.2 Similarités entre les normes GRI et ESRS

L'objectif de cette section est de déterminer les points communs entre les normes GRI et ESRS. L'interopérabilité de ces normes est d'abord explorée, ce qui permet d'établir le potentiel pour leur application harmonieuse. Ensuite, les structures et exigences propres à chaque norme sont comparées pour identifier leurs similitudes. Les différences d'exigences entre les normes GRI et ESRS sont également mises en évidence à travers des tableaux comparatifs. Le processus d'engagement des parties prenantes, un élément clé de ces normes, est également examiné. Cette analyse permet de mieux appréhender la compatibilité entre ces deux sets de normes.

3.2.1 Interopérabilité entre les normes ESRS et GRI

Les normes GRI seront alignées avec les normes ESRS afin d'assurer une cohérence et une compatibilité entre les deux. La GRI s'est engagée à collaborer avec l'EFRAG pour fournir des conseils techniques sur la façon dont les entreprises peuvent adapter leurs pratiques et processus de reporting actuels basés sur la GRI pour répondre également aux exigences des ESRS (GRI, 2023). Selon Judy Kuszewski, présidente du Conseil mondial des normes de durabilité de la GRI, la collaboration s'est fondée sur l'idée que les définitions, concepts et informations à fournir seraient basés sur les normes de la GRI dans la mesure du possible. L'EFRAG a indiqué que les normes ESRS seront alignées avec les normes GRI et quand un alignement total ne sera pas possible en raison du contenu du mandat de la CSRD, elles le seront étroitement (GRI, 2023).

Des ressources de soutien seront également disponibles pour aider les entreprises à aligner leur reporting de durabilité avec les normes GRI. L'initiative prévoit à cette effet de publier des directives détaillées comprenant une cartographie des divulgations requises par les deux ensembles de normes. En outre, l'EFRAG a l'intention de publier une description détaillée de la manière dont chaque ESRS a pris en compte les divulgations correspondantes dans les normes GRI (GRI, 2023).

La Commission européenne a souligné son intention de s'appuyer sur des normes existantes afin d'assurer une comparabilité mondiale et de limiter la charge de reporting supplémentaire pour les entreprises. Cela est cohérent avec l'approche de la GRI, qui collabore également avec la Fondation IFRS. Ces collaborations visent à utiliser le pouvoir de l'information et de la transparence pour soutenir l'atteinte de résultats durables en convenant d'un ensemble de divulgations et de terminologie communes (GRI, 2023).

En résumé, l'alignement des normes GRI avec les ESRS a pour but de faciliter le processus de reporting pour les entreprises tout en assurant que les informations fournies sont complètes et utiles pour toutes les parties prenantes. Cela comprend la mise à disposition de ressources et de directives pour aider les entreprises à naviguer dans les exigences des deux ensembles de normes.

3.2.2 Architecture et exigences des normes

En octobre 2021, la Global Reporting Initiative a dévoilé une mise à jour majeure de ses normes de divulgation, le système actualisé se composant depuis lors de trois séries de normes : universelles, sectorielles et thématiques. Les normes révisées sont entrées en vigueur le 1er janvier 2023 ce qui signifie que toute entreprise publiant un rapport de développement durable depuis cette date en utilisant la GRI comme cadre doit utiliser le système de normes mis à jour (Hikari Watanabe, 2022). Dans la figure 1, ci-après est repris le système actualisé de la GRI.

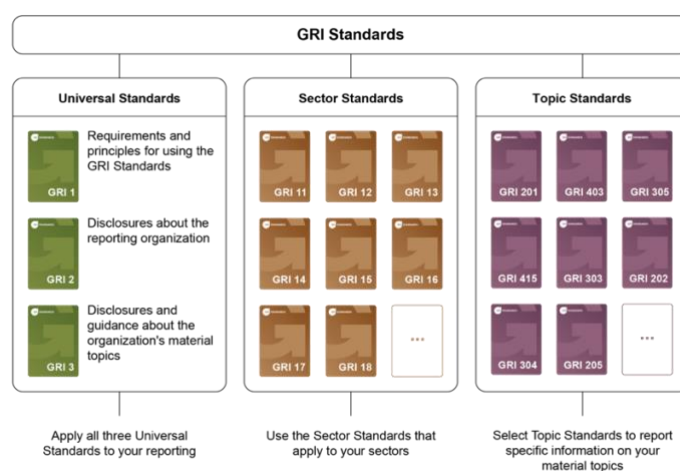


Figure 1 - Standards GRI (GRI, 2023)

Les normes GRI sont interdépendantes entre elles et fondées sur des principes modulaires. Elles sont prévues pour être utilisées ensemble afin de rédiger un rapport de développement durable fondé sur les principes de reporting et se concentrer sur les enjeux pertinents. Les trois normes universelles sont applicables à toute organisation rédigeant un rapport de durabilité. Pour rendre compte de ses sujets économiques, environnementaux et sociaux, une organisation peut choisir parmi les normes spécifiques à ces sujets. Les organisations peuvent utiliser les normes GRI pour préparer un rapport de durabilité qui répond aux normes ou utiliser certaines normes (ou des parties de leur contenu) afin de divulguer des informations destinées à des utilisateurs ou des objectifs spécifiques, par exemple, les impacts du changement climatique pour les investisseurs et les consommateurs (GRI, 2023).

Les normes ESRS de l'EFRAG comprennent deux normes générales, ESRS 1 et ESRS 2 ainsi que des normes thématiques spécifiques. ESRS 1 concerne l'information sur les processus, les politiques et les approches de l'organisation en matière de durabilité tandis qu'ESRS 2 se concentre sur les informations relatives à la performance en matière de durabilité. Les normes thématiques incluent des éléments tels que l'énergie, les émissions de gaz à effet de serre (GES) et les droits de l'homme semblables à la GRI (EFRAG, 2021). L'architecture des ESRS est reprise dans la figure 2 ci-dessous :

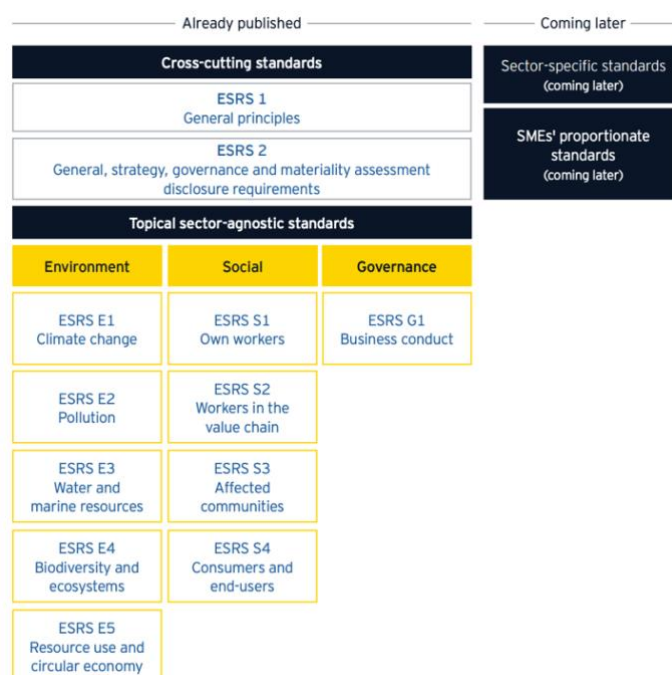


Figure 2 - Architecture ESRS (EY, 2021)

Les ESRS 1 et ESRS 2 sont des normes transversales, elles s'appliquent à toutes les questions de durabilité (EY, 2022).

La structure des deux ensembles de normes semble être compatible dans la manière où l'architecture des 2 normes a été pensée. Tandis que la GRI a adopté une structure basée sur des normes principales (GRI 1, GRI 2, GRI 3) et des normes thématiques, les normes ESRS ont également des normes générales (ESRS 1 et ESRS 2) ainsi que des normes thématiques. Cependant, les différences dans le contenu et l'application de ces structures peuvent nécessiter un effort d'alignement pour les organisations qui cherchent à se conformer aux deux ensembles de normes.

- Normes générales

Les normes GRI ont été révisées et restructurées en trois normes principales (GRI 1, GRI 2 et GRI 3). GRI 1 concerne les principes de reporting, GRI 2 traite des informations contextuelles sur l'organisation et GRI 3 se concentre sur la manière dont les organisations devraient communiquer leur impact sur les enjeux de durabilité (GRI, 2021).

Les ESRS 1 et 2 prescrivent les principes et exigences de divulgation pour les déclarations de durabilité sous la CSRD. Les entreprises doivent divulguer toutes les informations matérielles sur leurs impacts, risques et opportunités liés à la durabilité ainsi que des informations sur la gouvernance, la stratégie et les métriques liées au changement climatique. Certaines exigences de divulgation peuvent être omises sauf celles incluses dans l'ESRS 2. Les ESRS visent à influencer les décisions des parties prenantes et à promouvoir des rapports de durabilité standardisés et transversaux (EFRAG, 2021).

Ci-après, on peut retrouver des tableaux qui reprennent les différences existantes entre les exigences générales des 2 normes. Ils comparent respectivement les exigences de l'ESRS 1 et de l'ESRS 2 avec les exigences des standards GRI 1, 2 et 3. Ils sont créés à partir de tableaux réalisés par la GRI dans un document traitant leur position technique sur les ESRS (GRI, 2022).

ESRS 1	GRI	Comparaison (Légende : Différence dans l'approche, en + dans les ESRS, en - dans les ESRS)
1. Reporting selon les ESRS	GRI 1 : Foundation 2021- 3	• Les ESRS exigent, si nécessaire, des divulgations spécifiques à l'entité rapporteuse tandis que la GRI recommande mais n'exige pas de telles divulgations • Les ESRS exigent la présentation d'informations sur la durabilité dans des déclarations de durabilité qui font partie du rapport de gestion tandis que la GRI ne prescrit pas le format de rapport ni l'emplacement
2. Appliquer les concepts CSRD 2.1 Caractéristiques de qualité d'informations	GRI 1 : Foundation 2021- 4	• Dans les ESRS, l'information sur la durabilité est pertinente lorsqu'elle a une influence substantielle sur les évaluations et les décisions des utilisateurs de rapports de durabilité dans une approche de double matérialité. La GRI n'a pas de principe de qualité sur la 'pertinence', mais exige des organisations qu'elles évaluent quels éléments de divulgation des normes de sujet sont pertinents pour rendre compte de leurs impacts sur chaque sujet matériel • Le principe de contexte de durabilité qui exige de rendre compte de l'information sur les impacts dans le contexte plus large du développement durable
2.2 Double matérialité comme base des divulgations	GRI 1 : Foundation 2021 - 2	Voir 3.3.1
2.3 Frontières et chaîne de valeur	GRI 1 : Foundation 2021 - 3 & 5 GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• Lorsqu'il n'est pas possible de collecter les informations nécessaires sur la chaîne de valeur en amont et en aval de l'entreprise, les ESRS recommandent d'estimer les informations manquantes. La GRI permet l'utilisation de motifs d'omission lorsque les données sont indisponibles ou incomplètes • La divulgation d'une indication claire de la fiabilité des données obtenues.
Politique d'information adoptée pour la définition et la modification des périmètres de reporting Niveau de désagrégation	GRI 1 : Foundation 2021 - 4	• Les ESRS exigent la reformulation des informations comparatives lorsque les limites de rapport ont changé tandis que la GRI recommande mais n'exige pas de le faire • La désagrégation par pays lorsque les impacts, les risques et les opportunités significatifs sont liés aux lois, règlements ou pratiques commerciales en vigueur dans un pays ou par rapport à un site significatif ou à un actif significatif lorsque cela est pertinent au regard d'autres réglementations de l'UE
2.4 Horizon temporel	GRI 1 : Foundation 2021 - 4 & 5	• Les ESRS exigent de conserver une période de rapport pour le rapport de durabilité qui soit cohérente avec celle retenue pour les états financiers. La GRI recommande mais n'exige pas de le faire, elle exige cependant de rapporter pourquoi les deux ne sont pas alignés dans les cas où ils ne le sont pas. Le principe de Ponctualité de la GRI exige de rapporter sur une base régulière et de rendre les informations disponibles en temps voulu pour que les utilisateurs des informations puissent prendre des décisions tandis que dans le contexte des ESRS, cela est stipulé par chaque État membre conformément à la Directive sur la Comptabilité. • Les ESRS exigent de comparer les résultats les plus récents avec l'information équivalente pour l'année de base tandis que la GRI recommande mais n'exige pas de présenter l'information pour la période de rapport actuelle et au moins deux périodes précédentes • Les ESRS exigent de classer les impacts par horizon temporel tandis que dans le rapport GRI, cette information est facultative • Lier les informations rétrospectives et prospectives • Adopter des intervalles de temps spécifiques pour le court terme, le moyen terme et le long terme • Classer les plans d'action et les objectifs par horizon temporel
Principe de divulgation 1-1 - Sur les politiques adoptées pour gérer les questions matérielles de développement durable	GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les politiques d'entreprise (par exemple, portée, répartition des responsabilités, normes de conduite de tiers utilisées) tandis que dans la GRI, ces informations sont facultatives

Principe de divulgation 1-2 - Sur les objectifs, les progrès et le suivi de l'efficacité	GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	• Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les objectifs (par exemple, la portée, la base de référence) tandis que dans la GRI, ces informations sont facultatives • Les leçons apprises et comment celles-ci ont été incorporées dans les politiques et procédures opérationnelles de l'organisation • Comment l'engagement avec les parties prenantes a informé sur l'efficacité des actions menées
Principe de divulgation 1-3 - Actions, plans d'action et ressources en rapport avec les politiques et les objectifs	GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	• Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les actions (par exemple, portée, horizons temporels) tandis que dans la GRI, ces informations sont facultatives. • Le GRI recommande mais n'exige pas de rapporter sur l'allocation du budget • Les actions pour prévenir et atténuer les impacts négatifs potentiels
4. Base pour préparer et présenter les informations de durabilité 4.2 Présenter les informations comparatives	GRI 1 : Foundation 2021 - 4	Les ESRS exigent des informations comparatives concernant la période précédente tandis que la GRI recommande de présenter des informations pour au moins les deux périodes précédentes
4.3 Estimation dans des conditions d'incertitude 4.4 Mise à jour des informations sur les événements survenus après la fin de la période de référence	GRI 1 : Foundation 2021 - 4	Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les estimations tandis que dans la GRI, ces informations sont recommandées et seulement requises sous des divulgations spécifiques à un sujet précis
4.6 Erreurs de déclaration dans les périodes	GRI 1 : Foundation 2021 - 4	Les ESRS exigent la correction des erreurs des périodes précédentes et une explication appropriée de celles-ci. La GRI n'exige pas la correction des erreurs mais exige de rapporter toute reprise d'informations effectuées à partir des périodes de rapport précédentes, comme les erreurs, selon le GRI 2-4
4.7 Impacts négatifs et risques financiers	GRI 3 – Material Topics 2021 - 3	Fournir des renvois aux sujets ou sous-sujets, lorsque des actions pour éviter des impacts sur la durabilité ou des risques financiers ou pour bénéficier d'opportunités en relation avec un sujet ou sous-sujet de durabilité pourraient avoir des impacts défavorables matériels ou causer des risques financiers matériels en relation avec un autre sujet ou sous-sujet de durabilité
5 Établir des liens avec d'autres parties de l'information d'entreprise 5.1 Cohérence générale	GRI 1 : Foundation 2021 - 1	Les ESRS autorisent l'incorporation par référence uniquement pour les informations incluses dans d'autres sections du rapport de gestion. La GRI permet de faire référence à des informations publiées n'importe où (pas seulement dans le rapport de gestion), comme sur des pages web ou dans un rapport annuel
5.2 Connectivité avec les états financiers	Normes thématiques de la GRI exigeant des données financières (par exemple, GRI 201 : Performance économique 2016, GRI 207 : Impôts 2020)	Les normes de la GRI couvrant la divulgation des données financières exigent la conciliation des données avec celles incluses dans les états financiers. Les ESRS exigent des informations plus spécifiques telles que la référence au paragraphe pertinent des états financiers où l'information correspondante peut être trouvée. Lorsqu'un lien ne peut être établi, les ESRS exigent également des informations supplémentaires telles que la cohérence des données et des hypothèses utilisées
6 Structure des déclarations de durabilité de développement durable	GRI 1 : Foundation 2021 - 1 & 3	Les ESRS prescrivent l'emplacement et le format à utiliser pour présenter les informations requises, permettant aux entreprises de choisir parmi trois options. Pour deux de ces options, une table de localisation doit être fournie. La GRI permet de publier les informations dans une variété de formats à un ou plusieurs emplacements tant qu'un index de contenu GRI est fourni, donnant une vue d'ensemble de l'endroit où l'information rapportée peut être trouvée

ESRS 2	GRI	Comparaison (Légende : Différence dans l'approche, en + dans les ESRS, en - dans les ESRS)
Exigence de divulgation 2-GR 1 - Caractéristiques générales du rapport de développement durable de l'entreprise	GRI 1 : Foundation 2021 - 3 GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2 & 3 & 5	• La GRI permet d'utiliser quatre raisons de ne pas divulguer lorsque une divulgation ou une exigence requise ne peut pas être respectée : non applicable, interdictions légales, contraintes de confidentialité, informations indisponibles/incomplètes. Dans les ESRS, l'information peut être exemptée si elle est préjudiciable à la position commerciale de l'entreprise, sous réserve que l'État membre de l'UE respectif le permette • Les ESRS prescrivent l'emplacement et le format à utiliser pour présenter les informations requises, permettant aux entreprises de choisir parmi trois options. Pour deux de ces options, une table de localisation doit être fournie. La GRI permet de publier les informations dans une variété de formats à un ou plusieurs emplacements, tant qu'un index de contenu GRI est fourni, donnant une vue d'ensemble de l'endroit où l'information rapportée peut être trouvée • Liste des entités supplémentaires incluses dans le rapport de durabilité par rapport aux entités dans le rapport financier • Approche de consolidation de l'information • Politique et pratique pour la recherche d'une assurance externe, y compris l'implication du plus haut organe de gouvernance et des cadres supérieurs • Ce qui a été assuré et sur quelle base, y compris les normes d'assurance utilisées et toutes limitations • Relation entre l'organisation et le fournisseur d'assurance
Exigence de divulgation 2-GR 2 - Secteur(s) d'activité	GRI 2 : General Disclosures 2021 – 2	• La GRI exige de rapporter les secteurs dans lesquels l'organisation est active. Les ESRS exigent de rapporter les secteurs significatifs dans lesquels l'entreprise est active où significatif est défini comme un revenu supérieur à 10% ou tel que démontré par des ajustements à la stratégie et au modèle d'affaires • Les ESRS exigent de cartographier toutes les activités significatives en accord avec les secteurs de l'ESRS SEC 1 tandis que dans la GRI, l'organisation est libre de choisir la classification du secteur • Les ESRS exigent de rapporter le(s) secteur(s) significatif(s) dans lequel(s) l'entreprise est active, y compris dans quel pays significatif tandis que la GRI exige que les pays d'opération et les secteurs dans lesquels l'organisation est active soient rapportés séparément • Dans la GRI, les informations sur le revenu ne sont rapportées que si le sujet correspondant a été identifié comme matériel • Les ESRS exigent une répartition du personnel par pays significatif tandis que la GRI exige une répartition par région • Répartition du chiffre d'affaires total par secteur significatif • Principales caractéristiques du ou des modèles d'affaires entraînant des transactions internes significatives et des secteurs correspondants qui s'ajoutent à ceux déterminés sur la base des revenus • Défis potentiels et/ou avantages concurrentiels de l'entreprise dans l'exécution des activités si l'entreprise est active dans les secteurs des combustibles fossiles, de la production de produits chimiques, ou d'armes controversées
Exigence de divulgation 2-GR 3 - Principales caractéristiques de la chaîne de valeur	GRI 2 : General Disclosures 2021 – 2	• Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur la chaîne de valeur, par exemple, types d'entités, conditions contractuelles tandis que dans la GRI ces informations sont optionnelles • Étapes clés dans la chaîne de valeur en amont • Ressources clés que l'entreprise utilise en relation avec les activités qu'elle exerce

		• Contribution relative des participants à la chaîne de valeur à la performance et aux positions de l'entreprise et comment ils contribuent à la création de valeur de l'entreprise • Autres relations commerciales pertinentes (en plus de celles dans la chaîne de valeur) • Changements significatifs par rapport à la période de rapport précédente
Exigence de divulgation 2-GR 5 - Utilisation d'approximations dans la divulgation en ce qui concerne le périmètre et la chaîne de valeur	GRI 1 : Foundation 2021 - 3 & 4	• Dans la GRI, l'exigence de rapporter sur les approximations utilisées est incluse sous les divulgations pertinentes où des estimations peuvent être utilisées • Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les approximations (par exemple, la portée)
Exigence de divulgation 2-GR 6 - Informations à fournir sur l'incertitude relative à l'estimation	GRI 1 : Foundation 2021 - 4	La GRI recommande mais n'exige pas de fournir des explications sur toute incertitude associée à l'information rapportée.
Exigence de divulgation 2-GR 7 - Changements dans la préparation et la présentation	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2 & 4	• Méthodologie utilisée pour la reprise (restatement) • S'il est impossible d'ajuster l'information comparative pour une ou plusieurs périodes, l'entreprise doit divulguer ce fait et pourquoi
Exigence de divulgation 2-GR 8 - Erreurs de la période précédente	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2 & 4	Si la reprise (restatement) rétrospective est impossible pour une période antérieure particulière, les circonstances qui ont conduit à l'impraticabilité et une description de comment et quand l'erreur a été corrigée
Exigence de divulgation 2-GR 10 - Déclaration générale de conformité	GRI 1 : Foundation 2021 - 3	• Les ESRS exigent une liste des ESRS appliqués tôt avant leur entrée en vigueur dans la déclaration de conformité. Dans la GRI, cette information peut être déduite de l'index de contenu GRI. • Pour les divulgations spécifiques à l'entité, une reconnaissance des caractéristiques de la qualité de l'information utilisée et des étapes prises pour définir les divulgations et des changements significatifs par rapport à ou comparativement à la période de reporting précédente
Exigence de divulgation 2-SBM 1 - Aperçu de la stratégie et du modèle d'affaires	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• La GRI recommande mais n'exige pas de rendre compte de la façon dont l'objectif de l'organisation, sa stratégie d'entreprise et son modèle d'entreprise visent à prévenir les impacts négatifs et à réaliser des impacts positifs sur l'économie, l'environnement et les personnes • Dans la GRI, la déclaration de stratégie doit être fournie par l'organe de gouvernance le plus élevé ou le dirigeant le plus senior • Les caractéristiques clés de la stratégie générale et du ou des modèles d'entreprise (par exemple, mission, vision et valeurs fondamentales, objectifs et finalités) • La pertinence du développement durable pour l'organisation
Exigence de Divulgation 2-SBM 2 - Vues, intérêts et attentes des parties prenantes	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2 GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	• Les points de vue, les intérêts et les attentes des parties prenantes et comment la stratégie et le(s) modèle(s) d'entreprise sont impactés par ceux-ci (par exemple, les points de vue actuels des parties prenantes sur la stratégie et le(s) modèle(s) d'entreprise de l'entreprise, l'évolution récente de ces points de vue, comment et quelles mesures elle a prises pour modifier sa stratégie et son (ses) modèle(s) d'entreprise pour répondre à ceux-ci) • Comment les parties prenantes sont identifiées • L'objectif de l'engagement des parties prenantes • Comment garantir un engagement significatif avec les parties prenantes

Exigence de divulgation 2-SBM 3 - Interaction des impacts et la stratégie et le modèle d'affaires de l'entreprise	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• La GRI recommande mais n'exige pas de rapporter comment l'objectif, la stratégie d'entreprise et le modèle d'affaires de l'organisation visent à prévenir les impacts négatifs et à réaliser des impacts positifs sur l'économie, l'environnement et les personnes • Dans la GRI, la déclaration de stratégie doit être fournie par l'organe de gouvernance le plus élevé ou le dirigeant le plus senior • Description résumée des informations rapportées dans d'autres exigences de divulgation (par exemple, les impacts de durabilité réels et potentiels identifiés dans l'évaluation de matérialité) • Comment les impacts de durabilité matériels réels et potentiels proviennent de la stratégie et du (des) modèle(s) d'affaires ou y sont liés • Résilience de la stratégie et du (des) modèle(s) d'affaires à chaque impact matériel • Initiatives visant à modifier la stratégie et le (les) modèle(s) d'affaires, y compris une quantification de l'impact
Exigence de divulgation 2-GOV 1 - Rôles et responsabilités des organes administratifs, de gestion et de supervision	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• Les ESRS nécessitent une description des critères pour la nomination et la sélection des membres de ses organes administratifs, de gestion et de supervision et d'autres personnels clés tandis que la GRI exige ces informations pour l'organe de gouvernance suprême et ses comités • Lorsque l'entreprise a mis en place ou prévoit de mettre en place des initiatives pour modifier sa stratégie et son modèle d'affaires, l'attribution des responsabilités et la structure organisationnelle pour faire face aux impacts, risques et opportunités • Évaluation des changements liés à la durabilité, aux aspects de la stratégie et du modèle d'affaires de l'entreprise • La forme que prend le contrôle pour chaque aspect : information, consultation ou prise de décision • Comment les niveaux successifs de responsabilité et la prise de décision interagissent et se complètent • Rôle de l'organe de gouvernance suprême dans l'examen de l'efficacité des processus de diligence raisonnable et la fréquence de cet examen
Exigence de divulgation 2-GOV 2 - Information des organes administratifs, de gestion et de supervision sur les questions de durabilité	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• De qui les organes de gouvernance reçoivent des informations • La manière dont les cadres supérieurs et autres membres du personnel interagissent avec les organes de gouvernance sur les questions de durabilité • Les sujets abordés et dans quel but : information, consultation ou décision • si l'engagement des parties prenantes est délégué, comment les retours des parties prenantes sont fournis aux organes administratifs, de gestion et de supervision • Nombre total et nature des préoccupations critiques qui ont été communiquées à l'organe de gouvernance le plus élevé pendant la période de rapport
Exigence de divulgation 2-GOV 3 - Questions de durabilité traitées par les organes administratifs, de gestion et de supervision de l'entreprise	Non couvert	La GRI exige une description générale du rôle de l'organe de l'organe de gouvernance le plus élevé dans la supervision des impacts (GRI 2-12) mais n'exige pas d'informations sur les questions spécifiques traitées par l'organe de gouvernance.
Exigence de divulgation 2-GOV	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2	• Schémas d'incitation liés à la performance fournis à d'autres employés liés à la mise en œuvre des stratégies, politiques et objectifs liés à la durabilité de l'entreprise • Tout autre système d'incitation favorisant la mise en œuvre de la stratégie de durabilité de l'entreprise

4 - Intégration des stratégies de durabilité et de performance dans les systèmes d'incitation		• Comment les politiques d'incitation varient d'une catégorie à l'autre, c'est-à-dire les membres des organes administratifs, de gestion et de supervision, les cadres supérieurs, les chefs de département, les autres employés • qui a autorité sur l'approbation et la mise à jour des politiques d'incitation ainsi que sur le suivi
Exigence de divulgation 2-GOV 5 - Déclaration sur la diligence raisonnable	GRI 1 : Foundation 2021 - 3	La GRI n'exige pas une cartographie autonome qui réconcilie les principaux aspects de la diligence raisonnable en matière de durabilité avec les divulgations pertinentes dans les déclarations de durabilité mais ces informations peuvent être déduites à travers l'index de contenu GRI d'une organisation.
Exigence de divulgation 2-IRO 1 - Description des processus pour identifier les impacts matériels sur la durabilité, les risques et les opportunités	GRI 2 : General Disclosures 2021 - 2 GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	• Les ESRS exigent des informations plus détaillées sur les processus, c'est-à-dire les méthodologies adoptées, la recherche scientifique et analytique utilisée, les limitations ou exclusions tandis que dans la GRI, ces informations sont recommandées mais pas obligatoires. • Reconnaissance de la double matérialité comme le principe central suivi pour l'évaluation de l'entreprise, y compris une description de la manière dont ce principe est appliqué en pratique • Organisation mise en place et ressources dédiées à l'évaluation • Procédures de contrôle interne • Les dates de révision les plus récentes et futures de l'évaluation • Processus menés pour évaluer quelles divulgations doivent être conservées pour la préparation du rapport de gestion si l'entreprise a mis en place ou prévoit de mettre en place des initiatives pour modifier sa stratégie et son modèle d'entreprise, pour réduire ou éliminer le risque ou pour bénéficier de l'opportunité et/ou pour prévenir et atténuer les impacts matériels négatifs et améliorer les impacts matériels positifs et, si oui, les impacts matériels, les risques et les opportunités qui ont déclenché ces initiatives.
Exigence de divulgation 2-IRO 2 - Résultat de l'évaluation par l'entreprise des impacts, risques et opportunités de durabilité matériels identifiés en référence à et en conformité avec les ESRS au niveau agnostique (non spécifique) et spécifique du secteur. Exigence de divulgation 2-IRO 3 - Résultat de l'évaluation par l'entreprise des impacts, risques et opportunités de durabilité matériels qui ne sont pas couverts par un ESRS (niveau spécifique à l'entité).	GRI 1 : Foundation 2021 - 3 GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	• Les exigences de divulgation énoncées dans les ESRS (à la fois au niveau agnostique et spécifique du secteur) sont présumées être matérielles. Dans la GRI, cela n'est vrai que pour les normes spécifiques au secteur et non pour les normes spécifiques à un sujet. • Les ESRS utilisent la matérialité au niveau des sujets/questions, des impacts et des informations à rapporter tandis que la GRI applique la matérialité au niveau du sujet. Dans les ESRS, 'non matériel pour l'entreprise' peut couvrir des divulgations qui ne sont pas applicables. Dans la GRI, 'non applicable' est considéré comme une raison d'omission pour les divulgations requises qui ne peuvent pas être respectées • Les ESRS distinguent entre les sujets matériels couverts par les ESRS et ceux qui sont spécifiques à l'entité. Bien que la GRI n'exige pas cette distinction, elle peut être déduite de l'index de contenu GRI de l'organisation. • Les ESRS exigent, lorsque cela est nécessaire, la déclaration de divulgations spécifiques à l'entité tandis que la GRI recommande mais n'exige pas la déclaration de divulgations spécifiques à l'entité • Lorsque l'entreprise a mis en place ou prévoit de mettre en place des initiatives pour modifier sa stratégie et son (ses) modèle(s) d'affaires, afin de réduire ou d'éliminer le risque ou de profiter de l'opportunité et/ou afin de prévenir et d'atténuer les impacts matériels négatifs et d'améliorer les impacts matériels positifs, une liste de ces impacts, risques et opportunités de durabilité et comment l'entreprise les a identifiés • Pour les divulgations spécifiques à l'entité, la substance/l'objectif des divulgations

Les normes générales de la GRI et des ESRS semblent avoir un certain degré de compatibilité car les deux ensembles de normes abordent les principes de reporting et fournissent des informations contextuelles sur l'organisation. Toutefois, les spécificités et les exigences détaillées telles que mises en lumière dans le tableau peuvent varier. Cela nécessite une attention particulière lors de la transition d'un rapport conforme selon la norme GRI à un autre conforme aux normes ESRS.

- Norme thématique - Énergie (ESRS E1 vs GRI)

ESRS E1-5: Cette norme des ESRS se concentre sur l'énergie et les émissions GES. Elle est plus prescriptive que la GRI 302, exigeant des informations détaillées sur la consommation d'énergie, les sources d'énergie, les émissions de gaz à effet de serre et les efforts de réduction. Elle s'aligne spécifiquement sur les objectifs climatiques de l'Union européenne et intègre également les obligations de reporting liées à la chaîne de valeur étendue qui sont absentes dans les normes GRI (EFRAG, 2021).

Dans le tableau ci-après, on peut retrouver les différences d'exigences de l'ESRS E1 avec les exigences de la GRI qui s'y rapportent. Le tableau est créé à partir de tableaux réalisés par la GRI dans un document traitant leur position technique sur les ESRS (GRI, 2022).

ESRS E1	GRI	Comparaison (Légende : Différence dans l'approche, en + dans les ESRS, en – dans les ESRS)
Exigence de divulgation E1-1 - Plan de transition pour l'atténuation du changement climatique	Non couvert	La GRI n'inclut pas de spécifications précises sur le plan de transition mais ces informations peuvent être rapportées sous GRI 3-3
Exigence de divulgation E1-2 – Politiques mises en place pour gérer l'atténuation et l'adaptation au changement climatique.	GRI 3 : Material Topics 2021 - 3	La GRI n'exige pas de séparer les politiques relatives à l'atténuation et à l'adaptation
Exigence de divulgation E1-3 – Objectifs mesurables pour l'atténuation et l'adaptation au changement climatique	GRI 3 : Material Topics 2021 - 3 GRI 305 : Émissions 2016 - 305-5 Réduction des émissions de gaz à effet de serre	La GRI exige d'exclure les réductions résultant d'une capacité de production réduite ou de la sous-traitance et de rapporter séparément les réductions issues des compensations (offsets)
Mesure de la performance Exigence de divulgation E1-5 - Consommation et mix énergétique 33 (a) Consommation totale d'énergie provenant de sources non renouvelables, ventilée par : i. Consommation de combustibles provenant du charbon et des produits du charbon ; ii. Consommation de combustibles provenant du pétrole brut et des produits pétroliers ; iii. Consommation de combustibles provenant du gaz naturel ; iv. Consommation de combustibles provenant d'autres sources non renouvelables ; v. Consommation de produits nucléaires ; vi. Consommation d'électricité, de chaleur, de vapeur et de refroidissement achetés ou acquis auprès de sources non renouvelables ; (b) Consommation totale d'énergie provenant de sources renouvelables, ventilée par : vii. Consommation de combustibles provenant de sources renouvelables (y compris la biomasse, le biogaz, les déchets non fossiles, l'hydrogène à partir de sources renouvelables, etc.) ; viii. Consommation d'électricité, de chaleur, de vapeur et de refroidissement achetés ou acquis auprès de sources renouvelables ;	GRI 302: Énergie 2016 - 302-1 Consommation d'énergie au sein de l'organisation - 302-2 Consommation d'énergie en dehors de l'organisation	• La GRI exige que les données soient rapportées en joules, en watt-heures ou en multiples tandis que les ESRS exigent que les données soient rapportées en MWh uniquement • La GRI exige que la consommation d'énergie achetée soit ventilée en électricité, en chauffage, en refroidissement et en vapeur tandis que les ESRS exigent un total combiné • Les ESRS exigent que la consommation totale d'énergie provenant de sources renouvelables soit ventilée en consommation de combustibles pour sources renouvelables et en énergie renouvelable autoproduite sans combustible tandis que la GRI exige un chiffre combiné pour cela • Électricité, chauffage, refroidissement et vapeur vendus • Consommation d'énergie en dehors de l'organisation • Division de la consommation d'électricité, de chaleur, de vapeur et de refroidissement achetée ou acquise selon les sources renouvelables et non renouvelables • Répartition de la consommation d'énergie selon le type de combustible

ix. Consommation d'énergie renouvelable autoproduite et non issue de combustibles.		
Exigence de divulgation E1-6 - Intensité énergétique par chiffre d'affaires net.	GRI 302: Energy 2016 - 302-3 Energy intensity	• Dans la GRI, le ratio peut être fourni pour la consommation d'énergie au sein de l'organisation, à l'extérieur de celle-ci ou les deux tandis que les ESRS exigent le ratio pour la consommation d'énergie provenant des activités dans des secteurs à fort impact climatique • Les ESRS exigent que les données soient fournies en MWh par unité monétaire tandis que dans la GRI, l'organisation est libre de choisir le dénominateur le plus approprié • Types d'énergie inclus (carburant, électricité, chauffage, refroidissement, vapeur ou tous)
Exigence de divulgation E1-7 - Émissions de GES de Scope 1.	GRI 305: Émissions 2016 - 305-1 Direct (Scope 1) GHG emissions	Part des émissions dans le cadre de systèmes réglementés d'échange de quotas d'émission
Exigence de divulgation E1-9 - Émissions de GES de scope 3	GRI 305 : Émissions 2016 - 305-3 Autres émissions indirectes de GES (Scope 3) indirectes	Les ESRS exigent une division par (i) achat en amont, (ii) produits vendus en aval, (iii) transport de marchandises, (iv) voyages et (v) investissements financiers tandis que la GRI recommande mais n'exige pas une répartition par catégorie et activité en amont et en aval
Exigence de divulgation E1-10 - Total des émissions de GES	GRI 305 : Émissions 2016 305-1 Émissions directes (Scope 1) de GES 305-2 Émissions indirectes de GES liées à l'énergie (Scope 2) 305-3 Autres émissions indirectes de GES (Scope 3)	La GRI exige que la divulgation des émissions de GES des Scopes 1, 2 et 3 soit rapportée séparément ; il n'y a pas de divulgation pour le total des trois scopes
Exigence de divulgation E1-11 - Intensité des GES par chiffre d'affaires net	GRI 305 : Émissions 2016 305-4 Intensité des émissions de GES	• Dans la GRI, le ratio peut être fourni pour les Scopes 1, 2 ou 3. La GRI permet de combiner les Scopes 1 et 2 mais exige la divulgation du Scope 3 séparément. Les ESRS exigent le ratio pour les émissions totales de GES (Scopes 1, 2 et 3 combinés) • Les ESRS exigent de rapporter l'intensité des émissions en tonnes métriques d'équivalent CO2 par unité monétaire tandis que dans la GRI, l'organisation est libre de choisir le dénominateur le plus approprié
Exigence de divulgation E1-12 - Élimination des GES dans le cadre de ses propres activités et de la chaîne de valeur	GRI 305 : Émissions 2016 305-5 Réduction des émissions de GES	La GRI considère l'élimination des GES comme un type de réduction des émissions de GES
Exigence de divulgation E1-13 - Projets d'atténuation des GES financés par des crédits carbone	GRI 305 : Émissions 2016 305-5 Réduction des émissions de GES	La GRI considère les compensations comme un type de réduction des émissions de GES
Exigence de divulgation facultative E1-14 - Émissions de GES évitées grâce aux produits et services	GRI 302 : Énergie 2016 302-5 Réduction des besoins en énergie des produits et services	La GRI exige des informations sur la réduction des besoins en énergie des produits vendus tandis que les ESRS exigent des informations sur les émissions de gaz à effet de serre évitées

Exigence de divulgation E1-15 - Effets financiers potentiels des risques physiques matériels (a) les actifs (montants monétaires et pourcentage) exposés à des risques physiques matériels à court, moyen et long terme ainsi que la part de ces actifs couverte par le plan d'action d'adaptation au changement climatique ; (b) la part (%) du chiffre d'affaires net provenant de ses activités.	GRI 201 : Performance économique 2016 201-2 Implications financières et autres risques et opportunités liés au changement climatique	• La GRI ne nécessite pas de distinction entre le court, le moyen et le long terme • La part des actifs à risque couverte par le plan d'action d'adaptation au changement climatique • La part du chiffre d'affaires à risque
Exigence de divulgation E1-16 - Effets financiers potentiels des risques de transition matériels (a) les actifs (montants monétaires et pourcentage) exposés à des risques de transition matériels à court, moyen et long terme ainsi que la part de ces actifs couverte par le plan d'action d'atténuation du changement climatique ; (b) les passifs (montants monétaires) qui pourraient devoir être reconnus dans les états financiers à court, moyen et long terme ; (c) la part (%) du chiffre d'affaires provenant de ses activités commerciales exposées à des risques de transition matériels.	GRI 201 : Performance économique 2016 201-2 Implications financières et autres risques et opportunités liés au changement climatique	• La GRI ne nécessite pas de distinction entre le court, le moyen et le long terme • La part des actifs à risque couverte par le plan d'action d'adaptation au changement climatique • Les passifs (montants monétaires) qui pourraient devoir être reconnus dans les états financiers à court, moyen et long terme • La part du chiffre d'affaires exposée à des risques de transition matériels
Exigence de divulgation E1-17 - Effets financiers potentiels des opportunités liées au climat (a) une évaluation de ses économies de coûts attendues en ce qui concerne les actions d'atténuation et d'adaptation au changement climatique ; (b) une évaluation de la taille potentielle du marché pour les produits et services à faible émission de carbone ou les solutions d'adaptation auxquels l'entreprise a ou peut avoir accès.	GRI 201 : Performance économique 2016 201-2 Implications financières et autres risques et opportunités liés au changement climatique	Les ESRS exigent une évaluation des économies de coûts et de la taille du marché des opportunités alors que la GRI le recommande mais ne l'exige pas

Concernant les normes thématiques, par exemple celles relatives à l'ESRS E1, il existe une compatibilité apparente dans les objectifs de reporting tels que la consommation d'énergie et les émissions de gaz à effet de serre. Cependant, les normes ESRS peuvent avoir une portée plus large en relation avec la chaîne de valeur et des critères de reporting peuvent différer.

3.2.3 Processus d'engagement des parties prenantes

Les normes GRI et les normes ESRS soulignent toutes deux l'importance d'engager les parties prenantes dans les activités de l'organisation. Celles-ci peuvent être des partenaires commerciaux, des consommateurs, des employés, des gouvernements, des communautés locales, des organisations non gouvernementales, des actionnaires, des fournisseurs, des syndicats et d'autres qui sont ou pourraient être affectés par les actions de l'organisation (GRI, 2023 ; EFRAG, 2022).

Les deux normes exigent un engagement avec les parties prenantes pour identifier et gérer les impacts potentiels des activités de l'organisation (GRI, 2023 ; EFRAG, 2022). Cela peut impliquer l'identification des "parties prenantes concernées" selon les normes GRI ou la prise en compte de toutes les parties prenantes concernées dans le processus d'évaluation de la matérialité selon les normes ESRS (GRI, 2023 ; EFRAG, 2022).

Ces processus d'engagement sont essentiels pour obtenir des contributions ou des retours d'information sur les conclusions concernant les impacts, les risques et les opportunités significatifs. Selon les normes ESRS, cet engagement est pertinent à toutes les étapes et est reflété dans plusieurs de leurs exigences de divulgation et principes (EFRAG, 2022).

En résumé, les deux normes, GRI et ESRS, exigent un processus d'engagement des parties prenantes. Elles reconnaissent que cet engagement est une étape clé pour obtenir des contributions ou des retours d'information sur les conclusions concernant les impacts significatifs, les risques et les opportunités, ce qui peut conduire à un meilleur dialogue et à une meilleure compréhension entre l'organisation et ses parties prenantes.

4 Présentation de la SNCB

4.1 La problématique de reporting de durabilité

La SNCB a décidé, il y a quelques années, d'élaborer un rapport de durabilité. Ralentie par la pandémie du Covid, elle a finalement fixé l'année de publication du rapport de durabilité à 2023. Au départ, elle a opté de manière naturelle pour le cadre de la Global Reporting Initiative comme directive à suivre. Cependant, avec l'avènement de la directive CSRD, le choix du cadre de reporting non financier a été remis en question, faisant hésiter la société à suivre le reporting GRI, référence mondial dans le reporting de durabilité suivie par leurs homonymes étrangers (OEBB - Autriche, DB - Allemagne, CFF - Suisse) ou bien à directement s'aligner sur les exigences des ESRS introduites par la CSRD. Finalement, elle a décidé d'élaborer son rapport selon les normes GRI.

4.2 La société

La Société nationale des chemins de fer belges a été créée en 1926 dans un contexte de grave crise financière que traversait l'État belge huit ans après la fin de la Première Guerre mondiale. Il était impératif de stabiliser le franc belge et de renforcer l'idéologie de l'État à cette époque troublée. Le Chemin de Fer, qui était alors le transport dominant, a été désigné comme étant le meilleur instrument pour y arriver grâce à sa nationalisation. C'est la loi du 23 juillet 1926 qui a proclamé l'acte de naissance de la Société Nationale des Chemins de Fer Belges. (Frédéric de Kemmeter, s.d.)

Aujourd'hui, plus de 100 ans après sa création, la société belge est toujours existante et active. La SNCB représente une des trois entités constituantes des chemins de fer belges dont l'actionnaire principal est l'état belge. Les deux autres unités sont Infrabel et HR Rail.

Les chemins de fer belges se structurent alors comme présenté dans la figure 3 (SNCB 2023) :

- La SNCB : transporteur ou opérateur qui organise et commercialise le service ferroviaire, la SNCB est également responsable de l'entretien et de la rénovation des trains ainsi que des gares.
- Infrabel : gestionnaire de l'infrastructure ferroviaire belge.

- HR Rail : employeur légal de tout le personnel des Chemins de fer belges.

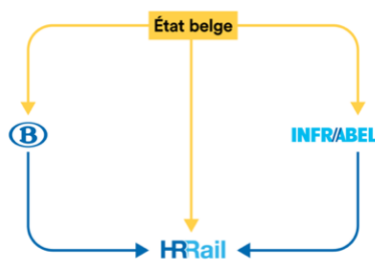


Figure 3 - Organigramme et structure de la SNCB (SNCB, 2023)

La SNCB est composée de 6 départements : Exploitation des transports, Transport de voyageurs et Sécurité, Gares, Technique, Marketing et Ventes, Finances. Chaque département a ses propres objectifs et est soutenu par plusieurs services généraux (SNCB, 2023).

En terme de chiffres, la SNCB gère 554 gares et a fait voyager 227 millions de passagers en 2022 (SNCB, 2023).

4.3 La durabilité au sein de la SNCB

4.3.1 Stratégie et plan d'action

La SNCB veut « assumer pleinement sa responsabilité sociétale en tant qu'entreprise publique au service de l'ensemble de ses voyageurs et futurs voyageurs ». Sa politique en matière de RSE est inspirée par l'agenda international et national : les 17 «Sustainable Development Goals» définis par l'Organisation des Nations-Unies, le «Green Deal» de l'Union européenne et la déclaration du gouvernement fédéral. La RSE est également intégrée dans son Contrat de service public (SNCB, 2023)

Afin de promouvoir une gestion environnementale responsable, la SNCB a mis en œuvre une stratégie et un plan d'action. Cela se traduit par une série d'initiatives visant à optimiser l'utilisation des ressources, à traiter les déchets, à adopter des politiques d'achat, de concessions et de constructions durables, à promouvoir la diversité et l'inclusion et à améliorer l'accessibilité autonome des trains et gares.

Sa stratégie en matière de durabilité repose sur 10 piliers avec des objectifs fixés pour 2032 (SNCB, 2023) :

<i>Piliers</i>	<i>Méthodes</i>	<i>Objectifs 2032</i>
<i>Energie</i>	- Diminution de l'économie de traction via l'écoconduite, l'écostationnement, des compteurs d'énergie et un matériel roulant moins énergivore. - La SNCB produit sa propre énergie verte grâce à plus de 20 000 panneaux solaires dans ses gares et ateliers. D'ici 2032, la SNCB envisage d'équiper tous ses bureaux, gares, ateliers d'éclairage LED.	- -27% d'émissions CO2 par voyageur-km2 - Production de 16 GWh/an (= 2x plus que maintenant) - 100% LED
<i>Mobilité</i>	Pour les déplacements domicile-travail de leurs employés, ils encouragent la mobilité douce ayant peu d'impact sur l'environnement.	/
<i>Eau</i>	Dans leurs ateliers, ils récupèrent l'eau de pluie et l'utilisent ensuite pour leurs activités d'entretien. Ils procèdent également à l'épuration des eaux usées.	-20% d'utilisation d'eau potable
<i>Assainissement du sol</i>	Conscients de la pollution historique présente sur certains de leurs site, ils travaillent un maximum sur l'assainissement de ces terrains.	100% des dossiers de pollution de sols connus finalisés
<i>Construction</i>	La SNCB développe une approche d'économie circulaire dans ses chantiers pour contribuer à maintenir la Belgique dans le top européen de la gestion des déchets, avec 85 à 90 % des déchets inertes produits recyclés ou valorisés.	50% des matériaux de construction réutilisés
<i>Réduction et tri des déchets</i>	- La SNCB s'engage à réduire les déchets provenant de ses activités et à encourager ses fournisseurs et concessionnaires à en faire de même. Elle souhaite limiter leur élimination et maximiser leur recyclage et leur valorisation, ce qui a permis de recycler ou valoriser jusqu'à 80% de ses déchets. - Le tri des déchets fait également partie de leur stratégie, tant dans les immeubles de bureau que dans les gares. Dans leurs ateliers, ils appliquent une politique stricte en matière de collecte séparée et de recyclage.	- Tri à 100% - 95% des déchets recyclables
<i>Diversité et inclusion</i>	La SNCB vise à refléter la diversité sociétale de leurs client au sein de leur personnel et développer une culture d'entreprise inclusive. Pour réaliser cette ambition, ils assurent l'égalité des chances, non seulement au cours du processus de recrutement mais aussi tout au long de la carrière. Cela passe aussi par une remise en question de leurs processus RH pour les améliorer et les faciliter.	/
<i>Autonomie d'accès</i>	- Ils travaillent à l'accessibilité de leurs gares et de leurs trains - Ils mettent en place un personnel d'assistance pour aider les voyageurs à mobilité réduite.	- 181 gares accessibles - Nouveau matériel : minimum une voiture multifonctionnelle pleinement accessible
<i>Approvisionnement</i>	Pour leurs achats, ils optent pour des alternatives responsables et encouragent les usagers SNCB à faire de même tant au travail que dans les gares.	Clauses CSR pour 90% des nouveaux appels d'offres
<i>Concessions</i>	La SNCB sensibilise les concessions à opter pour des solutions durables.	100% chartes et clauses CSR

En guise d'illustration supplémentaire de son engagement durable, concernée par la revalorisation de ses terrains dans le respect d'une plus grande biodiversité, la SNCB participe à la démarche BiodiversiScape. Cette démarche vise à intégrer la biodiversité dans tout projet d'aménagement, de construction ou de rénovation des sites fédéraux. La SNCB va commencer par les parkings dans trois de ses gares qui seront réaménagés dans les années à venir (Zottegem, Ciney et Rhode-Saint-Genèse) (SNCB, 2023).

La SNCB entre encore plus dans le cadre de son engagement sociétal en soutenant et en encourageant les initiatives prises par ses collaborateurs pour des causes qui leur tiennent à cœur telles que Viva for Live, de Warmste Week, les collectes de sang et No Carbon Run. Elle conclut également des partenariats structurels avec des acteurs engagés dans les principaux enjeux de société en Belgique tels que Médecins sans Frontières (SNCB, 2023).

Enfin, la SNCB tient également à conserver le patrimoine historique auquel elle est attachée. En effet, elle est responsable de la conservation du patrimoine ferroviaire historique et prend toutes les dispositions nécessaires à la préservation de cet héritage ainsi qu'à sa valorisation auprès du public, notamment grâce à son musée Train World. (SNCB, 2023)

4.3.2 Département Sustainability & CSR

Au sein du département Gares de la SNCB, un sous-département intitulé « Sustainability & CSR » a été créé en 2018. Le département Gares (Belgian-Stations « B-ST ») s'articule en plusieurs sous-départements B-ST numérotés dont le B-ST-5 est destiné à la durabilité et à la responsabilité sociétale de la SNCB. Avec à sa direction Monsieur Jeroen Alting von Geusau, cette nouvelle cellule a pour but d'aligner la stratégie de la société avec les objectifs de durabilité. C'est ce sous-département qui est en charge de l'élaboration du rapport de durabilité de la SNCB. (SNCB, s.d.)

5 Préliminaires

5.1 Question de recherche

5.1.1 Explication de la question de recherche

La question de recherche de ce mémoire intitulée "Les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) sont-ils compatibles avec les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS) ? Étude de cas de la SNCB" se concentre sur l'analyse de la compatibilité entre deux cadres de reporting en matière de durabilité, en utilisant la Société Nationale des Chemins de fer Belges comme étude de cas.

La Global Reporting Initiative (GRI) est un cadre international qui offre des directives pour le reporting de la durabilité. Il s'agit de standards largement reconnus, utilisés par les organisations pour communiquer l'impact de leurs activités sur des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance.

D'autre part, l'Union européenne a introduit les Standards de Reporting de Durabilité Européens à travers la Corporate Sustainability Reporting Directive. Ces nouveaux standards sont censés fournir un cadre plus unifié et conforme aux politiques de l'Union européenne en matière de développement durable et de transparence. À partir de 2025, les ESRS deviendront obligatoires pour certaines entreprises au sein de l'UE, pour d'autres, tel sera le cas de la SNCB, le champ d'application de la CSRD impliquera la déclaration selon les ESRS en 2026 sur la base des données de 2025.

5.1.2 Pertinence

Cette recherche est d'importance cruciale car elle vise à évaluer la transition entre ces deux cadres de reporting. Si les standards GRI sont largement compatibles avec les ESRS, les entreprises pourraient réaliser une transition plus fluide, économisant ainsi du temps et des ressources. Par ailleurs, la recherche sert à évaluer la décision de la SNCB qui a choisi d'adopter la GRI pour son premier rapport en 2023 alors que les ESRS seront obligatoires en 2025.

(déclaration en 2026 sur la base des données de 2025). Cette étude permet donc de mieux comprendre les motivations derrière ce choix et de juger s'il était stratégique ou non.

5.2 Méthodologie

Pour répondre à cette question de recherche, la méthodologie repose sur une approche mixte, combinant à la fois des éléments qualitatifs et une analyse approfondie des normes elles-mêmes.

L'étude qualitative a été menée à travers des entretiens individuels avec des acteurs clés impliqués dans le processus de reporting de durabilité. Les participants à l'étude étaient le directeur de la CSR de la SNCB, des experts en durabilité ainsi que la personne en charge de l'énergie de non-traction de la SNCB. Les entretiens ont été semi-structurés (cfr. Annexe 1), permettant ainsi une certaine flexibilité dans le déroulement des discussions. Les questions abordées lors des entretiens portaient sur les motivations et défis liés au choix des normes GRI et ESRS ainsi que sur leur compatibilité. Les entretiens ont été enregistrés, transcrits (cfr. Annexe 2) et analysés à l'aide d'une analyse thématique pour identifier les perspectives des intervenants et leurs justifications sous-jacentes.

L'analyse des normes GRI et ESRS a été réalisée à travers un examen approfondi des documents officiels et des lignes directrices associées à chaque norme. L'objectif principal de cette analyse était d'identifier les similitudes et les différences entre les deux normes en termes de structure, de contenu et de méthodologie de reporting. De plus, les exigences spécifiques en matière de reporting pour chaque norme en termes d'exhaustivité et de transparence ont été examinées. Cette étude a été complétée par une analyse du rapport GRI de la SNCB en ce qui concerne la gestion de l'énergie, en comparant ses informations avec les attentes des ESRS.

En combinant ces deux approches, l'étude qualitative et l'analyse des normes, la méthodologie de cette recherche offre une vue d'ensemble complète et nuancée de la compatibilité entre le reporting GRI et les standards ESRS. En intégrant les perspectives des acteurs clés et les caractéristiques des normes elles-mêmes, cette méthodologie permet de

répondre efficacement à la question de recherche et de fournir des recommandations pertinentes pour la SNCB et d'autres organisations confrontées à des choix similaires en matière de reporting de durabilité.

5.3 Présentation des intervenants

5.3.1 Jeroen Alting von Geusau

Jeroen Alting von Geusau est responsable du département durabilité et RSE de la SNCB, créé en 2019. Par sa fonction, il vise à aligner la stratégie de la SNCB avec des objectifs de durabilité. Ce dernier est également à l'initiative de la mise en place du premier rapport de durabilité à la SNCB. Diplômé en Histoire et Economie, Jeroen Alting von Geusau a travaillé notamment chez Tata Steel, Philips ou encore à la NS (Chemins de fer Néerlandais), avant de rejoindre la SNCB en 2019.

5.3.2 Dirk Le Roy

Dirk Le Roy est le fondateur et directeur de Sustenuto. Créée en 2005, Sustenuto est un cabinet de conseil stratégique qui développe des organisations, des produits et des marques durables. Ce cabinet aide les entreprises dans leur démarche RSE en intégrant le développement durable au cœur de leurs activités. Il est également le fondateur de la plateforme Cradle to Cradle qui est un organisme d'évaluation accrédité et expérimenté pour les produits Cradle to Cradle Certified®, dans le secteur de l'économie circulaire.

5.3.3 Véronique Graham

Véronique Graham est Senior CSR Advisor chez Cap Conseil. Cap Conseil est une société privée spécialisée dans la recherche et le conseil en matière de responsabilité sociale, de développement durable, de gouvernance et d'éthique d'entreprise. Cap Conseil a notamment formé les employés de la SNCB aux standards de la Global Reporting Initiative.

5.3.4 Grégory Gillain

Grégory Gillain est un bio-ingénieur qui travaille depuis mars 2023 en tant qu'Expert Environnement chez Ores mais qui était, au moment de la rédaction du rapport GRI de la SNCB, Expert Energie et Environnement à la SNCB, pour le département non-traction. Pendant son passage à la SNCB, il était en charge du suivi des consommations énergétiques et était responsable de la production de rapports semestriels. Grégory y a également coordonné la mise en œuvre de la norme ISO 50001, certifiant son système de management énergétique. Il était également impliqué dans la stratégie énergétique à l'horizon 2032.

5.3.5 Anne-Laure Castel

Anne-Laure Castel est une consultante indépendante avec une expertise dans le domaine de la durabilité et une expérience préalable dans le monde financier. Actuellement, elle travaille pour la Société Wallonne des Eaux où elle aide à développer le reporting de durabilité. Elle collabore étroitement avec le Sustainability Manager et le Finance Reporting Manager, reflétant le lien fort entre la durabilité et la finance, un domaine où elle a une expérience notable. En outre, Anne-Laure joue un rôle clé dans la formation du management et la sensibilisation aux exigences de la CSRD.

5.3.6 X (Anonyme)

L'intervenant anonyme est consultant en finance durable chez Ernst & Young (EY). En tant qu'expert en audit et en consulting, il est actuellement positionné au sein du département Financial Accounting and Advisory Services (FAAS). Ce rôle fait le pont entre le consulting et l'audit, lui permettant parfois de fournir des services de conseil et, à d'autres moments, d'assister les auditeurs dans des domaines très spécifiques. Il a une expertise particulière dans les domaines tels que l'IFRS 17 pour des profils financiers et technique ainsi que dans le domaine de la finance durable. En raison des conditions instaurées par EY, l'intervenant devait rester anonyme.

5.4 Engagement et immersion dans la mise en place du reporting GRI de la SNCB

Dans le cadre de ce mémoire-projet avec pour étude de cas la SNCB, j'ai pris part au processus de mise en place du reporting GRI au sein de l'entreprise. En effet, j'ai travaillé avec le département B-ST-5 (CSR) afin de les aider au développement du rapport de durabilité. Pour cela, plusieurs réunions ont été organisées. J'ai également pris part à un workshop sur la durabilité qui traitait des sujets tels que la gestion des déchets, l'upcycling et le reporting GRI au sein de la SNCB. Plusieurs tâches m'ont été demandées, par exemple, une synthèse sur la manière de rédiger un rapport GRI, reprenant les étapes et les éléments clés du processus. Ensuite, j'ai traité leurs informations divulguées dans leur questionnaire EcoVadis (solution d'évaluations RSE) afin de les reprendre dans un tableau en les classifiant par rapport aux exigences des normes GRI.

Par après, avec un focus sur les normes environnementales du rapport GRI, j'ai réalisé un benchmarking des rapports GRI des sociétés des chemins de fer nationales avoisinantes ou d'une dimension plus ou moins semblable : NS (Pays-Bas), DB (Allemagne), OEBB (Autriche) et CFF (Suisse). Enfin, avec un focus sur la norme relative à l'énergie, il m'a été demandé de reporter les informations de la SNCB relatives à l'énergie en créant un rapport conforme à la norme GRI 302.

6 Analyse de la norme GRI 302 : Energie 2016 de la SNCB

Afin d'étudier la compatibilité entre les normes GRI et ESRS, cette partie reprend une étude de la rédaction de la SNCB sur la norme GRI 302, relative à l'énergie, comparée avec les exigences de la norme ESRS E1, relative au changement climatique et qui comprend comme thème l'énergie. La SNCB étant un des plus gros consommateurs en Belgique, le thème de l'énergie est naturellement un sujet pertinent à traiter. Le rapport de la SNCB sur la GRI 302, relative à l'énergie, est à retrouver en annexe (cfr 9.3).

Ci-dessous, un tableau reprend les exigences de divulgation de la norme GRI 302 relative à l'énergie :

302-1 Consommation d'énergie au sein de l'organisation	Consommation de carburant totale au sein de l'organisation provenant de sources non renouvelables (en joules ou multiples), ainsi que les types de carburant utilisés.
	Consommation de carburant totale au sein de l'organisation provenant de sources renouvelables (en joules ou multiples), ainsi que les types de carburant utilisés.
	En joules, watts-heures ou leurs multiples, le total de : i. la consommation d'électricité ii. la consommation de chauffage iii. la consommation de refroidissement iv. la consommation de vapeur
	En joules, watts-heures ou leurs multiples, le total : i. d'électricité vendue ii. de chauffage vendu iii. de refroidissement vendu iv. de vapeur vendue
	La consommation énergétique totale au sein de l'organisation, en joules ou ses multiples.
	Les normes, méthodologies, hypothèses et/ou outils de calcul utilisés.
	La source des facteurs de conversion utilisés
302-2 Consommation d'énergie en dehors de l'organisation	La consommation énergétique totale en dehors de l'organisation, en joules ou multiples.
	Les normes, méthodologies, hypothèses et/ou outils de calcul utilisés.
	La source des facteurs de conversion utilisés
302-3 Intensité énergétique	Le ratio d'intensité énergétique de l'organisation.
	Le paramètre spécifique de l'organisation (dénominateur) utilisé pour calculer le ratio.
	Les types d'énergie inclus dans le ratio d'intensité, notamment le carburant, l'électricité, le chauffage, le refroidissement, la vapeur ou tous.
	Si le ratio inclut la consommation énergétique au sein de l'organisation, en dehors ou les deux.
302-4 Réduction de la consommation d'énergie	La quantité de réductions de la consommation énergétique atteinte, conséquence directe des initiatives d'économie et d'efficacité, en joules ou en multiples.
	Les types d'énergie inclus dans les réductions, notamment le carburant, l'électricité, le chauffage, le refroidissement, la vapeur ou tous.
	La base de calcul des réductions de la consommation énergétique, par exemple l'année de référence ou la valeur de référence, ainsi que la raison pour laquelle ce critère a été choisi.
	Les normes, méthodologies, hypothèses et/ou outils de calcul utilisés.
302-5 Réduction dans les besoins énergétiques des produits et services	La réduction des besoins énergétiques des produits et services vendus, qui a été obtenue au cours de la période de reporting, en joules ou multiples
	La base de calcul des réductions de la consommation énergétique, par exemple l'année de référence ou la valeur de référence, ainsi que la raison pour laquelle ce critère a été choisi.
	Les normes, méthodologies, hypothèses et/ou outils de calcul utilisés.

La norme GRI 302 se concentre spécifiquement sur l'énergie et est conçue pour aider les organisations à rendre compte de la consommation d'énergie au sein de l'organisation. Elle demande aux organisations de déclarer leur consommation d'énergie, les économies d'énergie réalisées grâce à des initiatives de conservation et d'efficacité ainsi que divulguer l'utilisation d'énergies renouvelables. La GRI 302 encourage les organisations à considérer comment leurs activités liées à l'énergie peuvent contribuer à des impacts environnementaux plus larges (GRI, 2021).

En reprenant les données du tableau de comparaisons de la norme thématique ESRS E1 avec les normes thématiques relatives de la GRI (cfr 3.2.2), on peut dresser une synthèse des écarts entre les exigences de la norme GRI 302 avec les exigences futures des ESRS concernant l'énergie :

	Norme GRI 302	Norme ESRS E1
GRI 302-1&2		
Unité de mesure	Joules, wattheures ou multiples	MWh uniquement
Répartition de la consommation d'énergie achetée	Électricité, chauffage, refroidissement et vapeur	Total combiné
Répartition de l'énergie provenant de sources renouvelables	Chiffre combiné	Consommation de combustibles pour sources renouvelables et énergie renouvelable autoproduite sans combustible
Électricité, chauffage, refroidissement et vapeur vendus	Exigé	Non exigé
Consommation d'énergie en dehors de l'organisation	Exigé	Non exigé
Répartition de la consommation d'énergie selon les sources renouvelables et non renouvelables	Non exigé	Exigé
Répartition de la consommation d'énergie selon le type de combustible	Non exigé	Exigé
GRI 302-3		
Ratio de consommation d'énergie	Au sein de l'organisation, à l'extérieur ou les deux	Pour les activités dans des secteurs à fort impact climatique
Unité de mesure pour le ratio	Libre de choisir le dénominateur le plus approprié	MWh par unité monétaire
Types d'énergie inclus	Exigé (carburant, électricité, chauffage, refroidissement, vapeur ou tous)	Non exigé
GRI 302-5		
Informations sur l'efficacité énergétique	Réduction des besoins en énergie des produits vendus	Émissions de gaz à effet de serre évitées

La SNCB a structuré la partie énergétique de son rapport comme suit :

- Consommation d'énergie au sein de la SNCB
- Gestion de l'énergie des bâtiments – ISO 50001
- Intensité énergétique
- Réduction de la consommation d'énergie
 - Traction
 - Non-traction (bâtiments : gares, ateliers, bâtiments administratifs)
- Energie renouvelable
 - Production SNCB – énergie solaire via panneaux photovoltaïques

Cette structure reprend l'ordre des exigences de la GRI 302 en abordant la GRI 302-1, 302-3, 302-4 avec une dernière partie sur l'énergie renouvelable.

La SNCB divulgue un grand nombre de données sur la consommation énergétique et les méthodes mises en place pour améliorer son efficacité énergétique. On peut remarquer que le rapport propose une distinction entre les consommations d'énergie renouvelable et non-renouvelables. De plus, on peut voir que la société chiffre la consommation énergétique en détaillant chaque type de combustible utilisé. Notons que l'unité de mesure utilisée est le Gigawattheure (GWh). Après un passage sur la gestion de leurs bâtiments, notamment via la certification ISO 50001, l'intensité énergétique avec comme ratio le Wattheure par tonne-kilomètre (Wh/tkm) est abordée. En utilisant une scission entre les consommations de traction et de non-traction, toutes les méthodes mises en place afin d'améliorer l'efficacité énergétique ainsi que les objectifs visés sont détaillées. Enfin, une partie relative à l'énergie renouvelable aborde toute la stratégie verte de la SNCB avec notamment les installations photovoltaïques et ce qu'elles produisent en GWh.

La rédaction de la norme 302 (énergie) de la SNCB permettra amplement de faciliter la réponse aux exigences des données énergétiques des ESRS. Tout d'abord, en termes généraux, la SNCB fournit des informations sur sa consommation d'énergie et suit le principe qui est de fournir une compréhension de la consommation d'énergie de l'entreprise, de l'amélioration de l'efficacité énergétique et de la part des énergies renouvelables dans son

bouquet énergétique global. Dès lors, la SNCB remplit les exigences 31 et 32 de la norme ESRS E1-5. Il est également important de noter que la SNCB remplit l'exigence de l'ESRS E1 qui est de divulguer le total combiné de la répartition de la consommation d'énergie achetée. De plus, la société détaille déjà les différentes sources d'énergie. En outre, comme exigé selon les ESRS, l'entreprise publie séparément sa production d'énergie non renouvelable à partir de sources d'énergie non renouvelables et sa production d'énergie renouvelable à partir de sources renouvelables. Un autre point majeur pour la norme GRI 302 de la SNCB est l'utilisation de l'unité mesure wattheure (Wh) qui sera l'unique unité de mesure réglementée par la norme ESRS E1-5.

Cependant, on peut mettre en avant certaines exigences de l'ESRS E1 qui nécessiteront d'être revues afin d'être en conformité avec celles-ci. Pour respecter l'exigence 33 des ESRS, la SNCB, qui publie déjà sa consommation totale d'énergie non renouvelable et renouvelable, doit préciser la répartition de l'énergie issue de ces deux sources. De plus, un travail sera également à effectuer au niveau de la divulgation de la répartition de la consommation selon le type de combustible, ce qui n'est pas le cas dans leur rapport actuel. Enfin, il nécessitera également de divulguer le ratio de consommation d'énergie dans la mesure où la SNCB opère dans un secteur à fort impact climatique, à savoir le transport.

7 Analyse thématique des interviews

7.1 Les similarités principales entre les deux normes

Trois thèmes principaux émergent de ces interviews en ce qui concerne les similarités entre les GRI et les ESRS : la compatibilité des données, la convergence sur les structures de gouvernance et la matérialité d'impact.

D'une part, la compatibilité des données est un élément crucial qui ressort largement. Jeroen Alting von Geusau précise : « Au moins 80% sera pareil dans les normes ... toute la base des chiffres, etc., qu'ils préparent maintenant pour la GRI, ils pourront la réutiliser pour les nouvelles normes ». Le consultant en durabilité chez EY le confirme : « Il y a des synergies dans les data requirements (exigences en matière de données) et les disclosure requirements (exigences en matière de divulgation), les deux standards ont pas mal de similarités pour cela ». Cela indique que le passage aux ESRS n'impliquera pas de refaire tout le travail de collecte et de traitement des données. Le directeur CSR de la SNCB appuie cet argument en l'illustrant avec l'exemple suivant : « Toute la base des chiffres, etc., que la SNCB prépare maintenant pour la GRI, ils pourront la réutiliser pour les nouvelles normes telles que celles relatives à consommation de l'énergie ou encore le taux de déchets ou de recyclage ».

En ce qui concerne les structures de gouvernance, les entretiens indiquent une forte congruence entre les GRI et les ESRS. Les deux normes proposent des cadres structurés pour la gestion de la durabilité au sein des entreprises. Ces structures de gouvernance visent à instaurer des mécanismes de surveillance, d'évaluation et de divulgation des performances environnementales et sociales. Comme indique Anne-Laure Castel: "Elles (la GRI et les ESRS) ont toutes les deux des normes transversales qui leur permettent effectivement de mettre en place une gouvernance en termes de durabilité qui est assez similaire". Ainsi, les entreprises déjà alignées sur les normes GRI trouveront probablement des similarités significatives dans les exigences de gouvernance des ESRS, facilitant ainsi leur transition vers cette nouvelle norme.

Enfin, un autre thème commun à travers les interviews est la notion de matérialité d'impact. Bien qu'elle soit traitée différemment dans les deux normes, avec les ESRS qui introduisent la double matérialité, la matérialité d'impact est présente dans les deux. Elles soulignent en effet leur objectif commun d'évaluer et de communiquer l'impact environnemental et social des entreprises. Le consultant en durabilité de chez EY a notamment relevé cette similarité comme un avantage : « L'avantage aussi, c'est qu'il y a une partie de l'approche des ESRS, comme je le disais, impact materiality, qui est présente dans les GRI, qui est déjà d'application depuis un bon bout de temps ».

7.2 Les écarts principaux entre les deux normes

L'analyse thématique des interviews met en lumière plusieurs différences majeures entre les normes GRI et ESRS.

Premièrement, une différence majeure, relevée par l'ensemble des intervenants, réside dans l'introduction de la "double matérialité" par les ESRS. Cette exigence nécessite une analyse de la matérialité, en tenant compte des impacts de l'entreprise sur la société et l'environnement et une analyse de la "financial materiality (matérialité financière)", qui se concentre sur les risques et les opportunités financières. Véronique Graham explique la différence de concept de matérialité comme suit : « La matérialité selon la GRI, ce sont les impacts que l'entreprise génère sur le monde extérieur et l'autre côté, la matérialité financière, c'est ce que le monde extérieur peut générer comme risques ou comme opportunités pour l'entreprise au niveau sustainability ». Cette approche est perçue par Dirk Le Roy comme une « extension sur une analyse de risques classique d'une entreprise, qui, bien qu'elle ne soit pas nécessairement complexe à faire, doit être réalisée afin d'être aligné avec les ESRS ».

Deuxièmement, les ESRS et la GRI diffèrent par leur niveau d'obligation. D'une part, la GRI est un standard volontaire alors que les entreprises n'ont pas d'autre choix que de se conformer aux ESRS. En effet, ceux-ci sont l'œuvre d'une réglementation obligatoire. Dirk le Roy l'indique d'ailleurs : « La GRI, naturellement, est un standard volontaire, que l'on peut suivre, les ESRS, c'est une compliance legislation (législation en matière de conformité) ». D'autre part, une différence significative concerne l'obligation de divulguer certains indicateurs spécifiques dans

les ESRS. Ce même expert donne un exemple : « Il y a des indicateurs qui sont mandatory to report (obligatoires à divulguer) tels que ceux relatifs au Climate Action Plan ». Cette obligation contraste avec l'approche plus flexible de la GRI qui offre une plus grande liberté dans le choix des indicateurs à rapporter.

Troisièmement, les ESRS introduisent de nouvelles référence telles que la taxonomie de l'UE et la diligence raisonnable. Comme évoqué par Dirk le Roy, la référence à la taxonomie de l'UE implique "l'alignement vers la taxonomie des activités qui sont considérées durables". Quant à la diligence raisonnable, ce dernier la décrit comme "une directrice en développement mais qui est à suivre sous le reporting ESRS". Ces références font partie du processus obligatoire afin d'être en conformité avec les ESRS.

De plus, dans le cadre du reporting de durabilité, un écart important entre les normes GRI et ESRS tient à la nécessité d'une assurance de reporting obligatoire pour les ESRS, une condition absente des normes GRI. Le consultant d'EY explique : « Les ESRS sont des normes contraignantes qui nécessitent une discussion avec un auditeur et une certification (audit) ». En conséquence, elles laissent moins de place à l'interprétation et imposent des exigences obligatoires, ce qui les rend plus strictes que les normes GRI. Anne-Laure Castel confirme ce point : « Avec les normes GRI, bien que le rapport soit soumis à la GRI, il n'y a pas véritablement d'audit ». En revanche, la directive sur la communication d'informations en matière de durabilité d'entreprise (CSRD), qui oriente les ESRS, prévoit explicitement un audit, ce qui constitue un point de divergence majeur.

Enfin, une différence entre les deux standards est également à remarquer au niveau du format de reporting. Avec l'adoption des ESRS, les rapports devront être envoyés sous un format numérique, en raison de la grande standardisation de la directive sur la communication d'informations en matière de durabilité d'entreprise (CSRD). Cette nouveauté implique de nouvelles perspectives, comme l'évoque Anne-Laure Castel : « Le fait que cela soit hyper-standardisé au niveau de la CSRD, que cela va devoir être envoyé de manière digitale, cela va permettre aussi de pouvoir avoir des statistiques qui vont pouvoir être utilisées et de voir l'évolution au niveau des sociétés ».

7.3 La SNCB a fait un choix judicieux

L'ensemble des intervenants s'accorde à penser que la SNCB a réalisé le bon choix en décidant de suivre le cadre du reporting GRI pour son premier rapport de durabilité et non de se tourner directement vers les ESRS.

Le premier avantage majeur de l'adoption des normes de la Global Reporting Initiative par la SNCB réside dans la maturité et la compréhensibilité des normes. Les normes GRI sont bien établies et largement utilisées, ce qui leur confère une grande crédibilité. Anne-Laure Castel l'avance : « La GRI, pour l'instant, est ce qu'il y a de plus abouti en termes de normes en matière de durabilité, donc, c'est le meilleur outil en attendant la CSRD pour une société qui justement veut se préparer à la CSRD. » Cet argument vaut aussi sur la scène européenne, comme le précise Jeroen Alting von Geusau : « La GRI est le plus grand standard pour des entreprises européennes en ce moment ». En outre, les normes GRI sont conçues de manière à être facilement compréhensibles même pour ceux qui sont nouveaux dans le domaine de la durabilité, ce qui permet de simplifier le processus d'introduction et de mise en œuvre. Le consultant en durabilité indiquait à ce sujet que la GRI était « l'un des standards qui sont les plus compréhensibles par tous ... et où on a des définitions assez claires qui sont assez éloignées des textes de loi législatifs, contrairement aux ESRS ». Sa facilité d'utilisation va aussi de pair avec l'argument de Véronique Graham : « La GRI prend beaucoup plus l'entreprise ou l'organisation par la main, comme un guide ».

Deuxièmement, l'utilisation des normes GRI offre un avantage dans le contexte de l'incertitude actuelle entourant les normes ESRS. Alors que les normes ESRS sont encore en développement et peuvent être sujettes à des changements, les normes GRI offrent une plateforme de reporting plus stable, prévisible et largement reconnue, constituant ainsi une option plus sûre. Pour donner un exemple à cette incertitude, le consultant en durabilité avance : « Il y a eu encore une mise à jour, en juin 2023, où ils ont chamboulé toute la structure d'application des ESRS ; ce n'est pas encore voté, ce n'est pas encore définitif, ça change souvent ».

Troisièmement, l'interopérabilité entre les normes GRI et ESRS est un avantage clé pour la SNCB. Ainsi, Anne-Laure Castel dit : « La CSRD, via l'EFRAG, travaille avec la GRI et va être très fort influencée et va s'inspirer de la GRI ». Cette interopérabilité signifie qu'une grande partie du contenu généré pour un rapport GRI peut être réutilisée pour répondre aux exigences des normes ESRS. Cette capacité à capitaliser sur le travail existant permet non seulement d'économiser des ressources, mais aussi de faciliter une transition plus fluide entre les deux cadres de reporting. De plus, le consultant d'EY a avancé un avantage supplémentaire quant à cette interopérabilité, en affirmant : « Les standards GRI sont aussi connectés à pas mal d'autres initiatives, notamment certaines qui seront connectés avec les ESRS, ce qui permet d'avoir un lien supplémentaire entre les deux normes ».

Ensuite, un autre avantage est l'accent mis par les normes GRI sur l'engagement des parties prenantes. Les normes GRI encouragent en effet activement l'inclusion des parties prenantes, qu'elles soient internes ou externes, dans le processus de reporting. Anne Laure Castel l'évoque en ces mots : « L'avantage de commencer par la GRI et déjà faire l'exercice d'engager toutes les parties prenantes, ... , c'est déjà une grosse partie du travail, c'est un bon travail préparatoire ». Par conséquent, en adoptant les standards de la GRI, la SNCB aurait déjà accompli une part significative du travail nécessaire pour répondre aux exigences des normes ESRS quant à l'engagement des parties prenantes. En plus de cela, l'adoption des GRI peut aider la SNCB à informer activement les parties prenantes sur leur démarche de durabilité. Cela peut à son tour favoriser une plus grande acceptation et un soutien pour les initiatives de durabilité de l'entreprise. Cet argument est illustré avec les dires du consultant d'EY : « Commencer avec la GRI, ça prépare pour les ESRS parce qu'il faut aussi informer les gens avec qui on discute, certains ne savent pas du tout ce que la sustainability veut dire, ils ne savent pas, c'est quoi le scope (champ d'application), jusqu'où on va, ... C'est nouveau pour pas mal de personnes, dès lors, le faire avec la GRI est un bon premier pas ».

Enfin, l'utilisation des normes GRI permet à la SNCB de se baser sur des rapports existants. Anne-Laure Castel met en avant l'avantage suivant : « Il y a déjà d'autres sociétés qui ont utilisé la GRI, qui ont publié leur rapport et donc, cela permet à une société de voir ce que d'autres sociétés font. Cela signifie que la SNCB peut s'inspirer de ce que d'autres entreprises ont fait et plus particulièrement dans le même secteur. Jeroen Alting von Geusau le stipule :

« La GRI est utilisée beaucoup dans de grandes entreprises ferroviaires, comme NS (Pays-Bas) ou OEGB (Autriche) qui utilisent la GRI comme standard ».

7.4 Les risques de ce choix

La décision de la SNCB de se concentrer sur la Global Reporting Initiative plutôt que sur les European Sustainability Reporting Standards implique plusieurs risques potentiels.

Le premier risque concerne la perte potentielle du lien avec la CSRD. Jeroen Alting von Geusau souligne cette problématique : "En se concentrant sur la GRI, il y a un risque de perdre le lien avec le CSRD". En d'autres termes, en mettant l'accent sur la réalisation des objectifs de la GRI, les normes ESRS pourraient être négligées, ce qui pourrait créer des difficultés lors d'une éventuelle transition vers ces dernières.

Ensuite, le timing et la collecte des données constituent également des facteurs à prendre en compte. En choisissant de se concentrer sur la GRI, la SNCB pourrait se retrouver dans une situation où elle doit rapidement se préparer pour la collecte de données conformes aux normes ESRS. Il est possible que ce choix ralentisse le processus d'adaptation aux nouvelles exigences du CSRD. Ce décalage pourrait créer des pressions supplémentaires pour la mise en conformité, augmentant ainsi le risque de non-respect des délais fixés par les régulateurs. Dirk Le Roy précise : "En janvier 2024, tous les indicateurs doivent être en place de manière idéale, cela veut dire qu'en 2023, on doit faire l'analyse et se préparer". De plus, la collecte de données précises et de haute qualité, qui nécessite un temps considérable, reste un défi majeur dans la transition vers les ESRS.

Enfin, la précision des informations requises par les ESRS peut être considérée comme un autre risque. Les normes GRI, bien qu'elles fournissent un cadre pour le reporting durable, sont généralement moins précises que les ESRS. Véronique Graham avance notamment : « Des différences pourraient survenir au niveau des métriques dans la mesure où la GRI est beaucoup plus libre à l'inverse des ESRS qui sont très ordonnés et précis ». En conséquence, choisir initialement la GRI pourrait engendrer un travail supplémentaire à terme pour répondre à la précision exigée par les ESRS. Cela pourrait impliquer la mise en place de

nouvelles ressources et un effort considérable pour améliorer la précision des informations, ce qui constitue un risque potentiel pour la SNCB.

7.5 Les challenges principaux liés à la transition de la GRI vers les ESRS

La transition d'un rapport selon la GRI vers un rapport ESRS présente des défis substantiels.

D'abord, le challenge principal réside dans la collecte et la qualité des données nécessaires pour se conformer aux nouvelles exigences du reporting ESRS. Cette tâche est amplifiée par le fait que, comme l'annonce Jeroen Alting von Geusau : « La partie relative aux normes spécifiques du secteur du transport ferroviaire ne sera pas disponible avant 2024 ou 2025 ». Cette situation pourrait créer des incertitudes et des retards dans le processus de transition.

Ensuite, il y a une différence fondamentale au niveau de la précision demandée entre la GRI et les ESRS. La GRI, malgré sa pertinence, ne possède pas la même précision sur certains points que les ESRS. Cela signifie que bien que la GRI offre une bonne base de travail, un travail d'ajustement et de précision sera nécessaire pour se conformer aux ESRS. Véronique Graham dit à ce sujet : « Il y a une différence fondamentale de précision entre la GRI et les ESRS : la GRI offre une ligne de conduite générale mais manque de précision sur certains points par rapport aux ESRS. Cela signifie que, bien que la GRI offre une bonne base de travail, un travail d'ajustement et de précision sera nécessaire pour se conformer aux ESRS ». Il est également important de noter que la GRI n'impose pas de données obligatoires alors que les ESRS le font.

Enfin, la double matérialité représente un autre défi. C'est une exigence majeure des ESRS qui n'est pas encore prise en compte dans le rapport actuel de la SNCB. Son directeur CSR avance : « Il y a naturellement une double matérialité qui va jouer un rôle important dans la nouvelle norme et qui va demander beaucoup aux entreprises ». L'introduction de cette double matérialité nécessitera donc un effort de réflexion et de restructuration supplémentaire.

7.6 Les idées pour une transition réussie

La transition de la GRI vers les ESRS nécessite une préparation minutieuse.

D'abord, il est crucial de se familiariser avec les exigences des ESRS dès le début, notamment en ce qui concerne les métriques. Véronique Graham conseille : « Il va être important de voir s'ils ont déjà de quoi répondre à tout ce qui est mandatory : est-ce qu'ils ont de la matière, est-ce qu'ils ont les bonnes metrics (métriques) et les bonnes données ». Pour se faire, la réalisation d'une Gap Analysis (analyse des écarts) entre les deux normes est largement recommandée pour se préparer à l'avance aux exigences obligatoires des ESRS. La même experte suggère vivement d'ailleurs de « réaliser cette gap analysis le plus tôt possible parce que plus la SNCB la fait tôt, plus ils auront le temps de se préparer ». Cet exercice permettra de comprendre les différences et manques qui existent entre la GRI et les ESRS et de mettre en place des actions correctives pour aligner les deux normes.

L'importance d'effectuer un exercice de matérialité dans le processus de transition des rapports GRI vers les ESRS est soulignée par plusieurs intervenants. Cet exercice, qui doit être entamé le plus tôt possible, permet d'identifier les sujets matériels pertinents pour l'entreprise et ses parties prenantes. Véronique Graham le souligne : « Ce qui importe, c'est le dialogue avec les parties prenantes sur lesquelles l'entreprise a un impact, à savoir les affected stakeholders sous la norme ESRS ». Elle poursuit : « Cette étude de matérialité donne de la crédibilité, permet de voir les opportunités et risques que l'entreprise n'a peut-être pas vus ». Elle conseille de l'exécuter le plus tôt possible en ajoutant l'argument : « Cela sera de toute façon nécessaire pour être conforme aux exigences des ESRS ». L'exercice de matérialité est donc une étape clé, non seulement pour se conformer aux exigences des ESRS mais aussi pour mettre en lumière l'interconnexion entre la performance de l'entreprise et ses impacts sur les parties prenantes.

Enfin, il est recommandé d'utiliser une approche collaborative lors de cette transition. De nombreuses initiatives et organisations peuvent fournir un soutien précieux en partageant les connaissances et les expériences accumulées. En effet, le consultant d'EY l'observe : « Il y a beaucoup d'initiatives volontaires sur le marché qui permettent aux acteurs du marché justement de rencontrer d'autres personnes qui ont la même volonté de transparence de faire du reporting non financier ».

Par ailleurs, le même expert ajoute : « Il est important de ne pas se limiter à l'information disponible et d'utiliser des proxy si nécessaire. » En effet, toute avancée, aussi petite soit-elle, est un pas en avant vers la conformité aux ESRS.

8 Discussion et conclusion de l'analyse

Le rapprochement des résultats issus de la revue de littérature et de l'analyse thématique souligne une forte concordance entre les deux. La revue de littérature, comme l'analyse thématique, a identifié la double matérialité, l'assurance de reporting obligatoire (audit), les exigences de rapport sur la chaîne de valeur, le niveau d'obligation ainsi que la conformité à la taxonomie de l'UE et à la CS3D (directive sur la diligence raisonnable) comme principaux écarts entre les normes GRI et ESRS (Latham et Watkins, 2023 ; EY, 2022 ; KPMG, 2022). Un écart nouveau entre les deux normes a cependant été amené par Anne-Laure Castel. Cette dernière a mis en avant la différence de format de reporting entre les deux standards : en raison de la grande standardisation de la CSRD, les rapports devront être envoyés de manière digitale. Cela impliquera de nouvelles perspectives notamment de pouvoir disposer de statistiques exploitables et ainsi de pouvoir observer l'évolution des sociétés.

Notre revue de la littérature a permis d'identifier plusieurs points de convergence entre les normes GRI et ESRS, une similarité qui a été corroborée lors de l'analyse thématique. Les points de convergence relevés dans de la revue de littérature, tels que l'interopérabilité entre les normes (GRI, 2023 ; Judy Kuszewski, 2023), la similitude de la structure et celle des exigences (cfr 3.2.2), ainsi que l'importance de la matérialité d'impact (GRI, 2020) ont été validés et renforcés par l'analyse thématique. De plus, la revue de littérature et l'analyse thématique soulignent l'importance du processus d'engagement des parties prenantes dans les deux normes (GRI, 2023 ; EFRAG 2022). Un point notable qui a émergé de l'analyse thématique concerne les structures de gouvernance. L'alignement marqué entre la GRI et les ESRS dans ce domaine est un facteur facilitant la transition d'une norme à l'autre. Elles ont toutes les deux des normes transversales qui leur permettent effectivement de mettre en place une gouvernance en termes de durabilité qui est similaire. Cela signifie que les entreprises déjà alignées sur les normes GRI auront moins de difficultés à se conformer aux exigences de gouvernance des ESRS. Concernant la similarité au niveau des exigences de normes, l'analyse thématique a permis de confirmer la compatibilité des données entre les deux normes, élément crucial pour faciliter la transition des entreprises. Les entretiens ont souligné que la majeure partie des données collectées et traitées pour la GRI pourra être

réutilisée pour les nouvelles normes ESRS. Cette similarité notable dans les exigences en matière de données et de divulgation représente un atout majeur pour les organisations qui envisagent une transition vers les ESRS.

La revue de littérature et l'analyse thématique des entretiens ont permis de mettre en lumière plusieurs points convergents concernant le choix de la SNCB d'adopter la norme GRI pour son premier rapport de durabilité. Ces deux méthodologies ont souligné la maturité de la norme GRI, sa large utilisation et son interopérabilité avec les ESRS (KPMG, 2022 ; GRI, 2022), ce qui lui confère une grande crédibilité et la rend particulièrement adaptée dans le contexte de la SNCB. De plus, l'analyse thématique a révélé que l'adoption de la norme GRI peut constituer un bon travail préparatoire pour l'engagement des parties prenantes, qui est une composante essentielle des ESRS (GRI, 2023 ; EFRAG 2022). Cependant, l'analyse thématique des entretiens a apporté des éléments supplémentaires qui n'ont pas été identifiés lors de la revue de littérature. La compréhensibilité de la norme GRI est notamment ressortie dans les entretiens comme étant un avantage majeur. Ce critère est en effet essentiel pour une entreprise qui s'engage dans une démarche de durabilité pour la première fois, ce qui est en l'occurrence le cas de la SNCB. La norme GRI étant facile à comprendre, elle facilite le processus d'introduction et de mise en œuvre de la démarche de durabilité. De plus, l'analyse thématique a montré que l'utilisation des normes GRI permet à la SNCB de s'inspirer de ce que d'autres entreprises, notamment des entreprises du même secteur, ont fait.

La question de recherche de mémoire est : "Les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) sont-ils compatibles avec les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS) ?". Sur la base des diverses analyses et comparaisons réalisées, il est possible d'affirmer que les normes GRI sont largement compatibles avec les ESRS.

La compatibilité entre les normes GRI et ESRS est manifeste et s'articule autour de plusieurs dimensions clés. Tout d'abord, une interopérabilité significative est observée entre ces deux normes, ce qui facilite leur application conjointe et permet d'optimiser l'utilisation des ressources. De plus, la proximité de leurs structures et exigences, comme en témoigne la similitude entre la norme thématique GRI 302 et l'ESRS E1, renforce cette compatibilité. Par ailleurs, les deux normes accordent une importance primordiale à la matérialité de l'impact,

soulignant une convergence dans l'approche d'évaluation et de communication des impacts de l'entreprise sur le monde qui l'entoure. Enfin, la similarité des processus d'engagement des parties prenantes dans les deux normes consolide leur compatibilité car elles partagent une philosophie commune quant à la nécessité d'inclure activement les parties prenantes dans le processus de reporting. Ainsi, il est clair que les normes GRI et ESRS sont intrinsèquement compatibles, offrant un potentiel considérable pour une transition d'un reporting GRI vers un reporting ESRS.

Cependant, il existe certains obstacles à la compatibilité. La principale différence réside dans l'introduction de la matérialité financière par les ESRS, ce qui ajoute une dimension supplémentaire à l'évaluation des impacts sur la durabilité. De plus, l'obligation de conformité aux directives sur la taxonomie de l'UE et la diligence raisonnable (CS3D) représente un défi majeur. Enfin, la différence d'approche en ce qui concerne l'analyse de la chaîne de valeur peut engendrer une certaine incompatibilité.

Concernant le choix de la SNCB d'adopter les normes GRI pour son premier rapport de durabilité, il semble justifié pour plusieurs raisons. La GRI offre un cadre mature, complet et bien établi pour le reporting de la durabilité tandis que les ESRS sont toujours en cours de finalisation et peuvent donc être sujets à des changements. L'interopérabilité constatée entre les normes GRI et ESRS ainsi que leur compatibilité démontrée suggèrent que la transition vers les ESRS pourrait se faire fluidement. De plus, l'expertise établie et les rapports de durabilité existants de sociétés similaires utilisant les normes GRI peuvent fournir des orientations précieuses. Enfin, la GRI est le parfait outil pour conscientiser la SNCB en interne sur la RSE. En effet, la GRI sert également à favoriser l'apprentissage interne sur la RSE au sein des organisations. Comme vu dans la revue de littérature, Vigneau et al. (2015) affirment que les outils de reporting tels que la GRI jouent un rôle essentiel dans la diffusion des connaissances sur la gestion et de la compréhension de la RSE.

Néanmoins, pour assurer une transition efficace vers les ESRS, la SNCB doit mettre en œuvre certaines mesures, notamment se familiariser rapidement avec les ESRS, entreprendre l'exercice de matérialité conforme aux ESRS et collaborer avec des experts et de s'aider des initiatives en place. Afin de s'accoutumer aux normes ESRS, il est essentiel de réaliser une

analyse des écarts entre les deux normes qui permettra de comprendre les différences et manques qui existent entre la GRI et les ESRS et de mettre en place des actions correctives pour aligner les deux normes. Concernant l'exercice de matérialité, il doit être réalisé le plus tôt possible, non seulement pour se conformer aux exigences des ESRS mais aussi pour mettre en lumière l'interconnexion entre la performance de l'entreprise et ses impacts sur les parties prenantes. Enfin, il est recommandé d'utiliser une approche collaborative lors de cette transition. Cela va permettre de profiter d'un soutien et d'une expertise de nombreuses initiatives et organisations existantes. Comme la GRI l'a annoncé, des ressources de soutien seront également disponibles pour aider les entreprises à aligner leur reporting ESRS avec les normes GRI. En somme, bien que les normes GRI et ESRS soient largement compatibles, il est essentiel de prendre en compte les nuances et les défis pour assurer un reporting de durabilité efficace et conforme à l'avenir.

9 Conclusion

La question de recherche centrale de ce mémoire a été la suivante : "Les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) sont-ils compatibles avec les nouveaux Standards de Reporting de Durabilité Européens (ESRS) ? Etude de cas de la SNCB". Ce travail a tenté de répondre à cette question en utilisant une approche combinée, intégrant une revue de la littérature et une analyse thématique des normes en question ainsi qu'une étude de cas de la Société Nationale des Chemins de fer Belges (SNCB).

En profondeur, les résultats de cette étude révèlent une compatibilité robuste entre les normes GRI et les ESRS. Cette compatibilité est non seulement observable au niveau de leur structure similaire et de leurs exigences comparables mais aussi dans leur attention commune accordée à l'évaluation et au reporting des impacts sur la durabilité. Plus spécifiquement, une interopérabilité marquée a été mise en lumière, facilitant l'application conjointe des deux normes. Une autre facette cruciale de cette compatibilité réside dans l'engagement commun des deux normes envers l'implication des parties prenantes. Tant les normes GRI que les ESRS reconnaissent et soulignent l'importance d'engager activement les parties prenantes dans les processus de reporting de durabilité.

Cependant, bien que cette recherche mette en évidence une compatibilité substantielle, elle révèle aussi des défis à la pleine transition des normes GRI vers les ESRS. L'introduction par les ESRS de la matérialité financière, l'exigence de se conformer aux directives de l'UE sur la taxonomie et au devoir de diligence (CS3D) et l'approche divergente de l'analyse de la chaîne de valeur, ont été identifiées comme des points de friction potentiels.

Dans ce contexte, le choix de la SNCB d'utiliser les normes GRI pour son premier rapport de durabilité apparaît comme une décision informée et judicieuse. La GRI offre un cadre solide, reconnu et compréhensible pour le reporting de la durabilité, favorisant l'apprentissage continu des employés sur la RSE. En outre, compte tenu de l'interopérabilité marquée et de la compatibilité démontrée entre les normes GRI et ESRS, il semble que la transition vers les ESRS

pourrait être réalisée de manière relativement fluide, minimisant ainsi les perturbations potentielles.

Il est important de noter, cependant, que ce travail n'est pas exempt de limites. Parmi celles-ci, le nombre restreint d'interviews menées (six) limite la portée de l'analyse et la généralisation des résultats. De plus, les documents directifs des ESRS étant encore en cours de finalisation, l'analyse de leur compatibilité avec les normes GRI pourrait évoluer avec le temps.

Malgré ces limites, ce travail ouvre plusieurs perspectives intéressantes pour la recherche future. Il serait enrichissant d'étudier comment d'autres organisations abordent la transition vers les ESRS et surmontent les obstacles identifiés dans ce travail. De plus, la question de la transition vers des normes de reporting plus exhaustives, comme celles proposées par les ESRS, mérite une attention particulière. Enfin, une fois les normes ESRS finalisées, une analyse plus détaillée de leur compatibilité avec les normes GRI serait pertinente.

En conclusion, ce mémoire apporte une contribution significative à la compréhension du paysage changeant du reporting de durabilité en explorant la compatibilité entre les normes GRI et ESRS. Les résultats présentés fournissent des informations précieuses pour la SNCB et d'autres organisations confrontées à des choix similaires en matière de reporting de durabilité, tout en soulignant l'importance d'une compréhension approfondie des nuances et des défis associés à ces normes. Il est donc essentiel que les organisations tiennent compte de ces aspects pour assurer un reporting de durabilité efficace et conforme à l'avenir.

10 Bibliographie

- Adams, C. A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L. & Wang, Y. (2021). *The double-materiality concept: Application and issues*. <https://www.globalreporting.org/media/jrbntbyv/griwhitepaper-publications.pdf>
- Bernow, S., Godsall, J., Klempner, B. & Merten, C. (2019). More than values: The value-based sustainability reporting that investors want. *McKinsey & Company*. <https://www.mckinsey.com/capabilities/sustainability/our-insights/more-than-values-the-value-based-sustainability-reporting-that-investors-want>, consulté le 24 mai 2023.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342. doi:[10.1016/j.cpa.2008.08.002](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.08.002)
- Business Roundtable. (s. d.). *Our Commitment*. En ligne <https://opportunity.businessroundtable.org/ourcommitment/>, consulté le 12 décembre 2022.
- Chen, Y., Hung, M. & Wang, Y. (2018). The effect of mandatory CSR disclosure on firm profitability and social externalities: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1), 169–190. doi:[10.1016/j.jacceco.2017.11.009](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.11.009)
- Christensen, H. B., Hail, L. & Leuz, C. (2018). Economic Analysis of Widespread Adoption of CSR and Sustainability Reporting Standards. *SSRN*. En ligne https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3315673
- Christensen, H. B., Hail, L. & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26, 1176-1248. doi:[10.1007/s11142-021-09609-5](https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5)
- Cooper, D.J. & Morgan, W. (2013). Meeting the evolving corporate reporting needs of government and society: arguments for a deliberative approach to accounting rule making. *Accounting and Business Research*, 43(4), 418-441. doi:[10.1080/00014788.2013.794411](https://doi.org/10.1080/00014788.2013.794411)
- Darendeli, A., Fiechter, P., Hitz, J.-M. & Lehmann, N. (2022). The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) information in supply-chain contracting: Evidence from the

expansion of CSR rating coverage. *Journal of Accounting and Economics*, 74(2-3). doi:[10.1016/j.jacceco.2022.101525](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101525)

- de Kemmeter, F. (s.d.). *SNCB - de 1926 à 1970*. En ligne http://mediarail.be/Belgique/Institutionnel/BE_SNCB_entreprise/SNCB_01.htm, consulté le 12 janvier 2023.
- De Villiers, C., & Alexander, D. (2014). The institutionalisation of corporate social responsibility reporting. *The British Accounting Review*, 46(2), 198-212. doi:[10.1016/j.bar.2014.03.001](https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.03.001)
- Dienes, D., Sassen, R. & Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 154-189. doi:[10.1108/SAMPJ-08-2014-0050](https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2014-0050)
- Dyck, A., Volchkova, N & Zingales, L. (2008). The Corporate Governance Role of the Media: Evidence from Russia. *The Journal of Finance*, 63(3), 1093–135. En ligne <https://www.jstor.org/stable/25094468>
- Dyreng, S. D., Hoopes, J. L. & Wilde, J. H. (2015). Public Pressure and Corporate Tax Behavior. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 147–186. En ligne <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.12101>
- EFRAG. (2022). *ESRS 1: General principles*. https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FED_ESRS_1.pdf
- EFRAG. (2022). *ESRS 2: General, strategy, governance and materiality assessment*. https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FED_ESRS_2.pdf
- EFRAG. (2022). *ESRS E1: Climate change*. https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FED_ESRS_E1.pdf
- EFRAG. (s. d.). *First Set of draft ESRS*. En ligne <https://www.efrag.org/lab6?AspxAutoDetectCookieSupport=1&fbclid=IwAR3g4-ETAUTQvdzJMUfKnpzITOKt2NW3xRN6F1YNArIdVXpGp1q5yUC7wiQ>

- European Commission. (2014). *Disclosure of non-financial and diversity information by large companies and groups - Frequently asked questions*. En ligne https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_14_301
- European Commission. (2017). *Commission guidelines on non-financial reporting*. En ligne https://finance.ec.europa.eu/publications/commission-guidelines-non-financial-reporting_en
- European Commission. (2019). Information from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies. *Official Journal of the European Union*. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/%20EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/%20EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=EN)
- European Commission. (s. d.). *Corporate sustainability reporting*. En ligne https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en, consulté le 27 avril 2023.
- European Commission. (s. d.). *EU Taxonomy for Sustainable Activities*. En ligne https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en, consulté le 27 avril 2023.
- European Sustainability Reporting Standards (ESRS): Annex I. (2023). *EU Sustainability Developments*. En ligne <https://www.rjnet.nl/siteassets/duurzaamheid/esrs-juni-2023/annex-i---european-sustainability-reporting-standards.pdf>
- EY Global CRS. (2022). *EU Sustainability Developments : European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*. En ligne https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/new-sustainability-reporting-rules-for-multinational-companies?fbclid=IwAR2NvuB3RvESUHY8vGWEGu5N_mmKX67lb0p9-gFiekkVHhZJNP9KuB0oBQc
- Fiechter, P., Hitz, J.-M. & Lehmann, N. (2022). Real Effects of a Widespread CSR Reporting Mandate: Evidence from the European Union's CSR Directive. *Journal of Accounting Research*, 60(4), 1499-1549. doi:[10.1111/1475-679X.12424](https://doi.org/10.1111/1475-679X.12424)
- Finch & Beak - sustainability strategies. (2021). *Updated GRI standards: What are the implications for materiality? The inside-out view: learnings from GRI's revised approach to materiality*. En ligne <https://www.finchandbeak.com/1649/updated-gri-standards-what-are-the-implications.htm>
- Fonseca, A., McAllister, M. L. & Fitzpatrick, P. (2014). Sustainability reporting among

mining corporations: a constructive critique of the GRI approach. *Journal of cleaner production*, 84, 70-83. doi:[10.1016/j.jclepro.2012.11.050](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.11.050)

- Fortanier, F., Kolk, A. & Pinkse, J. (2011). Harmonization in CSR reporting: MNEs and global CSR standards. *Management international review*, 51, 665-696. En ligne <https://link.springer.com/article/10.1007/s11575-011-0089-9>
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom*. The University of Chicago Press.
- Global Reporting Initiative. (2016). *GRI 101: Foundation 2016*. <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2018). *GRI 302: Energy 2016*. https://www.globalreporting.org/standards/media/1009/gri-302-energy-2016.pdf?fbclid=IwAR316Cc6WChh59f8O8dNmEmVjcQL9n2jb6fwptm2_Ha73gTtCmkLPil40gw
- Global Reporting Initiative. (2020). *GRI Universal Standards: GRI 101, GRI 102, and GRI 103 – Exposure draft*. <https://www.globalreporting.org/standards/media/2605/universal-exposure-draft.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2022). *GRI and the European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*. <https://www.globalreporting.org/media/q10htdar/q-and-a-gri-and-the-esrs.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2022). *GRI's technical position on the draft European Sustainability Reporting Standards*. En ligne https://www.globalreporting.org/media/gsipjvy5/gri-s-submission-to-efrag-s-public-consultation-on-the-first-set-of-draft-esrs.pdf?fbclid=IwAR2mauwddg3yhPdQWiyslf1GGOMOsN78Z96hoKOh0hx3vumSQ_MzAq_gEPU
- Global Reporting Initiative. (2023). *About GRI*. En ligne <https://www.globalreporting.org/about-gri/>
- Global Reporting Initiative. (2023). *GRI 1: Foundation 2021*. <https://www.globalreporting.org/pdf.ashx?id=12334>

- Global Reporting Initiative. (2023). *GRI 2: General Disclosures 2021*. <https://www.globalreporting.org/pdf.ashx?id=12358>
- Global Reporting Initiative. (2023). *GRI 3: Material Topics 2021*. <https://www.globalreporting.org/pdf.ashx?id=12453>
- Global Reporting Initiative. (2023). *Why report?* En ligne <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/>
- Gräuler, M., Freundlieb, M., Ortwerth, K. & Teuteberg, F. (2013). Understanding the beliefs, actions and outcomes of sustainability reporting: An experimental approach. *Information Systems Frontiers*, 15, 779-797. doi:[10.1007/s10796-013-9418-9](https://doi.org/10.1007/s10796-013-9418-9)
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose value? Whose creation?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793-819. doi:[10.1108/09513570610709872](https://doi.org/10.1108/09513570610709872)
- Hahn, R., & Lülfs, R. (2014). Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies. *Journal of business ethics*, 123, 401-420. doi:[10.1007/s10551-013-1801-4](https://doi.org/10.1007/s10551-013-1801-4)
- Hans Böckler Foundation (2016) *Secret economy with transparency on social engagement? On the circle of companies potentially affected by the CSR Directive Implementation Act*. En ligne https://www.boeckler.de/pdf/p_mbf_report_2016_27.pdf.
- Hedberg, C. J., & Von Malmborg, F. (2003). The global reporting initiative and corporate sustainability reporting in Swedish companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 10(3), 153-164. En ligne <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/csr.38>
- Holland, L., & Foo, Y. B. (2003). Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context. *The British Accounting Review*, 35(1), 1-18. doi:[https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(02\)00127-0](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(02)00127-0)
- Recommendation from the investor-as-owner subcommittee of the SEC investor advisory committee relating to ESG disclosure. (2020). *Investor Advisory Committee*. En ligne <https://www.sec.gov/spotlight/investor-advisory-committee->

[2012/recommendation-of-the-investor-as-owner-subcommittee-on-esg-disclosure.pdf](#)

- Isaksson, R., & Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability?. *The TQM Journal*, 21(2), 168-181. En ligne <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/17542730910938155/full/html?skipTracking=true>
- Kaliga, A., & Oberdieck, A. (2020). Non-Financial Reporting: How Can it be a Resource for Workers?. *SSRN*. En ligne https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3699378
- Kaptein, M., & Van Tulder, R. (2003). Toward effective stakeholder dialogue. *Business and Society Review*, 108(2), 203-224. doi:[10.1111/1467-8594.00161](https://doi.org/10.1111/1467-8594.00161)
- Kluge, N., & Sick, S. (2016). Geheimwirtschaft bei Transparenz zum gesellschaftlichen Engagement? Zum Kreis der vom CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetz potentiell betroffenen Unternehmen. *MBF-Report*, 27(11). En ligne https://www.imu-boeckler.de/de/faust-detail.htm?sync_id=HBS-006469
- KPMG. (2022). *Get ready for European Sustainability Reporting Standards*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/07/talkbook-get-ready-for-esrs.pdf>
- KPMG. (s.d.). *The EU's Corporate Sustainability Due Diligence...: Human Rights and the Environment*. En ligne <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/02/the-eu-corporate-sustainability-due-diligence-directive.html>
- Lang, M., & Stice-Lawrence, L. (2015). Textual analysis and international financial reporting: Large sample evidence. *Journal of Accounting and Economics* 60(23), 110-135. doi:[10.1016/j.jacceco.2015.09.002](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.09.002)
- Laposa, S., & Villupuram, S. (2010). Corporate Real Estate and Corporate Sustainability Reporting: An Examination and Critique of Current Standards. *Journal of Sustainable Real Estate*, 2(1), 23-49. doi:[10.1080/10835547.2010.12091803](https://doi.org/10.1080/10835547.2010.12091803)
- Latham & Watkins. (2023). The EU Corporate Sustainability Reporting Directive — How Companies Need to Prepare. *Client Alert Commentary*. <https://www.lw.com/admin/upload/SiteAttachments/Alert%203059.pdf>
- Levy, D., De Jong, W. M. & Szejnwald Brown, H. (2010). The contested politics of

corporate governance: The case of the global reporting initiative. *Business & society*, 49(1), 88-115. En ligne

https://www.researchgate.net/publication/234008753_The_Contested_Politics_of_Corporate_Governance_The_Case_of_the_Global_Reporting_Initiative

- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical perspectives on Accounting*, 13, 59-78. doi: [10.1016/j.cpa.2014.10.003](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003)
- Directive: Directive 2014/95/EU of the European parliament and of the council of 22 October 2014. (2014). *Official Journal of the European Union*. En ligne <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>
- Olanipekun, A. O., Omotayo, T., & Saka, N. (2021). Review of the Use of Corporate Social Responsibility (CSR) Tools. *Sustainable Production and Consumption*, 27, 425-435. doi: [10.1016/j.spc.2020.11.012](https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.11.012)
- Puroila, J. & Mäkelä, H. (2019). Matter of opinion: Exploring the socio-political nature of materiality disclosures in sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1043-1072. doi: [10.1080/0969160X.2020.1870315](https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1870315)
- SASB. (2017). *The state of disclosure 2017: An analysis of the effectiveness of sustainability disclosure in SEC filings*. En ligne <https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2017/12/2017State-of-Disclosure-Report-web.pdf>
- Shi, Y., Wu, J., & Zhang, Y. (2020). Green Image in Supply Chains: Selective Disclosure of Green Suppliers. *SSRN*. En ligne https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3700310
- Skouloudis, A., Evangelinos, K., & Kourmoussis, F. (2010). Assessing non-financial reports according to the Global Reporting Initiative guidelines: evidence from Greece. *Journal of Cleaner Production*, 18(5), 426-438. doi: [10.1016/j.jclepro.2009.11.015](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2009.11.015)
- SNCB. (2023). *227 millions de voyageurs ont pris le train en 2022*. En ligne <https://www.belgiantrain.be/fr/about-sncb/corporate/227-millions-travellers#:~:text=En%202022%2C%20la%20SNCB%20a,2019%20avant%20la%20crise%20sanitaire>
- SNCB. (2023). *La SNCB, acteur clé d'une société durable*. En ligne <https://www.belgiantrain.be/-/media/corporate/pdfs/csr-2022-240x175->

fr.ashx?v=3ba4f2737ca34e82aec7063a4df269de&la=fr&hash=7BD25F8C7F48EE9AC7E7481C6317B2A8C53186EF#:~:text=La%20SNCB%20est%20responsable%20de,%20son%20musée%20Train%20World.

- SNCB. (2023). *Management et structure de l'entreprise*. En ligne <https://www.belgiantrain.be/fr/about-sncb/entreprise/management-structure>
- SNCB. (s. d.). *Organigramme organisationnel de la SNCB*. Document non publié, SNCB, Bruxelles.
- Szejnwald Brown, H., De Jong, M. & Lessidrenska, T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics*, 18(2), 182-200. doi:[10.1080/09644010802682551](https://doi.org/10.1080/09644010802682551)
- Szejnwald Brown, H., De Jong, M., & Levy, D. L. (2009). Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI'S sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 571-580. doi: [10.1016/j.jclepro.2008.12.009](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009)
- Tomar, S. (2019). Greenhouse Gas Disclosure and emissions benchmarking. *SSRN Electronic Journal*. En ligne https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448904
- Tomar, S. (2021). *CSR Disclosure and Benchmarking-Learning: Emissions Responses to Mandatory Greenhouse Gas Disclosure*. SSRN 3448904.
- Vigneau, L., Humphreys, M., & Moon, J. (2015). How do firms comply with international sustainability standards? Processes and consequences of adopting the global reporting initiative. *Journal of business ethics*, 131, 469-486. doi: [10.1007/s10551-014-2278-5](https://doi.org/10.1007/s10551-014-2278-5)
- Wang, X. (2017). Regulatory compliance as fulfilment of corporate social responsibility: an interpretative textual analysis on sustainability reports of two Chinese listed agribusinesses. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 2, 23-40. En ligne <https://ajssr.springeropen.com/counter/pdf/10.1186/s41180-017-0014-7.pdf>
- Watanabe, H. (2022). *GRI Standards Revisions Part 3: Revising Materiality*. En ligne sur le site web de Adec ESG <https://www.adecesg.com/resources/blog/gri-standards-revisions-part-3-revising-materiality/>
- Wu, Y., Zhang, K. & Xie, J. (2020). Bad Greenwashing, Good Greenwashing: Corporate Social Responsibility and Information Transparency. *Management Science*, 66(7),

2801-3294. doi: [10.1287/mnsc.2019.3340](https://doi.org/10.1287/mnsc.2019.3340)

- Youmatter. (2021). *Global reporting Initiative (GRI) : définition, indicateurs, lignes directrices*. En ligne <https://youmatter.world/fr/definition/global-reporting-initiative-definition-indicateurs-lignes-directrices/>, consulté le 30 mai 2023.

11 Annexes

11.1 Guides d'entretien

11.1.1 Guide d'entretien de Jeroen Alting Von Geusau

- Pouvez-vous brièvement présenter votre rôle et en tant que Directeur du développement durable et de la CSR de la SNCB ?
- Comment définiriez-vous la stratégie de durabilité de la SNCB ?
- Quels sont les principaux objectifs et priorités de la SNCB en matière de durabilité ?
- Comment est venue l'idée d'élaborer un rapport de durabilité (« sustainability reporting ») (transparence, obligations légales, ...) ?
- Pour quelles raisons la SNCB a-t-elle opté pour les standards de la GRI (Global Reporting Initiative) pour l'élaboration de son premier rapport de durabilité ?
- Quels processus la SNCB a-t-elle mis en place pour appliquer les standards GRI dans son rapport de durabilité et quelles difficultés a-t-elle rencontrée au cours de celui-ci ?
- Quelle méthode avez-vous employée pour choisir les indicateurs GRI pertinents pour la SNCB et quels critères ont guidé votre sélection ?
- Avez-vous pris connaissance des normes européennes ESRS introduites par la directive CSRD ? Si oui, que savez-vous de ces normes ?
- Comment envisagez-vous la transition de la SNCB vers les normes ESRS à partir de 2025 ? Quels sont les défis et obstacles que vous anticipez pour cette transition ?
- D'après vous, dans quelle mesure les normes GRI sont-elles compatibles avec les normes ESRS ?
- A l'inverse, quels sont les principaux écarts entre ces deux normes ?
- Quels pourraient être, selon vous, les avantages liés à l'adoption des normes GRI en 2023 en vue de l'obligation de conformité aux standards ESRS en 2025 ?
- A l'inverse, quels pourraient être les inconvénients ?
- Pour conclure, quel est votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences du reporting GRI et des normes ESRS ?

11.1.2 Guide d'entretien des experts en durabilité

- Pouvez-vous présenter l'entreprise dans laquelle vous travaillez ainsi que la fonction que vous y occupez ?
- Avez-vous déjà travaillé avec les standards GRI et/ou les normes européennes ESRS pour les rapports de durabilité? Si oui, pouvez-vous décrire votre expérience?
- La SNCB a décidé de suivre les standards de la GRI (Global Reporting Initiative) pour élaborer son premier rapport de durabilité, qu'en pensez-vous ? Quels défis ou avantages avez-vous déjà rencontrés lors de l'adoption et de la mise en œuvre des standards GRI ?
- Une matrice de matérialité, élément clé du processus de reporting GRI, n'a pas été réalisée. Comment cela pourrait-il impacter négativement la qualité et la pertinence des informations communiquées aux parties prenantes ?
- A partir de 2025, la SNCB devra se conformer aux normes ESRS introduites par la CSRD. Comment envisagez-vous cette transition ? Quels sont les défis et obstacles que vous anticipez pour cette transition ?
- D'après vous, dans quelle mesure les normes GRI sont-elles compatibles avec les normes ESRS ?
- A l'inverse, quels sont les principaux écarts entre ces deux normes ?
- Quels pourraient être, selon vous, les avantages liés à l'adoption des normes GRI en 2023 en vue de l'obligation de conformité aux standards ESRS en 2025 ?
- A l'inverse, quels pourraient être les inconvénients ?
- Quels conseils donneriez-vous aux entreprises comme la SNCB qui cherchent à adopter les standards GRI tout en se préparant à se conformer aux normes ESRS en 2025?
- Pour conclure, quel est votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences du reporting GRI et des normes ESRS ?

11.2 Retranscriptions interviews

11.2.1 Interview de Jeroen Alting Von Geusau

A : Tout d'abord, un grand merci d'avoir accepté cet interview. C'est dans le cadre de mon mémoire pour l'UCL qui portera sur le reporting GRI dans le cadre de la SNCB. Pour commencer directement, pouvez-vous brièvement présenter votre rôle en tant que directeur du développement durable et de la CSR au sein de la SNCB ?

J : Comme cela, c'est une fonction transversale dans la SNCB où pendant les 3 dernières années et demi, avec mon équipe, on a développé tout ce qui est le plan stratégique pour la CSR, les KPI pour l'entreprise, mais aussi le support dans les domaines comme déchetterie, accessibilité, énergie, carbon footprints, sols pollués, etc., tout ce qui touche l'environnement, normalement, on est impliqué.

A : Comment définiriez-vous le plan de stratégie pour la durabilité pour la SNCB ?

J : Ce qu'on a fait, on a fait un plan qui doit être intégré dans la stratégie de la SNCB et qui est maintenant intégré dans la stratégie de la SNCB parce qu'on ne voudrait pas avoir une stratégie à part de la stratégie d'une entreprise parce que CSR doit être intégré dans tous les aspects de l'entreprise. Comme cela, notre plan, c'est un plan pragmatique qu'on peut vraiment utiliser pour avancer dans cette démarche CSR et ESG.

A: Justement par cette stratégie, pour vous, pour la SNCB, quels sont les principaux objectifs et priorités de la SNCB en matière de durabilité ?

J : Pour l'électricité, on est le plus grand consommateur d'électricité en Belgique. Comme cela, on a une responsabilité en étant dans le secteur transport, on est le plus efficace dans tout ce qui est transport mais, quand même, on doit tout faire pour réduire notre consommation d'énergie des bâtiments, des trains, etc. et, avec ça, de réduire notre empreinte carbone. C'est un objectif qui est assez important, on achète des nouveaux trains qui consomment moins mais on fait aussi beaucoup de transformations de nos bâtiments, des gares, etc. , comment gérer l'énergie, mais aussi l'eau, parce que cela devient un sujet de plus en plus important. Le deuxième, c'est les déchets : avec nos activités, on a des déchets plutôt liés au processus industriel mais on a aussi beaucoup de déchets des clients des gares, des concessionnaires, des bureaux, etc. Et de bien gérer cela, on arrive à un taux maximum de recyclage, ça c'est aussi un objectif important. Après cela, il y a tout ce qu'on porte comme responsabilité dans la façon comme on achète des choses, à savoir le sustainable procurement. On porte des responsabilités sur nos parcs industriels où les sols sont pollués : qu'est-ce qu'on fait, comment on règle le nettoyage des sols pour bien prendre notre responsabilité ? Et le dernier point, c'est tout ce qui touche à l'accessibilité. Ce n'est pas directement durabilité mais c'est quand même CSR pour nous. C'est qu'en Belgique, on a beaucoup de différences d'hauteur des quais, des trains et tout ça, comme ça, dans notre plan, il y a tout un plan à part pour une accessibilité autonome, et ainsi après chaque rénovation, que tout soit à la hauteur standard de la Belgique et de l'Europe. Cela, c'est un process qui va prendre beaucoup de temps parce que on ne peut pas renouveler tous les quais en un an et on ne peut pas non plus remplacer tous les trains en un an. La vie d'un train, c'est environ 30 ans et, bon, il y a un plan clair maintenant pour continuer cette démarche.

A: Naturellement, comme j'ai un peu pris part au sein de votre entreprise, dans le cadre de mon mémoire, je sais du coup que vous êtes dirigé vers l'élaboration d'un rapport de durabilité et moi, j'aimerais savoir comment vous est venue cette idée d'élaborer un sustainability reporting, donc un rapport de durabilité ?

J : On discute déjà depuis quelque temps pour faire un report de durabilité. Il y a quelques années déjà, la SNCB avait un report de durabilité mais on n'a pas vraiment continué cela parce qu'il n'y avait pas de standard en ce temps-là. Depuis deux ans, on a commencé de préparer un petit peu des données pour faire du reporting, plutôt dans le sens du GRI. C'était pas évident parce que on a une entreprise assez complexe, on fait déjà du reporting dans tout ce qui est ISO, Iso 50001, etc ... mais normalement cette année, on va lancer un premier rapport qui est GRI reference et ça va nous aider plus tard pour construire, pour professionnaliser notre façon de reporter parce qu'il y a aussi les obligations européennes qui viennent en 2025 et ça nous implique aussi. Comme ça, on a vraiment démarré cette démarche pour bien préparer ça, pour bien mettre en ordre et standardiser tout notre reporting mais, parce qu'on est une entreprise assez large, assez complexe au sein de nos activités, ce n'est pas évident de le faire, on a vraiment besoin d'un petit peu de temps pour cela, pour bien le faire.

A : Et donc, avant justement que cette nouvelle norme ESRS de la CSRD ne sorte, vous avez ou aviez déjà l'idée de créer un rapport GRI mais justement, qu'est-ce qui vous a fait vous diriger vers un rapport GRI et non pas un autre ?

J : Parce que le GRI est utilisé beaucoup dans de grandes entreprises ferroviaires, on voit que beaucoup d'entreprises comme NS ou OEBB utilisent tous le GRI comme standard. Le GRI est aussi le plus grand standard pour des entreprises européennes en ce moment et une grande partie du GRI va retourner aussi dans le CSRD. Comme ça, il y a une certaine logique pour nous de faire le GRI pour vraiment faire l'exercice aussi pour nous-mêmes, de bien structurer les choses et de transférer vers la nouvelle norme européenne avec cela.

A : Justement, avant de revenir à cette comparabilité entre le GRI et l'ESRS, j'aimerais juste encore revenir un peu sur le GRI et vous demander, pour cette mise en pratique du reporting GRI, quel a été le processus mis en place pour faire appliquer ces nouveaux standards GRI à la SNCB et si vous aviez rencontré des difficultés particulières pour élaborer ce processus ?

J : Comme ça, plusieurs dans notre équipe ont fait du training GRI pour bien comprendre qu'est-ce que cela apporte. Et pour cette année, il n'y a pas encore de sector-specific pour le rail mais il y a des general standards qu'on utilise, on a pris les general standards et on a parcouru la liste. On a travaillé sur la liste : qu'est-ce qui est déjà disponible dans notre entreprise, qu'est-ce qui est facile à avoir et qu'est-ce qui n'est pas disponible ? Et sur base de ça, on a décidé sur environ 50, 60 points, de faire le reporting cette année. Comme ça, c'est vraiment étape par étape et on a pris en même temps, à côté du GRI, on a pris les piliers du CSR de nous-mêmes, de l'accessibilité, de l'énergie, des déchets, etc., et on a essayé de mettre cela en ligne.

A : Vous êtes justement en train de parler du choix des thèmes pour la GRI et moi, je voudrais savoir quelle méthode vous avez employée pour choisir ces indicateurs GRI : vous avez donc juste regardé par rapport à votre stratégie, comme vous dites, et par rapport aux autres normes ou bien vous avez également suivi des pratiques propres à la GRI comme, par exemple, l'utilisation de la matrice de matérialité ?

J : On n'a pas encore fait la matrice de matérialité, pas officiellement. Non officiellement, on a déjà fait cela déjà un peu mais pas officiellement et c'est juste parce qu'a juste signé notre contrat de gestion en décembre et on a décidé de ne pas faire ça avant la signature de ce contrat.

A : Un peu plus tôt, vous introduisiez le sujet des normes ESRS et je vois que vous en avez pris connaissance et moi, j'aimerais savoir, en terme général : que savez-vous de ces normes d'un point de vue purement général, qu'est-ce que vous savez et qu'est-ce qu'elles apportent par le biais de cette CSRD, qu'est-ce qu'elles apportent comme réglementation ?

J : Qu'est-ce que tu veux dire par cela ?

A : J'aimerais justement savoir ce que vous savez sur l'ESRS, quelle est votre connaissance par rapport à cette nouvelle norme qui est nouvelle, j'aimerais juste savoir votre connaissance.

J : Ah oui ! Il y a naturellement une double matérialité qui va jouer un rôle important dans la nouvelle norme et ça va demander beaucoup des entreprises, je crois mais en même temps, c'est aussi bien, on a le temps pour préparer. Une autre chose qui va vraiment changer, c'est l'obligation : le GRI n'est pas une obligation, c'est notre libre choix. Et dans la nouvelle norme, ce qui va être aussi important, c'est que si on rapporte quelque chose, on doit aussi mettre comment on va améliorer nos résultats et ça, c'est aussi un gros changement pour toutes les

entreprises industrielles mais, en même temps, cela va aussi nous pousser beaucoup pour faire mieux et, je crois, ces trois points sont vraiment les gros changements pour nous tous qui vont fort nous impliquer.

A : Comment vous envisagez cette transition vers ces normes ESRS à partir de 2025 et quels sont, pour vous, les défis et obstacles majeurs que vous pouvez anticiper pour cette transition ?

J : La première chose, c'est naturellement en interne : est-ce qu'on est vraiment prêt pour bien faire le reporting, est-ce qu'on a toutes les données, etc... ? Je pense, c'est une des choses les plus importantes. Et deuxième chose, pour les secteurs spécifiques, aussi pour le CSRD, aussi la partie rail ne va pas être disponible avant 2024, 2025. Pour ça, cela va encore donner un challenge pour nous. Mais, bon, je crois, le challenge, c'est pas juste pour nous seuls, le challenge, c'est pour toutes les entreprises européennes, comme ça, c'est vraiment un challenge partagé.

A: OK, très bien ! Donc, un peu plus tôt, vous parliez de la compatibilité entre le GRI et l'ESRS et donc, tout simplement, pour vous, dans quelle mesure ces normes GRI sont compatibles avec les normes ESRS ?

J : Le plus important, c'est qu'il y a toute la base des chiffres, etc., que l'on prépare maintenant pour le GRI, que l'on peut réutiliser pour les nouvelles normes et quand ils nous demandent la consommation de l'énergie ou le taux de déchets ou de recyclage, etc., ça ne va être très différent dans les nouvelles normes. Comme ça, tu vas voir qu'il y a beaucoup et je sais, il y a beaucoup de lobby à Bruxelles pour être sûr que le GRI et la nouvelle norme ne sont pas totalement déconnectés parce que, si c'est le cas, beaucoup des entreprises vont avoir des problèmes. Comme ça, ce que moi j'ai compris, c'est que au moins 80% sera pareil dans les normes.

A: Justement, est-ce que vous savez quels sont ces 20% de différence, quels sont les principaux écarts entre ces deux normes ?

J : Non, pas exactement, la seule chose que je sais maintenant c'est que la double matérialité, c'est vraiment une grande différence, comme cela, tout ce qui est influencé avec ça et, je crois, dans la nouvelle norme aussi, la partie biodiversité va être beaucoup plus importante que dans le GRI, là, tu vois vraiment l'évolution du dossier en général.

A : Alors donc, vous avez fait le choix de vous diriger vers un reporting GRI et donc, quels pourraient être, selon vous, les avantages liés à l'adoption de ces normes GRI en 2023 en vue de l'obligation de conformité aux standards ESRS en 2025 ?

J : Attends, cela va trop vite pour moi. Vous pouvez répéter ?

A : Pas de souci. Je demandais donc, pour vous, quels sont les avantages d'avoir choisi de suivre les standards GRI en 2023 qui vous aideront à être en conformité aux standards ESRS en 2025 ?

J : Le plus grand avantage pour nous, c'est qu'il y a une grande expérience du GRI dans le marché qui n'existe pas sur le CSRD . Comme ça, si on commence maintenant avec la nouvelle norme, il y a beaucoup de choses qui ne sont pas claires, il n'y a pas beaucoup d'expérience dans le marché. Comme ça, on a vraiment fait le choix de faire quelque chose où il y a beaucoup d'expérience et beaucoup de connaissance qui va nous aider dans la prochaine étape. C'est ça.

A: Donc, justement, à l'inverse, est-ce que, parfois, vous avez déjà pensé au fait qu'avoir fait le choix de suivre les standards GRI était une mauvaise idée ? Est-ce que vous avez déjà rencontré quelques inconvénients ?

J : Oui, naturellement parce qu'il y a aussi un risque, tu vas te concentrer sur le GRI, que tu vas perdre le lien avec le CSRD. Comme cela, il y a toujours un risque mais, bon, on doit choisir à un certain moment, on doit prendre une décision et cela, on a essayé de le faire.

A : Une dernière question pour conclure. Quel est votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences de reporting du GRI ou des normes ESRS ?

J : Je crois que le reporting est exigeant. Ça va nous demander beaucoup, oui, mais, en même temps, cela va nous aider aussi de mieux structurer, de mieux avoir une belle vue sur le résultat environnemental et de mieux gérer tout cela. Comme ça, ça va nous prendre du temps, ça va être une exigence mais, en même temps, cela est aussi un challenge, un bon challenge. Et si toutes les entreprises le font en Europe, et c'est une bonne chose l'obligation pour toutes les entreprises, il n'y a pas d'exception. Comme cela, on doit tous aller dans cette direction et comme le financial reporting, on trouve le financial reporting totalement normal aujourd'hui que l'entreprise fait son financial reporting chaque année, comme ça, c'est bien, on a quelque chose de pareil pour le non-financial reporting .

A : Eh bien, j'ai fait le tour de toutes les questions. Merci beaucoup parce que vous avez répondu de manière vraiment très claire et très complète. Je pourrai utiliser vos réponses à bien pour mon mémoire. Un tout grand merci et je vous souhaite une bonne fin de journée. Je ne sais pas, est-ce que vous avez d'autres questions ?

J : Non, ça va, je suis curieux pour voir le résultat.

A : Eh bien, je vous partagerai ce mémoire à la fin. Un tout grand merci, Monsieur et bonne fin de journée !

J : Merci !

11.2.2 Interview de Dirk Le Roy

A : Un tout grand merci de m'accorder du temps. C'est dans le cadre de mon mémoire à l'Université Catholique de Louvain et ce mémoire c'est sur le reporting GRI pour la SNCB. Je vais directement commencer l'interview. Est-ce que vous pouvez présenter l'entreprise dans laquelle vous travaillez ainsi que la fonction que vous y occupez ?

D : Je suis le fondateur et le directeur de Sustenuto qui est une entreprise de conseils et de supports en terme de développement durable pour les entreprises, et le gouvernement, des administrations et on travaille aussi avec des écoles de gestion sur ce thème .

A : Est-ce que vous avez déjà travaillé avec les standards GRI ou avec les normes européennes ESRS pour certains rapports de durabilité et, si oui, pouvez-vous décrire votre expérience avec ces normes ?

D : On a travaillé naturellement depuis des années pour faire des rapports suivant les global reporting initiative standards pour différents clients, on a eu aussi comment dire, une nomination, un award de sustainability « Belgian Sustainability Report according to GRI » en 2021 ou 2020 et on est en train pour un nombre significatif de nos clients de faire la préparation de leur reporting vers le CSRD, naturellement suivant les standards ESRS qui sont en draft.

A : Ok. Et donc, moi, mon mémoire étudie le cas de la SNCB. La SNCB a décidé de suivre les standards de la global reporting initiative pour élaborer son 1^{er} rapport de durabilité et j'aimerais avoir votre avis concernant le choix de s'être porté sur leur reporting GRI pour la SNCB.

D : Et votre question ?

A : Que pensez-vous du choix de la SNCB de s'être tournée vers les standards GRI pour son premier rapport ?

D : Je pense que la décision du GRI est une décision logique et très bonne avant il y a une année, par exemple, naturellement avec le CSRD en place et en développement et il y aura une nécessité aussi d'aligner par rapport au ISRS, et CSRD. Il y a même une obligation, une compliance vector pour eux aussi je pense et dans ce sens-là, naturellement, il y a un accord assez considérable entre les deux standards mais il y a aussi des différences non négligeables.

A : Justement cela viendra dans mes questions suivantes, c'est parfait ! Et donc pour cette norme GRI, de votre expérience, quels sont les principaux défis et les principaux avantages que vous avez rencontrés lorsque des entreprises ont justement élaboré ces rapports GRI ?

D : Spécifiquement pour le GRI ?

A : Oui

D : Tout d'abord, le reporting et les standards du reporting, ce n'est pas une réponse stratégique en terme de durabilité, c'est une volonté de créer une transparence en matière d'approche et de performance en durabilité mais il n'y a pas d'exigence en terme de quel niveau de performance est-ce que l'on doit réaliser, et est-ce que l'on a besoin d'avoir une stratégie ou des approches assez développées et quels sont les types des ambitions, c'est juste une manière de créer une standardisation en matière de transparence et dans ce sens-là, des entreprises pensent en faisant un rapport développement durable suivant, par exemple, le GRI, ils ont aussi un plan d'action ou ils ont aussi une stratégie, ce qui n'est pas le cas. De l'autre côté, avant ESRS, il y a différents standards, il y a aussi l'integrated reporting, mais en matière de sustainability reporting, le GRI, on peut dire que c'est vraiment le standard mondial, que c'est un bon standard qui a évolué, qui a mûri et qui donne de bons principes et une structure très logique, très pragmatique à utiliser. Cela veut dire qu'il y a plus d'avantages que de désavantages de s'inspirer des standards comme le GRI.

A : C'est très clair, merci beaucoup. Donc un élément clé du processus du reporting GRI, c'est de réaliser une matrice de matérialité et la SNCB n'en a pas réalisé et donc selon vous, comment cela pourrait-il impacter négativement la qualité et la pertinence des informations communiquées aux parties prenantes ?

D : Je n'ai pas lu naturellement le rapport de la SNCB, je ne peux pas parler à base des informations que je reçois maintenant de votre côté, la matrice de matérialité d'un côté est une nécessité, cela représente dans le standard GRI la vue des prioritaires ou significatifs pour la SNCB par sa propre vue par rapport à la prise de vue des parties prenantes. Ce qui est notamment intéressant, c'est à voir comment cette évolution de l'inclusion des parties prenantes a évolué. Si on regarde maintenant par exemple, même dans les derniers standards GRI, je pense qu'il n'est plus nécessaire de faire une matrice de matérialité mais de donner une priorisation des thèmes les plus prioritaires, mais plus en forme de matrice. Et dans ce sens-là, on doit encore inclure une prise de conscience dans ces sélections des parties prenantes. Si on regarde maintenant les ESRS, c'est même plus affaibli dans le sens que l'on doit décrire l'interaction avec les parties prenantes mais si on lit chaque ligne, on ne voit pas une

exigence qu'on a une interaction pour définir sa matérialité à la base des parties prenantes. Naturellement, implicitement, on peut imaginer que c'est le cas mais on peut dire que la valeur des parties prenantes est en train de s'affaiblir dans l'évolution des standards de sustainability reporting et si on reprend les ISO 26000, qui n'est pas un bon standard disons en terme de sustainability mais qui a quand même quelques principes fondamentaux qui sont bien développés, on parle de 2 pratiques fondamentales en matière de développement durable, c'est la prise de responsabilité par l'entreprise et c'est l'interaction avec les parties prenantes.

A : Ok

D : Et dans ce sens-là, les deux pratiques fondamentales, la matrice de matérialité, c'est un élément pratique, tactique qui en résulte d'interagir sur ces deux pratiques fondamentales et même qu'il n'y a plus l'exigence d'avoir une matrice de matérialité, je pense que beaucoup d'entreprises vont continuer à créer une matrice de matérialité, alors, s'il n'y a pas de matrice de matérialité dans le rapport de la SNCB, la question se poserait, est-ce qu'il y a une claire sélection des thèmes qui sont considérés comme importants et suivant la dernière version des standards, on pourrait dire que c'est suffisant.

A : Très bien, merci beaucoup ! Donc, comme on en discutait un petit peu avant, à partir de 2025, la SNCB devra se conformer aux normes ESRS introduites par la CSRD. Comment envisagez-vous cette transition pour la SNCB, comment le voyez-vous et selon vous, quels pourraient être les défis et les obstacles principaux que la SNCB pourrait connaître avec cette transition ?

D : Tout d'abord, il y a quelques grandes différences entre ESRS et le GRI. La première grande différence, ce que le ESRS demande double materiality, une analyse de matérialité avec une deuxième composante et cette deuxième composante « financial materiality » disons, je suis sûr que tu le sais mais c'est en effet l'analyse des risques et aussi des opportunités. Tout d'abord, des risques par rapport au sustainability matters qui peuvent compromettre, si c'est le bon mot français, la situation financière de la SNCB. Un exemple pratique pour un agriculteur : le changement climatique peut endommager ses harvests, ses cultures. Cela veut dire, ce n'est pas une risque financière complète, cette double materiality analysis est vue comme une extension sur une analyse de risques classiques d'une entreprise et voilà, ce n'est pas nécessairement complexe à faire mais c'est quelque chose qui doit se faire pour être aligné avec les ESRS. Deuxièmement, on pourrait dire quel est le type d'interaction avec les parties prenantes et pour définir la matérialité mais ne pas exiger, il y a quand même des références. Troisièmement, il faut faire référence au EU Taxonomy, cela veut dire l'alignement vers la taxonomie des activités qui sont considérées durables. Quatrièmement, on doit aussi faire référence au Due Diligence et Due Diligence est une directrice en développement mais qui a recours vers les ISRS reporting et dans ce sens-là, il y a ces différents trajets qui doivent être complétés pour pouvoir être intégrés dans le reporting suivant le ESRS. En plus, pour ne pas oublier, le GRI, naturellement, est un standard volontaire, que l'on peut suivre, le ESRS est une compliance legislation et dans ce reporting, il y a des indicateurs qui sont mandatory to report, d'une chose pour le climat (Climat Action Plan) mais aussi bien un grand nombre des indicateurs sur [mot incompris] force . Dans ce sens-là, on doit voir si les indicateurs qui sont maintenant repris dans le reporting sont suffisants pour répondre aux exigences nécessaires dans le ESRS reporting parce qu'ils sont mandatory .

A : Là, vous venez de très bien expliquer un petit peu les différences entre les normes GRI et ESRS mais, justement, à l'inverse, selon vous, dans quelle mesure les normes GRI sont-elles compatibles avec les normes ESRS ?

D : Pour toutes les autres choses, ils sont compatibles. Naturellement, il y a des data points. Il va y avoir aussi des différences, par exemple, si l'on considère que la gestion des déchets, c'est un thème matériel et c'est déjà reporté dans le GRI reporting. Si c'est matériel dans le ESRS, on doit répondre aux divers data points et il y a un check à faire : est-ce que tous les data points sont en conversion, sont alignés mais en principe, sur les autres choses, il y a un alignement.

A : Très bien. Donc, par rapport au choix de la SNCB, quels pourraient être, selon vous, les avantages liés à l'adoption des normes GRI maintenant en 2023 en vue de l'obligation de conformité au standard ESRS en 2025 ?

D : Moi, je conseillerais directement de pouvoir s'aligner au ESRS car il y a quand même, comment dire, un processus d'adaptation, de validation et d'alignement et je ne vois pas le bénéfice de continuer à faire un rapport vers GRI, moi, je dirais, le plus tôt possible, de s'adapter vers les directives qui sont en draft et les standards qui sont en draft mais on pense que ces standards sont à peu près les standards finaux qui vont être validés, alors oui, on peut rester à faire ceci mais si on le fait, on n'attaque pas les points qui sont nécessaires pour faire la conversion.

A : C'est sûr !

D : Et de se préparer dans la collection donnée, si la SNCB doit se conformer en 2025 sur 2024, cela veut dire que, en janvier 2024, tous les indicateurs doivent être en place de manière idéale pour se préparer, cela veut dire qu'en 2023, on doit faire l'analyse et se préparer.

A : Donc, pour vous, en 2023, une entreprise n'a pas intérêt à se diriger vers le GRI mais bien aller directement vers le ESRS ?

D : Oui.

A : Et donc, pour conclure, avec une dernière question, quel est votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB ou d'une autre entreprise avec les exigences du reporting, qu'il soit GRI ou ESRS ?

D : En effet, le GRI et le ESRS répondent à la question de la responsabilité d'une entreprise et qui doit être définie en matérialité par une analyse in-out, cela veut dire quels sont les impacts des activités sur est-ce que c'est l'environnement ou la société ? Des objectifs de développement durable, c'est une analyse out-in parce que les objectifs sont déjà définis et la question est plutôt de quelle manière est-ce que l'on peut contribuer aux objectifs de développement durable. Naturellement, ce sont à peu près les mêmes thèmes mais je dirais partant des objectifs de développement durable n'est pas une bonne perspective pour compléter ou le GRI ou le ESRS parce que c'est une out-in analyse plutôt qu'une in-out. Je parle de manière abstraite, j'espère que c'est clair !

A : Oui, c'est très clair ! Moi, j'ai fait le tour de mes questions. Merci beaucoup parce que vous y avez répondu de la manière que j'attendais. Un grand merci donc pour cela ! Eh bien, voilà, c'est ici que cet interview se termine.

D : Je serais intéressé par une copie de ton mémoire

A : Pas de souci ! Bonne fin de journée, aurevoir !

D : Aurevoir !

11.2.3 Interview de Véronique Graham

A : Pour commencer, un grand merci pour votre temps. Cet interview, c'est pour mon mémoire qui porte sur le reporting GRI de la SNCB. Je vais étudier la compatibilité entre les normes GRI et ESRS pour évaluer un peu le choix de la SNCB de s'être tournée vers la GRI en 2023 bien qu'en 2025 l'ESRS sera obligatoire. Pour commencer, pouvez-vous présenter l'entreprise dans laquelle vous travaillez ainsi que la fonction que vous y occupez ?

V : Je travaille pour CapConseil qui est une petite entreprise de consultance très spécialisée dans tout ce qui est stratégie, développement durable et reporting durable, qui a commencé déjà il y a 20 ans et je travaille comme consultante principalement pour des gros clients en stratégie et reporting durable.

A : Dans ce cas, est-ce que vous avez déjà travaillé avec les standards GRI et/ou les normes ESRS pour créer des rapports de durabilité ?

V : Oui. Cela fait 20 ans que je travaille dans le secteur. Donc, j'étais déjà sur les normes GRI quand elles sont sorties. J'ai travaillé avec elles soit pour des clients ou soit moi-même j'ai travaillé sur le premier rapport de développement durable de Toyota Motor Europe, il y a déjà quelques années. Je l'ai donc fait en interne et en externe pour conseiller les clients.

A : Comme je vous le disais, la SNCB a décidé de suivre les standards de la GRI pour élaborer son premier rapport de durabilité et moi, je voulais avoir votre avis dans le sens, quels seraient pour vous les défis ou avantages que pourrait rencontrer la SNCB en adoptant ces normes GRI ?

V : Je pense que c'est une très bonne idée déjà. Je pense que c'est le bon choix, que c'est bien de commencer par le GRI parce que faire un saut du GRI vers l'ESRS, ce n'est pas si difficile. Le GRI prend beaucoup plus l'entreprise ou l'organisation par la main, ça sert beaucoup plus de guide et je pense que si on a déjà le GRI, alors, ce n'est pas si difficile de devenir ESRS compliant. Maintenant, ce qui est intéressant, c'est quand même, dès le départ, de garder un petit peu un œil surtout sur les metrics que demandent l'ESRS. Donc, le ESRS, c'est tout une partie des metrics qui sont mandatory, ce n'est pas mal, si la SNCB veut faire des nouveaux KPI's, qu'elle regarde pour directement prendre les bons, ce serait peut-être un conseil. Maintenant, le GRI, en effet, pour le suivre, pour voir les différentes étapes, c'est plus facile de travailler avec ça qu'avec l'ESRS.

A : Pour ce rapport GRI, la matrice de matérialité qui est un élément clé de ce processus, ils ne l'ont pas faite, ils ne l'ont pas réalisée. Pour vous, comment cela pourrait-il impacter négativement la qualité et la pertinence justement des informations communiquées au stakeholder par la SNCB ?

V : Tout d'abord, la toute dernière version du GRI qui est d'application, la seule version qui est d'application depuis le 1^{er} janvier 2023, ne fait plus de matrice. Bon, ce n'est pas tellement important. Cette matrice, c'est toujours bon mais c'est pour votre information en fait, ils demandent simplement de les lister puis de mettre un threshold, une sorte de limite. Mais, bon, si c'est présenté sur une matrice, ce n'est pas un problème non plus. La présentation donc n'est pas importante que ce soit sur matrice ou pas. Ce qui est important c'est dans les choix (désolé, tous les mots me viennent en anglais), dans les choix des sujets pertinents, des enjeux pertinents en material topics. C'est bien de les valider en externe pour être sûr d'avoir choisi les bons. Donc, pour moi, peu importe la présentation mais le dialogue avec les stakeholders et dans l'ESRS, on parle vraiment des affected stakeholders, donc, ceux sur qui l'entreprise a un impact. Je pense que ça, c'est primordial. C'est primordial, ça,

c'est le plus tôt de le faire, cela donne de la crédibilité, cela permet de voir les opportunités que l'entreprise n'a peut-être pas vues, des risques que l'entreprise n'a peut-être pas vus. Donc, il y a beaucoup d'avantages à le faire.

A: Donc, vous conseillez à la SNCB de faire ce travail sur la matérialité très prochainement, voire, dans le prochain rapport ?

V : Le plus tôt possible. Le plus tôt possible et cela ne sera pas perdu pour l'ESRS qui l'exige. Dans l'ESRS, c'est aussi demandé. Là, ils demandent carrément la double matérialité, enfin, s'il faut la double matérialité, vous êtes peut-être familier avec ce terme ou peut-être pas, la matérialité selon le GRI, ce sont les impacts que l'entreprise génère sur le monde extérieur et l'autre côté, la matérialité financière, c'est qu'est-ce que le monde extérieur peut générer comme risques ou comme opportunités pour l'entreprise au niveau sustainability et donc s'ils font déjà la partie GRI et d'ailleurs, l'ESRS demande de commencer par les impacts, c'est déjà pas mal.

A : A partir de 2025, la SNCB devra se conformer aux normes ESRS introduites par le CSRD. Comment envisagez-vous cette transition ? Quels sont les défis et obstacles que vous pourriez anticiper pour la SNCB dans cette transition ?

V : Alors, ce que nous, on fait déjà avec des clients, c'est la première chose, c'est de faire une gap analysis. Comme je vous le disais, il y a certaines choses qui sont indispensables, qui sont obligatoires ?, voir s'ils ont déjà de quoi répondre à tout ce qui est mandatory : est-ce qu'ils ont de la matière, est-ce qu'ils ont tout ce qui est des matrices, tout ce qui est données. Donc, faire une gap analysis le plus tôt possible parce que plus on la fait tôt, plus ils auront le temps de se préparer. S'ils ne la font pas, cela va être très stressant, donc, autant le faire le plus tôt possible et puis, à côté de cela, c'est de faire l'exercice de matérialité qui va leur permettre de dire, dans les normes mandatory, lesquelles sont valables, pour lesquelles on devrait rapporter et là, de nouveau, faire une gap analysis sur cela. Voilà, le plus tôt se préparer, c'est le mieux, je pense, parce que, après, il faut donner des responsabilités en interne, qui recherche quels data, ça, c'est le défi suivant. Le premier défi, c'est déjà de voir où est-ce qu'ils ont des gaps et faire leur matérialité.

A : En parlant de ces gaps, quels sont pour vous, pour résumer, les principaux écarts entre la norme GRI et la norme ESRS ?

V : C'est une question compliquée. Je veux dire comme ça, sur le fait, si je ne me trompe pas, l'ESRS reprend moins que le GRI. Le GRI, c'est très très grand, il y a tout une partie qui va dans l'ESRS mais pas tout et l'ESRS reprend aussi des parties du monde financier, là, il y a une interaction entre les deux. Donc, s'ils font déjà le GRI, ils sont très bien préparés mais c'est vraiment regarder dans les matrices, c'est là qu'il pourrait y avoir des choses puisque le GRI, c'est beaucoup plus libre, par contre, c'est vraiment ordonné et précis.

A : Pour vous, c'est justement un bon choix d'avoir adopté les normes GRI en 2023 malgré l'obligation de conformité au standard ESRS en 2025 ?

V : Oui. Moi, je pense, les deux peuvent se faire en parallèle mais je pense que c'est plus facile de commencer avec le GRI mais, comme je le dis, autant regarder dès le départ un petit peu quand même, ne pas complètement mettre de côté l'ESRS. Je dirais, je commence par le GRI mais, en même temps, regarder l'ESRS déjà, ce ne serait pas mal. Donc, faire un premier rapport GRI, c'est une très bonne idée mais ne pas se laisser dépasser par le temps pour l'ESRS. De cette manière, cela leur permet aussi, parce qu'ils ne seront pas prêts, parce qu'ils n'ont

pas encore de rapport, cela serait difficile pour eux, cela serait un bond énorme. Donc, je pense que c'est très bien de commencer par le GRI mais en même temps commencer à regarder l'ESRS pour voir justement la gap analysis parce que, sur le GRI, ce n'est pas un problème d'avoir une gap analysis, on rapporte sur ce qui est matériel mais c'est plus léger.

A : Vous parliez justement de ce problème de temps que l'ESRS arrive très rapidement. Cela pourrait être quoi les autres inconvénients dans le sens où vous disiez que cela arrive très vite ? Cela pourrait donc être compliqué de se réadapter ensuite très rapidement à l'ESRS mais qu'est-ce qui pourrait être aussi compliqué d'autre ?

V : Je pense vraiment que, s'ils commencent maintenant sur le GRI, c'est très bien mais, comme je le dis, c'est vraiment garder un œil sur quels sont les matrices mandatory, comme cela, quand ils font leur gap analysis pour surtout pas se dire, mais, tiens, ça, ce n'est pas très grave, je donne un exemple assez facile, on ne va pas commencer à regarder, je ne sais pas moi, le gender diversity dans toute la boîte, est-ce qu'il y a autant d'hommes que de femmes, alors que l'ESRS va demander dans le top management, autant directement sortir avec les bons KPI, c'est ça que je veux dire. Donc, s'ils peuvent travailler avec les deux, parce que les deux en parallèle, ? parce que c'est plus facile mais surtout sur les data avoir un œil pour sortir directement avec les bons pour surtout ne pas mettre en place des instruments de mesure pour des choses qui vont après être les plus essentielles pour l'ESRS.

A : Si je résume, la principale recommandation, c'est, tout en faisant le rapport GRI, de garder un œil sur les normes ESRS et principalement aux matrices.

V : Voilà, exactement.

A : On arrive déjà au bout de l'interview. Pour conclure, j'aimerais juste, si possible, avoir votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences du reporting GRI et des normes ESRS.

V : Là, je n'ai aucune idée, franchement, je ne sais pas vous répondre.

A : Pas de souci. Vous ne voyez pas un rapport clair entre, comment dire, comment cette exigence de conformité pourrait mener à bien ces objectifs, je veux dire ?

V : Disons que je ne connais pas bien les objectifs de la SNCB. Si vous me demandez, ce sont les objectifs en développement durable ou ce sont les objectifs en général de fournir un moyen de transport, c'est la question que je ne comprends pas très bien.

A : Les objectifs de durabilité. Eux, par exemple, ils ont dix piliers sur lesquels se baser mais, par exemple, ça parle de diminuer l'électricité, réduire l'énergie, etc ... et donc, c'est pour savoir quel est votre point de vue comment ces rapports GRI ou ESRS pouvaient mener à bien justement la réponse à ces objectifs.

V : Je réponds sans bien connaître les objectifs de la SNCB, malheureusement, je n'ai jamais travaillé avec eux, j'ai des collègues qui ont travaillé avec eux mais pas moi. Je réponds en général : l'exercice est très bon parce qu'on va voir dans la matérialité, on va voir qu'est-ce qui est vraiment pertinent pour l'entreprise, on fait cet exercice de matérialité comme je le disais dès le départ, déjà, vous allez voir si vous avez les bons objectifs, c'est peut-être la première chose et après, l'exercice de reporting en lui-même, le fait d'avoir des KPI, d'avoir des objectifs et des KPI qui permettent de mesurer le progrès par rapport à ces objectifs permettent évidemment d'atteindre ces objectifs et de suivre l'évolution. Donc, ça, je vais dire, c'est en général pour toute entreprise, ça,

ce n'est pas spécifique mais ça peut certainement contribuer à les aider et à voir s'ils vont dans la bonne direction aussi, c'est les deux.

A : OK, merci pour vos réponses, c'était bien clair.

V : Avec plaisir.

A : Il y a des chances que j'utilise des réponses pour mon mémoire, c'était très pertinent, merci beaucoup.

V : Avec plaisir.

A : Bonne fin de journée.

11.2.4 Interview de Grégory Gillain

A : Dans le cadre de mon mémoire à l'UCL, je voulais t'interviewer dans la mesure où tu étais en charge de l'énergie pour la SNCB au moment où le rapport GRI s'est élaboré, donc, pour commencer, j'aimerais juste savoir quel était ton rôle, ta fonction à la SNCB juste avant que tu ne la quittes.

G : C'était effectivement tout ce qui était gestion de l'énergie mais au niveau patrimoine immobilier, donc, pas la partie traction à la SNCB, donc, vraiment au niveau bâtiments. Le but, c'était de faire le suivi des consommations énergétiques, essentiellement, gaz, mazout, électricité, un petit peu moins pour l'eau et donc de faire des reportages, on avait une récurrence semestrielle au niveau des reportages. J'étais aussi responsable de la coordination de la norme ISO 50001 qui récompense notre système de management énergétique, qui le certifie en tout cas et un peu toutes les questions en rapport avec l'énergie et notamment toute la stratégie à l'horizon 2032 qu'on avait faite pour la SNCB. J'étais responsable aussi au niveau stratégie énergie pour les bâtiments et pas mal de différentes questions par rapport à l'énergie qui venaient de collègues, en termes de placement de compteurs, ce genre de chose. Voilà, globalement ma fonction, c'était vraiment cela.

A : Et donc, ici, la SNCB a décidé de faire un rapport en se basant sur les standards de la Global Reporting Initiative. Est-ce que, avant cela, tu avais déjà une expérience dans la GRI auparavant ou pas du tout ?

G : Non, j'ai juste eu une formation comme tous ceux du service ou en tout cas une grande partie avec Cap conseil il y a un bout de temps mais voilà, après, nous, on n'a jamais réellement directement adapté par exemple les rapports semestriels ou ce genre de choses dans le canevas de la GRI, donc, en gros, moi, je n'ai jamais réellement travaillé dans le canevas GRI en tant que tel. Maintenant, je pense qu'il y a pas mal d'éléments qu'on sortait qui doivent être aussi les éléments de sortie de la GRI probablement.

A : Justement, si tu devais résumer par rapport à ton expérience avec les GRI, ce serait quoi les principaux défis et facilités que tu as rencontrés en utilisant la GRI pour l'énergie à la SNCB ?

G : Justement, l'histoire, c'est que je n'ai pas vraiment utilisé les GRI, l'idée est vraiment venue quand moi, j'avais décidé de quitter la SNCB, c'est à ce moment-là que l'on formalisait un peu plus pour essayer de voir ce que l'on faisait, est-ce que cela rentrait dans les standards GRI. Très honnêtement, je n'y ai pratiquement pas travaillé et encore maintenant, dans ma nouvelle boîte, on y arrivera mais on n'est pas encore au point de créer des rapports dans les standards GRI, donc, je t'avoue que je ne connais pas encore tous les facteurs par exemple en lien avec l'énergie qui sont repris dans la GRI même si j' imagine qu'il y en a beaucoup qui seront les mêmes que ce que l'on faisait dans nos reportages.

A : Donc, malgré la formation que vous avez eue, tu n'avais pas assez de connaissances pour vraiment aider la SNCB avec le rapport GRI au niveau de l'énergie ?

G : C'est une formation globale, si tu veux, qu'on a eue sur la GRI, donc, qui reprenait un peu tout. Oui, on a parcouru les différents domaines au niveau GRI, oui, j'ai vu la fiche énergie à l'époque et les KPI, en tout cas, tous les indicateurs à suivre, on va dire, dans le cadre de la GRI, de mémoire, il y en a beaucoup, que l'on suivait déjà mais je n'ai pas eu le temps d'aller plus loin que cela, très honnêtement. Et la formation, tant que tu ne la mets pas en pratique, je pense, c'est une formation que l'on a eue il y a deux ans, si, après, tu n'imposes pas que les gens commencent déjà le reporting dans la GRI, étant donné qu'on a toujours eu l'urgence à gérer, il est clair que les rapports, tu continues à les faire dans le même moule. Ce qu'on aurait peut-être dû faire, c'est les adapter directement. Toute personne qui fait des reportages chez nous, Alain (Dupont) pour les déchets, moi pour l'énergie, par exemple pour l'énergie, etc. Il aurait peut-être dû être décidé à l'époque par Jeroen, ok, on essaie directement de faire les rapports dans le moule déjà de la GRI pour déjà évaluer ce qui manque ou ce que l'on fait bien tout simplement. C'est un exercice qui n'a pas été fait en tout cas lorsque moi, j'étais à la SNCB.

A : Sûrement comme tu le sais, à partir de 2025, la SNCB devra se conformer obligatoirement au ESRS, donc les nouvelles normes européennes, est-ce que vous, à la SNCB, vous aviez déjà la connaissance et est-ce que vous aviez déjà dû un petit peu préparer le terrain ?

G : Non, enfin, en tout cas, pas à ma connaissance. On a évoqué cette législation mais, pour le moment, je pense que cela doit être un des gros chantiers qu'ils ont à faire ici dans les années à venir dans le sens, comme je dis, où on n'était déjà pas prêt « GRI », alors, pour cette nouvelle législation-là, il est clair que l'on n'est pas prêt non plus. Je ne dis pas que ce n'est pas possible que la SNCB atteigne les standards pour rédiger dans ce nouveau canevas, en tout cas, l'exercice n'a pas encore réellement été fait jusqu'au moment où je suis parti, il y a pratiquement 3 mois.

A : Donc, au niveau des connaissances sur l'ESRS, tu n'en sais rien du tout ?

G : Non, très objectivement.

A : Donc, par rapport à tes connaissances, même si tu n'y connais pas grand-chose par rapport à la GRI, est-ce que tu sais ce que pourraient être les avantages liés justement à choisir la GRI pour un rapport en 2023 alors que la SNCB devra être conforme en 2025 à la nouvelle norme ?

G : Ça a coupé.

A : Ma question était : est-ce que par rapport à ta connaissance et à ton utilisation de la GRI, est-ce que tu peux quand même ressortir certains avantages d'avoir choisi la GRI pour le premier rapport en 2023 alors que la SNCB devra être conforme au ESRS en 2025 ?

G : Écoute, moi, si j'avais encore été là, ce que j'aurais fait pour l'énergie, c'est tout simplement aller comparer ce qu'il y a comme standards à respecter dans la GRI et dans l'ESRS, enfin, voilà, j'aurais fait ce travail, un bête tableau de comparaison pour vérifier un petit peu où on en est, si on respecte déjà les standards GRI. Je pense que structurer les données d'une certaine manière, ce n'est jamais mauvais. J'ose espérer que cela sera quand même globalement proche de la GRI, je pense qu'il y a des firmes qui l'utilisaient déjà et que cela ne sera peut-être pas un bon message à envoyer de tout mettre à la poubelle, de tout recommencer. Je présume qu'il y aura pas mal de choses proches. Enfin, je sais que c'est ton analyse, je serai curieux de voir ce qui ressortira de ton

analyse après mais, oui, voilà, il y a déjà ce premier travail à faire de comparaison GRI et nouvelle législation et voir où on en est et surtout voir si on a avancé dans les prochains mois réellement au niveau reporting. Je pense que c'est le cas parce que c'était le but au niveau SNCB mais j'avoue ne pas savoir où on en est à l'état actuellement pur au niveau reporting GRI SNCB.

A : Il est publié.

G : OK, donc, c'est que cela n'était pas si « compliqué » et les reportages que l'on faisait se rapprochaient quand même déjà fortement du rapport GRI en tant que tel. Je pense que l'exercice n'était pas mauvais et que c'est déjà peut-être un premier chemin qui permettra d'atteindre la nouvelle législation européenne. Voilà, il y a encore deux ans, si on arrivait effectivement à sortir d'ici là le rapport GRI, je pense que l'exercice n'était pas mauvais. Maintenant, on aurait peut-être pu anticiper et déjà faire selon la nouvelle mouture mais au moment où nous, on parlait de la nouvelle législation, tout n'était pas encore 100 % défini non plus. Donc, je pense que le trajet via GRI qui lui était déjà défini de longue date et qu'on savait qu'il fonctionnait était certainement une bonne étape.

A : Donc, pour résumer ce que tu dis, en gros, c'était quand même intéressant d'utiliser la GRI comme transition vers l'ESRS dans la mesure où la GRI était quand même bien élaborée déjà à 100 % que l'ESRS. Ici, j'avais une question : quels conseils tu donnerais aux entreprises comme la SNCB qui adoptent la GRI en 2023 en vue d'être conformes ?

G : Je peux reprendre comme conseil déjà, c'est d'élaborer un tableau en comparant déjà les normes ESRS qui se rapportent à la GRI, il y a quand même toujours un regard au ESRS du coup. Oui, faire cela pour tous les domaines, vérifier qu'il n'y ait pas éventuellement un domaine supplémentaire aussi dans l'ESRS. Ca, je ne sais pas exactement, peut-être des choses qui seraient imposées, éventuellement au niveau accessibilité ou que sais-je. Je pense que pour les autres domaines purement environnementaux, je crois que c'était déjà pas mal complet, au niveau GRI. Donc, oui, il y a vraiment ce travail à faire ici en amont et éventuellement déjà regarder le gap que l'on a et peut-être déjà anticiper pour 2024. Ok, on est arrivé à faire la GRI en relativement peu de temps parce que c'était sur la table quand moi, j'étais encore là mais ici, c'est qu'il y a un gros travail de fait les derniers mois pour arriver à sortir ce rapport. Je pense que l'an prochain, l'exercice peut éventuellement déjà être fait, éventuellement encore sortir sur base GRI mais quand même déjà dans les conclusions, dire ok, à partir de 2025, il faudra respecter l'ESRS, voilà ce que cela impliquera et déjà avoir une idée très concrète au minimum à partir de l'an prochain, qu'est-ce qui devra encore être adapté pour répondre aux nouvelles législations.

A : Très bien, merci, c'est très clair. Et juste pour conclure, moi, j'aimerais avoir ton point de vue si, pour toi, un rapport GRI ou ESRS permettait vraiment une amélioration des objectifs de durabilité de la SNCB ?

G : Ce n'est pas si évident à répondre de prime abord. Moi, je dirais que, je pense qu'un des principaux avantages ici sera d'être relativement transparent aussi avec l'externe et que des gens qui s'intéressent à la durabilité de manière générale pourraient aussi aller comparer plus facilement des sociétés entre elles étant donné que les standards auront été définis, ce qui n'était pas forcément le cas avant, chacun faisait son rapport durabilité ou peu importe comment ils l'appelaient, un peu à leur manière, avec des critères qu'ils avaient définis dans généralement des domaines où ils n'étaient pas mauvais, notamment pour communiquer sur l'externe, ça, c'est évident. Je ne dis pas que c'est du greenwashing mais je dis que tu sélectionnes clairement les infos que tu veux

faire passer. Ici, l'avantage, ce sera déjà plus de transparence avec l'externe. Ca, c'est déjà une chose qui n'est pas forcément un avantage direct pour les sociétés mais, voilà, je pense que cela n'est pas une mauvaise chose d'aller vers une uniformisation. Maintenant, je pense que cela permettra quand même de donner un cadre malgré tout, il y a peut-être des critères que l'on ne suivait pas, certains KPI que l'on ne suivait pas, que l'on va intégrer parce qu'on a de toute façon l'obligation de le faire et qui vont relever des manquements qui permettront un plan d'actions et des améliorations. J'ose espérer que l'on va aller vers là et comme la GRI est quand même très complète et était plus complète que ce que l'on faisait comme rapport développement durable ou peu importe comment on l'appelle encore fois, je pense qu'effectivement, cela permettra d'avoir un plan d'actions plus global et sans omettre certains domaines ou certaines parties de domaines que l'on pouvait plus se permettre d'omettre avant.

A : OK, super ! En tout cas merci beaucoup !

G : Il n'y a pas de souci !

11.2.5 Interview de Anne-Laure Castel

A : Je vais commencer par vous demander l'entreprise dans laquelle vous travaillez et la fonction que vous occupez.

L : Moi, je suis consultante indépendante, alors, actuellement, je travaille pour la Société wallonne des eaux où je les aide, je dirais, à aborder justement le reporting durable puisqu'en fait, eux, ils ont bien, je dirais, une philosophie de durabilité puisque c'est eux qui font la distribution de l'eau. C'est donc quand même un secteur important notamment au niveau de la durabilité, donc, ils ont des initiatives mais ils n'ont pas, je dirais, d'initiatives coordonnées. C'est seulement depuis un an qu'ils ont nommé un sustainability manager et justement, on va coordonner tout ça et donc, moi, je travaille avec ce sustainability manager mais aussi avec le finance reporting manager parce qu'en fait, le CSRD, voilà, a des liens quand même assez forts avec la finance. Donc, pour l'instant, la manière dont on travaille, ça, je dirais, c'est d'abord commencer à former en fait le management, principalement, à faire des séances de, je dirais, d'awareness, de conscientisation sur les requirements au niveau de la CSRD qui sont quand même plus globaux que par rapport aux GRI même si, eux, ils ne connaissent pas le GRI puisqu'ils n'ont pas vraiment de reporting. Et donc, là, on est en fait dans une phase d'analyse où, moi, je leur ai donné un questionnaire sur base de 12 directives, j'ai ressorti en fait les éléments les plus importants de la CSRD, donc, les points les plus importants qui vont leur être demandés et on est en train un peu de regarder ce qu'ils ont déjà, ce qu'ils n'ont pas encore fait et de se rendre compte que, finalement, il y a quand même déjà pas mal d'initiatives qui ont été prises, style, le bilan carbone, des choses comme cela mais il n'y a rien qui a été mis ensemble. Donc, il y a toute une gouvernance à mettre en place et puis, il y a les grands principes, je dirais, au niveau de la CSRD qui sont la double matérialité mais ça, c'est un nouveau concept pour eux, donc, c'est de voir un petit peu comment justement on va ressortir les enjeux qui sont vraiment matériels pour la Société wallonne des eaux, comment aussi on va engager les parties prenantes, ça aussi, c'est un exercice effectivement d'abord d'identifier les parties prenantes et puis, de voir comment on va les engager et notamment dans la réflexion sur la matérialité des impacts et sur la partie risques et opportunités.

A : Donc, là, vous avez pas mal abordé la CSRD mais, plus au niveau des GRI, est-ce que, dans votre expérience, vous avez déjà travaillé avec les GRI aussi ?

L : Non, j'ai été formée aux GRI mais je n'ai pas travaillé avec une société sur les GRI, donc, ça, je ne peux pas te donner d'expériences là-dessus mais je vois bien les différences parce que, pour moi, le GRI, effectivement, il y a une analyse d'impacts mais c'est une simple matérialité, c'est vraiment l'impact de la société sur l'environnement ou sur les communautés tandis que la CSRD, effectivement, analyse cette partie-là plus la partie, comment est-ce que la société fait face par rapport aux changements climatiques et donc, l'impact financier sur la SNCB et, dans ce sens-là, voilà, c'est plus ambitieux, donc, du coup, moi, je me concentre plus, pour l'instant, parce que c'est aussi la demande de la Société wallonne des eaux, en perspective de ce qui leur sera demandé en 2026 sur base de 2025.

A : Et donc, même si vous n'avez pas spécialement beaucoup travaillé avec les standards de la GRI, ici, moi, j'étudie le cas de la SNCB qui, elle, a décidé de faire son premier rapport en 2023 selon les normes de la GRI, est-ce que vous pouvez quand même me donner votre avis par rapport au choix de s'être tournée vers la GRI ?

L : Mais je pense que le GRI, en fait, pour l'instant, est ce qu'il y a de plus abouti en termes de normes en matière de durabilité, donc, c'est le meilleur outil pour moi en attendant le CSRD pour une société qui justement veut se préparer à la CSRD, donc, tout en tenant compte du fait qu'il n'y a qu'une simple matérialité au niveau du GRI, voilà, c'est une première phase mais il manque une partie, il faut donc juste faire vraiment attention à cette partie-là, par contre, je pense que le GRI est déjà assez complet, il y a déjà les normes sectorielles, etc... Effectivement, moi, au niveau de la Société wallonne des eaux, j'ai déjà contacté d'ailleurs GRI pour voir ce qu'ils avaient en termes sectoriels mais ils n'en ont pas là au niveau sectoriel de ce côté-là mais c'est sûr que pour une société qui veut se préparer, il y a déjà la base des normes sectorielles qui sont déjà dans le GRI, qui ne sont pas encore définies au niveau de la CSRD mais on sait très bien que la CSRD, enfin, que l'Union européenne, travaille avec le GRI, l'EFRAG travaille avec le GRI et va être très fort influencé et va s'inspirer du GRI. Donc, c'est un très bon outil de préparation effectivement, la seule chose, voilà, le GRI, c'est aussi volontaire, on le fait de manière volontaire, donc, on le fait un petit peu comme on a envie de le faire mais c'est un très bon outil déjà, une très bonne base, effectivement. Donc, voilà, de ce côté-là, c'est vraiment très bien, pour moi, c'est le plus abouti et surtout pour les sociétés belges, après, pour les sociétés internationales, il y a le ISSB, donc les IFRS, qui ont établi déjà deux premières directives qui, elles, voient l'autre côté du GRI, donc, justement, le côté impact qu'il n'y a pas dans le GRI, le côté analyse risque financier. Donc, en mettant les deux, ensemble, on a la CSRD qui se veut effectivement très ambitieuse mais, il est vrai, qui ne sera pas facile à implémenter.

A : Justement, par rapport à cette transition que la SNCB va rencontrer, par exemple, je veux dire, le passage de la GRI à la CSRD, donc aux ESRS, pour vous, ce sera quoi les obstacles principaux par rapport à cette transition, qu'est-ce qui va être le plus compliqué pour la SNCB à mettre en place pour passer de la GRI à la CSRD ?

L : Qu'est-ce qui va être le plus compliqué ? Pour moi, c'est les 2 aspects, donc, c'est ce que je t'ai déjà dit, c'est le côté double matérialité, ici, ils ne le font pas et le deuxième aspect, c'est, je dirais, le GRI, c'est une ligne de conduite, c'est bien mais ce n'est pas aussi précis, je veux dire, la CSRD, elle est très précise dans tous les data points qu'il faut donner. Donc, le GRI, c'est déjà très bien mais, quelque part, je prends ce que j'ai envie du GRI, il n'y a rien qui est obligatoire, donc, il faudra après faire une analyse de voir effectivement ce qui manque et il

faudra faire compléter mais c'est déjà bon comme ça de faire l'exercice de matérialité, l'exercice d'engager toutes les parties prenantes, faire son bilan carbone, c'est déjà une grosse partie du travail et puis, la CSRD, elle est phasée aussi, il ne faut pas donner toutes les informations en même temps, je veux dire, il y a un certain laps de temps, donc, voilà, c'est un bon travail préparatoire en tout cas et cela permet peut-être aussi de communiquer plus rapidement.

A : Et là, maintenant, si je me concentre un peu plus sur les normes en tant que telles, les normes générales ou spécifiques, est-ce que vous savez déjà s'il y a des ressemblances, des similarités assez claires entre les deux normes ?

L : Il faut que je me remette dans la CSRD, je vais reprendre en même temps toute la documentation que j'ai. L'avantage aussi, c'est qu'il y a déjà d'autres sociétés qui ont utilisé le GRI, qui ont publié et donc, cela permet quand même aussi, bien, voilà, à une société de voir ce que d'autres sociétés font, moi, c'est ce que je fais, je lis beaucoup notamment de sociétés qui ont publié et cela m'inspire pour pouvoir aider ensuite la Société wallonne des eaux pour l'instant. Si je reprends, c'est un peu compliqué à regarder tout comme ça. C'est au niveau des normes, c'est ça ?

A : En quoi sont-elles compatibles ? En quoi elles se ressemblent ? Qu'est-ce qu'elles ont déjà en commun d'assez clair, donc, entre les GRI et la CSRD ?

L : Déjà, je pense qu'elles ont toutes les deux les normes transversales qui leur permettent effectivement de mettre en place une gouvernance en termes de sustainability, de durabilité et celle-là, elle est assez similaire mis à part toujours ce côté double matérialité, donc, de ce côté-là, ça prépare déjà bien le terrain. Alors, il y a effectivement les normes sectorielles qui ne sont pas encore mises en place au niveau de la CSRD, donc, de ce côté-là, le GRI, il va plus loin. Il y avait encore les normes spécifiques mais je ne sais plus ce qu'il en était. Moi, c'est vrai que je commence à mieux connaître la CSRD, pour moi, c'est assez clair, je ne me souviens plus si, au niveau du GRI, c'était comme ça. Il y avait cinq normes sur l'environnement et qui sont en accord avec les objectifs du Pacte vert de l'Europe, donc, de ce côté-là, je trouve que c'est assez clair, il y a la partie sur le climat, il y a la partie sur la pollution, l'eau, la biodiversité, je ne suis pas sûre qu'au niveau du GRI, il y ait même déjà eu la biodiversité, je ne me souviens pas de l'avoir vue.

A : Je pense que c'est en place.

L : L'impression que j'avais, c'est qu'au niveau sociétal par contre, au niveau chaîne des valeurs et et Due Diligence, au niveau du GRI, c'est vraiment bien développé, moi, j'avais bien apprécié en fait cette partie-là alors qu'au niveau de la CSRD, pour l'instant, il y a vraiment beaucoup de discussions à ce sujet et donc, je ne pense pas que, finalement, ils vont être aussi ambitieux que ce qu'ils voulaient l'être de ce côté-là. Et donc, au niveau du GRI, ils peuvent se permettre d'aller très loin puisqu'après, la société, elle peut prendre ce qu'elle veut mais c'est vrai qu'ils sont très détaillés. Il y a ce devoir de vigilance qui est vraiment mis très fort en avant, donc, ça, je trouve que c'est quelque chose qui est vraiment très bien. On sent qu'au niveau de l'Europe, c'est plus compliqué, notamment, responsabiliser les administrateurs par rapport à ça, etc..., on sent très bien qu'il y a beaucoup de réticences par rapport à tout ça.

A : Et donc, si je résume, cette fois-ci à l'inverse, les écarts entre les deux normes, vous avez parlé de la double matérialité cette fois-ci, le fait que cela soit obligatoire, est-ce que vous voyez encore d'autres écarts entre les deux standards ?

L : Oui, un gros écart aussi, c'est que la CSRD, elle va être audité, ce qui n'est pas du tout le cas du GRI, on envoie son rapport au GRI mais il n'y a pas véritablement un audit, donc, ça, c'est quand même un point qui est vraiment très important ici et le fait que cela soit hyper-standardisé au niveau de la CSRD, que cela va devoir être envoyé de manière digitale, cela va permettre aussi de pouvoir avoir des statistiques qui vont pouvoir être utilisées ici, de permettre de voir l'évolution au niveau des sociétés.

A : Et aussi, pour reprendre par rapport au choix de la SNCB de s'être tournée ici en 2023 sur le GRI alors que les ESRS seront obligatoires en 2025, si je reprends tous les avantages dont vous aviez parlé, que le GRI était bien plus élaboré, d'une part, vous avez aussi dit que c'était plus facile à suivre, est-ce que vous voyez encore d'autres avantages liés à ce choix ?

L : Ils peuvent aussi franchement, allez, cela ne m'étonnerait pas qu'il y ait dans d'autres pays des sociétés qui, comme la SNCB, je ne sais pas, peut-être comme la SNCF, ont déjà publié selon les normes du GRI, donc, cela permet aussi de s'appuyer. Je pense qu'il y a aussi des consultants ou des personnes qui sont bien formées au niveau du GRI qui peuvent aussi mieux supporter, moi c'est assez récent mais il y a plein de consultants qui sont hyper bien formés là-dedans et qui peuvent vraiment aider.

A : Donc, il y a des exemples et une expertise qui sont en place.

L : Voilà, exactement.

A : Et justement, est-ce que vous pensez qu'il pourrait y avoir justement des inconvénients d'avoir choisi le GRI et de ne pas s'être tournée directement vers l'ESRS pour leur premier rapport ?

L : Je te dis, il faut vraiment être conscient des écarts qu'il y a entre les deux, je ne pense pas qu'il y a des choses qui sont antinomiques, donc, tout le travail qui va être fait va servir mais peut-être qu'après, il y a peut-être des calculs qui vont être différents, des choses comme ça. Je pense qu'il y a aussi une certaine souplesse au niveau de la CSRD. Il y a quand même beaucoup de qualitatif qui est demandé des deux côtés, le qualitatif, c'est une question d'interprétation aussi. Il ne faut pas oublier, il y a aussi la taxonomie européenne qu'il ne faut pas oublier, qu'il faudra incorporer aussi. Mais non, je trouve ça tout à fait complémentaire ou, en tout cas, une grosse grosse grosse première étape parce que je pense qu'avec le GRI, on a couvert certainement 70% de la CSRD, 60, 70 % de la CSRD, donc, c'est un bon travail et c'est vrai qu'il y a peut-être déjà beaucoup plus d'expertise dedans, donc, c'est peut-être plus facile de commencer avec le GRI mais, si tu veux, enfin, peut-être que tu es déjà en contact avec eux, moi, j'avais été contactée par une société de consultance qui s'appelle ? et je pense qu'ils travaillent au niveau de la SNCB là-dessus justement.

A : J'ai un gros contact avec la SNCB, c'est vrai, pourquoi pas avoir un consultant qui a travaillé avec eux, cela peut être intéressant, oui.

L : Tu connais Olivier ? Je vais te donner ses coordonnées parce qu'eux, ils ont mis un consultant justement à la SNCB pour ça, je pense.

A : OK, merci beaucoup, ça peut être super intéressant. Et donc, justement, pour faire face à l'avènement des ESRS, quels conseils vous pourriez donner à une entreprise comme la SNCB justement qui a opté pour le GRI mais qui devra se conformer en 2025, est-ce que vous auriez des conseils à donner ?

L : Je vais me répéter je pense, cela va être la même chose.

Faire attention aux différences, oui, c'est bien le GRI mais il faut rester à l'écoute des modifications, enfin, toutes les discussions qui ont l'air d'avoir lieu pour le moment au niveau de la CSRD parce que ça bouge beaucoup, enfin, je ne sais pas si ça bouge mais ça discute en tout cas beaucoup, il y a des retours en arrière aussi. Voilà, c'est vraiment une oreille attentive sur toutes les discussions qu'il y a pour l'instant au niveau de l'Europe et au niveau des différents pays, donc, pour moi, c'est principalement ça. S'il y a vraiment une chose que je ferais, c'est d'attaquer tout de suite la double matérialité, autant l'attaquer ensemble, enfin, moi, je le ferais parce que, souvent, les deux sont liés et puis, quitte à engager les parties prenantes, autant avoir une réflexion globale. Voilà, moi, j'attaquerais d'emblée la double matérialité, c'est quand même un exercice qui est compliqué, autant ne pas répéter 36.000 fois non plus parce que, pour les gens, ça peut être aussi compliqué.

A : Comme dernière question, pour conclure, c'est un peu hors mémoire mais c'est plus pour avoir votre avis, moi, j'aimerais avoir votre point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences du reporting, qu'il soit GRI ou ESRS mais, selon vous, comment, justement, le fait de suivre les exigences du reporting va permettre à la SNCB d'amener à bien leurs objectifs ?

L : Je ne connais pas spécialement leurs objectifs mais je peux très bien imaginer, c'est comme la Société wallonne des eaux, la SNCB, déjà dans sa mission, a l'objectif de durabilité parce qu'elle est au cœur de la mobilité, donc, de repenser toute la mobilité, de passer d'une société où l'on est quasi tout à la voiture à une société où l'on va favoriser les transports en commun, ce que l'on appelle le shift model, donc, passer du train au tram, du tram au vélo, du vélo à pied, etc... Pour moi, ça doit vraiment être le cœur de la mission de la SNCB, c'est ce à quoi je pense quand je pense à la SNCB, en tout cas, ne pas penser uniquement train mais c'est voir les choses de manière complètement globale. C'est repenser toute la mobilité au niveau de la Belgique et même plus qu'au niveau de la Belgique. J'avais entendu aux informations il y a quelque temps où ils disaient justement que les gens prenaient de plus en plus le train pour partir en vacances, donc, on sent qu'il y a quand même une conscientisation au niveau des citoyens. C'est donc vraiment favoriser ça, aider les citoyens à rentrer dans ce mode de pensée-là. Après, du coup, évidemment, il faut que le service soit là parce que cela reste quand même compliqué au niveau de la SNCB d'offrir un service où il y a assez de trains, où les trains sont à temps, etc... Je pense qu'ils doivent rentrer dans cette discussion-là tout en assurant les basics aussi et je pense qu'au niveau du service basic, il y a encore aussi pas mal de challenges au niveau de la SNCB sachant que c'est un secteur qui va rentrer aussi dans la concurrence. Donc, il va y avoir des intervenants privés qui vont arriver au niveau de la SNCB, enfin, il me semble que cela va arriver parce que, déjà en France, c'est déjà le cas, dans d'autres pays, c'est déjà le cas, donc, en Belgique, cela va certainement arriver, donc, ils doivent se préparer à ça aussi, donc, cela fait énormément d'enjeux pour eux à attaquer en même temps.

A : C'est sûr.

Moi, en tout cas, j'ai fait le tour de mes questions, un tout grand merci d'y avoir répondu en tout cas et pour votre temps.

L : Avec plaisir et n'hésite pas si je peux encore t'aider.

A : Grand merci et bonne fin de journée, au revoir.

L : Bonne chance.

A : Merci.

11.2.6 Interview de X (Anonyme)

A : Est-ce que tu peux juste commencer par présenter l'entreprise dans laquelle tu travailles et la fonction que tu y occupes ?

F : Je travaille pour EY (Ernst & Young), c'est un des big four, du coup, expert en audit et en consulting, actuellement je suis en FAAS (Financial Accounting and Advisory services) qui est un pont entre consulting et audit, parfois on fait du consulting, parfois on assiste les auditeurs dans des domaines très précis, typiquement IFRS 17, pour des profils plus financiers, plus techniques ou bien tout ce qui est sustainable finance pour des profils comme le mien.

A : Justement, avec cette fonction, est-ce que tu as déjà eu l'occasion de travailler avec les standards de la Global Reporting Initiative, donc, les standards GRI et est-ce que tu as aussi pu commencer à travailler un peu pour les standards ESRS ?

F : Oui, pour les deux.

A : Est-ce que tu peux juste décrire l'expérience que tu as eue ou, plus ou moins, ce que tu as dû faire comme travail justement pour ces normes ?

F : Pour les GRI, bien, c'est un peu court, dès qu'il y a un rapport en fait qui est public, on se base très fréquemment sur ça. L'expérience la plus pertinente à mon avis, ça devrait être la rédaction d'un rapport non financier en entier, donc, d'un premier rapport non financier pour un client belge, basé sur les standards GRI. Pour les ESRS, on est plus sur la sensibilisation pour les clients et la création de certains outils pour les préparer pour le reporting non financier qui va arriver dans, on l'espère, les années ou les mois à venir.

A : Et donc, ça, moi, pour mon mémoire, je travaille notamment pour la SNCB qui a décidé de suivre les standards de la GRI, sans prendre en compte les standards ESRS, qu'est-ce que tu penses de l'avis de la SNCB d'avoir choisi de suivre le choix de la Global Reporting Initiative et de ne pas avoir suivi un autre cadre.

F : Première chose, je pense que s'appliquer les standards volontairement de la Global Reporting Initiative, c'est quelque chose de très admirable et, à mon avis, utile. Cela permet vraiment de se baser sur d'autres rapports aussi, ça permet aussi d'avoir plus de transparence. Ils font référence aux standards ou bien ils suivent les standards ?

A : Ils suivent les standards.

F : Du coup, encore plus d'ambition parce que, du coup, c'est beaucoup plus de travail. Pour ce qui est sur l'omission des ESRS, je ne sais pas à quel niveau de maturité ils sont mais je peux comprendre sachant que cela va d'abord s'appliquer sur le secteur financier, je ne connais pas bien le cas spécifique de la SNCB, c'est une grande entreprise, j'imagine, du coup, cela ne devrait pas tarder pour eux non plus.

A : Normalement, ce sera à partir de 2025 qu'ils seront obligés de suivre l'ESRS.

F : Donc, demain. Ce que je voulais dire sinon, en soi, se baser sur les GRI, c'est aussi se baser sur les ESRS parce qu'il y a pas mal de synergies entre les deux structures des rapports et aussi dans les data requirements et disclosure requirements, les deux ont pas mal de similarité pour ça.

A : Justement, c'était un peu ma question qui suivait, cette fois-ci, en prenant en compte les ESRS qui arrivent en 2025, est-ce que, pour toi, du coup, comme tu l'as dit, c'est un bon choix de la SNCB d'avoir quand même suivi les GRI pour leur premier rapport, c'était bien leur premier rapport ici en 2023 qu'ils viennent de publier ?

F : C'est vaste comme question, je ne sais pas si c'est un bon ou un mauvais choix, je pense qu'à mon avis, c'est ..., c'est leur premier rapport avec le GRI, tu dis ?

A : En fait, c'était vraiment leur premier rapport de durabilité.

F : Je pense que si l'on est sur une base volontaire, avec une maturité peut-être plus naissante sur le sujet, je pense que le GRI est plus abordable. C'est quand même un des standards qui sont les plus compréhensibles par tous. Je ne sais pas à qui s'adressera le rapport de la SNCB mais c'est aussi une chose à prendre en compte parce que les ESRS, ce sera beaucoup plus législatif et pour tout ce qui est investisseur. Je ne sais pas ce que la SNCB veut faire de ce rapport mais ce sont des choses dont ils ont dû prendre en compte, à mon avis, ça et les ressources disponibles pour pouvoir décider des standards à appliquer parce qu'il faut aussi savoir que les ESRS sont encore en développement, il y a eu une mise à jour il y a encore un peu moins d'un mois, je pense, où ils ont un peu chamboulé toute la structure d'application des ESRS. Donc, je ne sais pas pour un bon ou un mauvais choix mais, à mon avis, on fait tous ce que l'on peut et, en tout cas, c'est sûr que c'est mieux que rien.

A : J'ai entendu que tu dis que c'est déjà un petit peu au niveau des ESRS, est-ce que tu sais plus ou moins quelles seront leurs compatibilités ou, du moins, leurs similarités principales ?

F : Avec le GRI ?

A : Oui.

F : A mon avis, c'est l'ESRS 2 qui aura le plus de commun, donc, c'est tout ce qui concerne vraiment l'entreprise, plus que ses activités, à mon avis, cela sera fort en commun avec tout ce qui est gouvernance de la GRI. Il y aura aussi tout le ESRS E1, donc, climate change, tout ce qui est le changement climatique, il y a pas mal de données qui sont en lien avec le GRI et le GHG protocol, là, je vois beaucoup de synergies. Tout ce qui est aussi social, en fait, parce que, du coup, la SNCB, c'est plus de 250 personnes, du coup, tout ce qui est social 1, ce sera aussi mandatory, obligatoire pour eux à un moment, j'imagine, c'est dur parce que ce n'est pas encore voté, ce n'est pas encore définitif, ça change souvent. Il y aura d'office des points de similarité et ce qui est sûr, c'est que tout ce qui est fait ne sera pas à faire et même, au-delà de ça, tout ce qui est sensibilisation des stakeholders en interne ou en externe. Commencer avec les GRI, ça prépare pour les ESRS, ça, c'est certain parce qu'il faut aussi informer les gens avec qui on discute, certains ne savent pas du tout ce que la sustainability veut dire, ils ne savent pas, c'est quoi le scope, jusqu'où on va, est-ce qu'il y a autre chose que de l'environnement, est-ce qu'il y a du social dans la gouvernance. C'est pas mal nouveau pour pas mal de personnes, du coup, le premier pas à faire avec les GRI où on a des définitions assez claires qui sont assez éloignées des textes de loi législatifs quand même contrairement aux ESRS, je crois que c'est un bon premier pas et que ça facilitera plus tard.

A : Selon toi, quels seraient, du coup, les principaux défis et obstacles que la SNCB va rencontrer justement pour ce passage de leur rapport GRI vers un rapport ESRS ?

F : A mon avis, la data availability, la data quality, c'est un truc que l'on rencontre pas mal sur le marché, dont nos clients manquent. Cela veut dire qu'il y a dans les ESRS, plus d'un millier de data requirement mais quand on achète des data, celles-ci sont compliquées à obtenir et, quand on les a, parfois, c'est la qualité des data qui sont assez médiocres. Ca, j'imagine que cela sera un challenge qu'ils vont rencontrer aussi dans les ressources aussi à mettre en place parce que c'est un gros gros rapport mais en passant typiquement du GRI, cela serait peut-être la précision de certaines informations qui sont un peu plus poussées, plus législatives pour les ESRS que pour le GRI.

Puis, les ESRS, cela sera les bindings, ils vont devoir en discuter avec leur auditeur, ce sera audité aussi, du coup, il y aura moins de place à l'interprétation, on va dire, ce sera plus des requirements, ce sera obligatoire à faire, du coup, ça, c'est sûr que cela sera plus strict. Il y aura aussi la matérialité qui sera différente. En GRI, on a tout ce qui est impact materiality, en ESRS, il y a l'impact materiality mais on a aussi la financial materiality qui rentre en jeu aussi, ce qui fait que c'est une approche outside in, du coup, ce n'est pas les mêmes stakeholders. Je ne sais pas s'il y a un risk management à la SNCB, probablement que oui, ce sera plus ce département-là, à mon avis, qui sera impliqué, oui, si cela se trouve, cela va doubler leur travail aussi, en termes de qualité en tout cas. Il y a tout ce qui est stakeholders, ce sera plus large parce qu'ils vont devoir du coup faire leur analyse de matérialité et voir ce qui en découle, tiens on impacte tel ? ou bien quels groupes, quelles communautés, est-ce que l'on prend ces gens en considération ou pas et ça, pour un service social comme la SNCB, à mon avis, cela doit être très large. Je crois que c'est à peu près tout ce qui me vient à l'esprit.

A : Et donc, ça, c'était plutôt pour les obstacles mais donc, dans ces obstacles-là, tu as quand même évoqué certains écarts, certaines différences principales entre les deux normes comme la matérialité et le côté législatif et en termes de différences pures au niveau des normes, est-ce que tu penses à certaines choses ?

F : Je réfléchis. Tu veux dire d'une norme à l'autre ?

A : Oui, vraiment au niveau des normes.

F : Je pense que, du coup, les ESRS vont aller plus loin parce qu'on va demander des targets, on va demander des politiques aussi, du coup, cela veut dire qu'il faut formaliser beaucoup de choses alors que GRI, on peut avoir des sujets qui sont justes mesurés mais sans être gérés, on va dire, stricto sensu. Du coup, cela veut dire qu'il faut avoir une approche de gestion des risques stratégiques, il faut l'impact, il faut aussi savoir du coup identifier les risques, les opportunités liés à certains sujets alors que dans le GRI, on n'est pas trop sur ça, on est plus dans une optique de transparence, les ESRS, ça ramène aussi une part de gestion là-dedans.

A : Et donc, si je reprends un peu la discussion complète que l'on a eue, pour toi, ce serait quoi vraiment les avantages liés à l'adoption des normes GRI en 2023 alors qu'il y aura l'ESRS en 2025, juste pour récapituler ?

F : On récapitule donc. Je dirais qu'on forme les stakeholders en interne si je me mettais à la place de la SNCB, donc, il y a un certain côté éducationnel. Puis, on prépare aussi le terrain, si on connaît 20 % des KPI, des targets, etc..., cela sera plus facile d'installer les 80% restants, c'est une estimation bien sûr en chiffres, si l'on fait la moitié du chemin, l'autre partie sera plus simple à faire. L'avantage aussi c'est qu'on est certain des standards GRI, qui sont approuvées sont mises à jour, les ESRS, ce n'est pas encore publié, ce n'est que des brouillons. L'avantage aussi, c'est qu'il y a une partie de l'approche des ESRS, comme je le disais, impact materiality, qui est présente dans les GRI, qui est déjà d'application depuis un bon bout de temps. Puis, les GRI sont aussi connectées à pas

mal d'autres initiatives, ce qui permet aussi de se connecter aux ESRS, que ce soit TCFD ou bien ISSB, enfin, tout ça, il y a des points communs, ce n'est jamais du temps perdu ou du travail perdu, ça, c'est certain.

A : C'est parfait, c'est déjà très complet. Et justement, du coup, à l'inverse, quels pourraient être justement les points négatifs d'avoir choisi le GRI en 2023 et de ne pas s'être directement concentré sur les ESRS pour leur premier rapport, peut-être une question de timing ou quelque chose d'autre ?

F : Comme points négatifs, je vois peu de points négatifs à faire quelque chose comme ça, c'est toujours une bonne idée, ce qui importe surtout, ce sont des standards reconnus, ceux de la GRI, du coup, les ESRS sont basés sur ça. Quoi d'autre comme points négatifs ? Il y a peut-être l'idée de faire deux fois le travail mais ce n'est pas juste parce que, s'ils font le travail en 2023, ils devront le refaire en 2025, de toute façon, c'est deux choses différentes. Non, je crois que c'est assez positif en général.

A : OK, mais c'est vrai, c'est très bien, je vois que ton avis est plutôt tranché sur le GRI, je le comprends totalement. Et, dans ce cas, est-ce que tu aurais quand même par exemple des conseils à donner à une entreprise comme la SNCB justement, qui s'est concentrée sur le GRI mais qui veut garder ce contact vers le ESRS, est-ce que tu as des recommandations à faire ?

F : Pas le faire tout seul. Il y a beaucoup d'initiatives volontaires sur le marché qui permettent aux acteurs du marché justement de rencontrer d'autres personnes qui ont la même volonté de transparence de faire du reporting non financier mais ne pas faire ça seul parce qu'il y a d'autres entreprises qui sont passées par les mêmes moments, par le même niveau de maturité, qui se sont améliorées. Certaines ont dû le faire tout seul parce qu'ils étaient les premiers sur le marché mais ce n'est plus le cas maintenant, du coup, il faut vraiment profiter de cette occasion, partager, écouter les conseils et il y a plein plein d'initiatives sur le marché, que ce soit au niveau de l'entreprise, que ce soit au niveau des produits, des services, etc..., il y a vraiment beaucoup d'initiatives qui permettent de ne pas faire ça tout seul. Puis, je dirais, ne pas se limiter, parce que, si l'information n'est pas disponible ou n'existe pas encore, il ne faut pas se limiter à ce constat, tout ce qui est l'utilisation de proxy, etc..., c'est toujours un pas en avant, ça, c'est certain, tant que c'est clair, transparent et bien mentionné mais ne pas utiliser la qualité ou la disponibilité des data comme excuse pour ne pas communiquer dessus.

A : OK, ça va très bien.

F : Même du qualitatif quoi.

A : Juste, pour conclure, c'est une question un petit peu parallèle mais, enfin, j'aimerais juste avoir ton point de vue sur l'alignement des objectifs de durabilité de la SNCB avec les exigences de la GRI ou des normes ESRS, donc, en quoi, justement, ces rapports vont aider à remplir les objectifs de durabilité de la SNCB ?

F : C'est lesquels leurs objectifs de durabilité ?

A : Ils sont axés sur plusieurs piliers mais, eux, c'est principalement l'énergie vu que ce sont de grands consommateurs d'énergie, il y a l'énergie, enfin, il y a 10 piliers mais, donc, cela se base sur l'énergie, la gestion des déchets, il y a l'eau.

F : Ils en ont fait 10 sur 17, c'est ça ?

A : Ils n'ont pas vraiment fait les 10 piliers des SDG mais, voilà, en gros, ils ont 10 piliers.

F : OK, dans leur stratégie durable, ils ont 10 piliers. Répète ta question s'il te plaît.

A : Juste, selon toi, comment justement un rapport de durabilité selon la GRI ou les ESRS permettra d'aller vers les objectifs de durabilité de la SNCB ?

F : Il y a plusieurs facteurs pour ça. Le premier, c'est « what can be measured can be managed ». S'il n'y a pas d'information sur un sujet, c'est beaucoup plus difficile d'avancer et de gérer un sujet comme ça et, parfois, le rapport financier, la première approche pour consolider toutes les informations qui sont à droite ou à gauche dans l'entreprise et qui ne remontent jamais jusqu'au top management, du coup, ça permet de prendre des décisions stratégiques sur des objectifs, du coup, des piliers stratégiques comme tu dis, ce qui n'était pas possible avant. Cela permet aussi au top management d'avoir beaucoup plus d'informations sur, tiens, quel est notre impact, qu'est-ce que l'on met en gouvernance, en social, en environnement. Cela permet aussi de faire du benchmarking, se comparer, tiens, est-ce qu'il y a des acteurs comparables sur le marché européen, par exemple, qui font aussi ces rapports-là, où est-ce qu'il se situent par rapport à nous, comment faire, s'ils sont meilleurs, pour aller plus haut, si on est déjà sur le top du top, comment est-ce que l'on peut aller plus loin par rapport à eux. Et puis, comme je disais aussi, cela permet aussi de pouvoir communiquer avec des pairs sur certaines initiatives, de communiquer aussi en interne sur certains sujets, cela permet de sensibiliser aussi en interne sur, tiens, qu'est-ce que c'est cet impact, tiens, si on fait ça, quel impact ce sera. Cela permet d'amener tous ces sujets qui, parfois, sont non officiels, non officiels, sur la table des discussions quand on prend une décision, que cela soit opérationnel ou stratégique. Cela permet de rappeler, par exemple, tiens, typiquement l'énergie, quel sera notre impact sur l'énergie par rapport à notre décision, dans le cadre de cette décision, quel sera notre impact sur tel ou tel sujet. Et, enfin, il faut voir aussi mais cela permet de créer une approche stratégique, d'avoir ? , etc..., sur un sujet, cela permet de le gérer au mieux, ça c'est certain.

A : OK, ça va. Voilà, moi, j'ai posé toutes mes questions, merci beaucoup pour tes réponses, en tout cas, c'était super clair.

F : Avec plaisir.

11.3 Rapport de la SNCB sur la norme GRI 302 – Energie

ÉNERGIE

Consommation d'énergie au sein de la SNCB

Si le train est le moyen de transport le plus économe en énergie, il est aussi l'un des plus grands consommateurs d'électricité de Belgique. La consommation d'énergie au sein de la SNCB se répartit de manière générale selon une clé de répartition de 80 % pour la traction et de 20 % pour la non-traction (8 % pour les bâtiments de gares, 10 % pour les ateliers, 2 % pour les bâtiments administratifs).

Depuis quelques années, nos trains et nos bâtiments sont progressivement équipés de compteurs d'énergie. Cette stratégie de compteurs sera déployée sur une période de plusieurs années. Pour nos bâtiments, nous travaillons sur un nouveau système de gestion de l'énergie afin de mieux surveiller notre consommation d'énergie.

	GWh	Facteur de conversion
Chauffage bâtiments (gares, bureaux, ateliers) (gaz & mazout)	106,89	1
Energie solaire consommée localement	5,70	1
Energie Traction Diesel (SNCB)	110,39	10,63kWh/L
Energie Traction Diesel (tiers)	21,90	10,63kWh/L
Energie électrique Non Traction	113	1
Energie électrique Traction	984	1
Diesel Carfleet	5,12	10 kWh/L
Essence Carfleet	1,19	8,9 kWh/L
Electricité Carfleet	0,01	1
Total Energie achetée 2022	1348,20	

Gestion de l'énergie de nos bâtiments - Certification ISO 50001

La SNCB a fait le choix d'une certification ISO 50001 pour établir un système de management des consommations d'énergie et réduire celles-ci.

Indicateur de performance :
87 % de la consommation d'énergie de nos bâtiments est certifiée ISO 50001.

La certification ISO 50001 s'applique à l'ensemble des consommations énergétiques associées aux activités de « non-traction » de la SNCB (gares, bâtiments de service, ateliers et postes d'entretien pour le matériel roulant de la SNCB). Le champ d'application ne reprend pas la consommation électrique liée à la traction (énergie consommée par les trains). Ces consommations sont suivies dans la comptabilité énergétique, basée sur les facturations. À noter que seuls les bâtiments pour lesquels la SNCB reçoit une facture pour la consommation en énergie sont pris en compte. Les bâtiments loués, pour lesquels la consommation est comprise dans le prix de location, ne sont pas considérés et ne tombent donc pas sous le coup de la certification ISO 50001.



Intensité énergétique

Pour 2022, l'indicateur de performance concernant la consommation spécifique normalisée des engins de traction électrique (le transport national de voyageurs) est de 38,36 Wh/ton.km.

La consommation d'énergie des engins de traction électrique de la SNCB est normalisée vers une année de référence au niveau climatique (normalisation de la partie chauffage et climatisation de la consommation) et mesurée en rapport à la production exprimée en ton.km à charge.

La consommation électrique prise en considération couvre aussi bien la partie « driving » (consommation en ligne des trains) que la partie « stabling » (consommation des engins dans les faisceaux de garage).

Réduction de la consommation d'énergie

Au travers d'une stratégie et d'un plan d'actions ambitieux, la SNCB a mis en place des mesures importantes en matière de réduction de la consommation d'énergie.

Cette préoccupation est présente depuis plusieurs années au sein de la SNCB, et inscrite dans le Contrat de service public. Elle a bien sûr pris une ampleur plus importante encore en raison de la crise énergétique vécue en 2022.

Indicateur de performance : résultats du programme « quick wins » (2022 contre 2021) pour les bâtiments :

- Réduction de 14 % de la consommation de mazout et de gaz
- Réduction de 4,8 % de la consommation d'électricité

Traction : principales réalisations

Sur notre consommation spécifique de traction normalisée (recalculée pour des températures « de référence »), nous avons enregistré une réduction de 1,96 % en 2022 (38,36Wh/ton.km), par rapport à 2021 (39,12Wh/ton.km).

Ce chiffre ne concerne que les trains nationaux (98 % de la consommation totale de traction électrique) conduits par des conducteurs SNCB.

Deux stratégies sont appliquées pour permettre d'économiser de l'énergie de traction :

Eco-driving : la consommation d'énergie du train lorsqu'il roule. Pour économiser l'énergie pendant la conduite, des mesures sont élaborées et mises en place pour inciter les conducteurs de train à une conduite plus écologique (respecter la vitesse conseillée).

Eco-stabling : la consommation d'énergie du train lorsqu'il est garé dans le faisceau. Pour réaliser des économies d'énergie lorsque le train est stationné dans le faisceau, des mesures sont élaborées et mises en place pour inciter le personnel de faisceau, les conducteurs et accompagnateurs de train à la gestion plus responsable de la consommation d'énergie avec le matériel garé (mise hors service du matériel à temps, extinction de l'éclairage, arrêt du chauffage/de la climatisation...).



Non-traction (bâtiments : gares, ateliers, bâtiments administratifs)

Face à la crise énergétique, la SNCB a lancé en 2022 un programme de « quick wins ». L'objectif était d'économiser de l'énergie à très court terme dans nos propres bâtiments. Les mesures allaient de la réduction de la température de chauffage à l'extinction de l'éclairage extérieur des bâtiments. Elles ont permis de réaliser des économies significatives. Certaines mesures seront reconduites de manière structurelle, d'autres seront réévaluées.

La SNCB a inclus dans son Contrat de service public 2023-32 un chapitre spécifique sur les consommations d'énergie au sein de ses bâtiments partout en Belgique.

La SNCB met en place des programmes d'économie d'énergie depuis plusieurs années. Pour ses seuls bâtiments, la SNCB a enregistré une baisse des consommations (gaz, mazout, électricité) de plus de 22 % depuis 2005.

La SNCB projette d'installer un éclairage 100 % LED d'ici 2032 dans tous ses gares, bureaux et ateliers.

Divers remplacements de chaudières vers des systèmes de chauffage plus performants sont aussi à l'ordre du jour.

La SNCB veille à améliorer les standards énergétiques via notamment l'isolation des murs et des toitures. Pour les rénovations lourdes de bâtiments, les normes PEB régionales sont appliquées strictement.

L'objectif du contrat de service public est que, au niveau national, 50 % de nos bâtiments soient « neutres en énergie » (par de l'isolation et l'usage d'énergies renouvelables) et d'atteindre 40 % d'économies d'énergie d'ici à 2032.

Dans cette perspective, plusieurs gares sont déjà exemplaires en matière de consommation d'énergie (respect des normes PEB / Qzen à savoir quasi zéro énergie).



Énergie renouvelable

En 2022, 23 installations de panneaux photovoltaïques (PV) étaient en service sur le patrimoine immobilier de la SNCB et ont développé une puissance totale de plus de 8 MWc.

À l'exception de 4 installations de petite taille financées sur fonds propres, toutes les autres ont été réalisées par le biais d'une formule de type tiers-investisseur. Un contrat est conclu entre la SNCB et un partenaire privé pour une durée de 10 ans. L'investisseur construit, entretient, surveille et garantit la production de son installation PV. L'électricité produite est achetée par la SNCB à un prix préférentiel et l'investisseur bénéficie des subsides régionaux. Après 10 ans, la SNCB devient propriétaire de l'installation PV.

Près de 25.000 panneaux produisent de l'électricité verte sur les toitures de nos bâtiments (ateliers, postes d'entretien, parkings, gares) qui s'y prêtent. Une exception : l'installation de l'Atelier de Cuesmes, qui a été implantée sur une parcelle de terrain du site.

En 2022, ces 23 installations ont ainsi produit près de 8,5 GWh d'électricité (soit la consommation de quelque 2.430 ménages). Cette production décentralisée a permis à la SNCB de réaliser une économie de plus d'1 million d'euros en 2022.

La SNCB travaille activement à l'élaboration de sa stratégie énergétique (achats d'électricité, production photovoltaïque, bornes de recharge pour voitures et vélos...) en collaboration étroite avec Infrabel, gestionnaire de l'infrastructure ferroviaire.

En matière de photovoltaïque, l'objectif actuel de la SNCB à l'horizon 2032 est de doubler la puissance installée (8 MWc à 16 MWc).

Production SNCB – énergie solaire via panneaux photovoltaïques :

	2019	2020	2021	2022
Production PV (GWh)	4,13	6,32	6,31	8,43