Recommandations pour la détermination des postes significatifs d'émissions de gaz à effet de serre dans le cadre de l'article 173-IV de la loi sur la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV) du 17 août 2015

Préambule :

L'article 173-IV de la LTECV a amendé l'article L. 225-102-1 du code de commerce, en prévoyant que le rapport dit RSE devait inclure des informations sur « les conséquences sur le changement climatique de son activité et de l'usage des biens et services qu'elle produit ». L'article L. 225-102-1 a depuis été modifié par l'ordonnance du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises. Celle-ci a remplacé le rapport RSE par une déclaration de performance extra-financière. L'article L. 225-102-1 précise toujours que la déclaration comprend des informations sur les conséquences sur le changement climatique de l'activité de la société et de l'usage des biens et services qu'elle produit.

Cette recommandation a vocation à proposer une méthodologie quant à la détermination des postes significatifs d'émissions de GES pour les sociétés pour lesquelles la présentation de cette information est « nécessaire à la compréhension de [sa] situation […], de l'évolution de ses affaires, de ses résultats économiques et financiers et des incidences de son activité […] »[1].

L'identification et la quantification par l'entreprise de ses postes significatifs sont essentielles. Elles doivent lui permettre de matérialiser des objectifs et d'identifier les facteurs d'amélioration. Ces derniers peuvent ensuite être utilisés pour sa politique de réduction des émissions de GES et, plus généralement, pour la prise en compte du changement climatique dans sa stratégie.

Le cadre réglementaire n'a pas souhaité imposer de méthode ou métrique précises pour établir ces mesures afin de laisser la latitude aux entreprises de développer les outils leur permettant un suivi adapté à leur activité. Les indicateurs doivent avant tout appuyer une démarche d'adaptation aux aléas physiques et évolutions réglementaires.

Ce document non contraignant vise ainsi à accompagner les entreprises dans la réalisation de leur reporting climat et s'inscrit dans une logique de progrès continu alors que de nombreux travaux, en France comme à l'international, sont en cours sur ce sujet (recommandations de la TCFD, Plan d'action de la Commission européenne pour une croissance plus verte et plus soutenable, groupes de place, etc.).

1. Les postes d'émissions significatifs dans le cadre de l'article 173-IV de la LTECV

L'article 173-IV de la loi du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte a renforcé dans le code de commerce les obligations de *reporting* concernant l'impact des entreprises sur le changement climatique.

L'article L. 225-102-1 du code de commerce, modifié par l'article 173-IV, prévoit ainsi que toute entreprise entrant dans le champ de cet article intègre à son *reporting* extra-financier des informations sur « *les conséquences sur le changement climatique de son activité et de l'usage des biens et services qu'elle produit* ».

[1] Article L225-102-1 issu de l'Ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 - art. 1

L'article R 225-105 du code du commerce modifié par le décret n°2017-1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises prévoit que les entreprises soumises à des obligations de reporting dans le rapport de gestion mentionnent des « *informations* » sur « les *postes significatifs d'émissions de gaz à effet de serre générées du fait de l'activité de la société, notamment par l'usage des biens et services qu'elle produit* ».

La notion de postes d'émissions significatifs a ainsi été retenue pour conduire l'entreprise à faire état des impacts de son activité sur le changement climatique, qu'il s'agisse de ses émissions directes et indirectes, notamment celles relevant de l'usage des biens et services qu'elle produit. Cela va au-delà de la réglementation actuelle de l'article L 229-25 du Code de l'Environnement sur les bilans d'émissions de gaz à effet de serre

Dans ce cadre, il est proposé de se baser sur des documents et normes existantes, notamment la norme ISO 14064-1 et les lignes directrices de l'ADEME. Ces documents ne sont pas obligatoires pour répondre à l'article 173-IV de la LTECV.

2. Les postes d'émissions significatifs dans le cadre de la révision de la norme volontaire ISO 14064-1

Cette introduction de la notion de postes d'émissions significatifs dans le rapport annuel va dans le sens des travaux actuels de révision de la norme ISO 14064-1 sur les spécifications et lignes directrices pour la quantification et la déclaration des émissions et suppressions des émissions de GES des organisations. Cette norme ISO, d'application volontaire, fournit des éléments intéressants sur les postes significatifs.

La version actuelle (ISO 14064-1 : 2006) de la norme distingue les émissions directes (*scope* 1), les émissions indirectes associées à l'énergie (*scope* 2) et les autres émissions indirectes (*scope* 3). Les organisations doivent prendre en compte de manière obligatoire les *scopes* 1 et 2, et de manière optionnelle le *scope* 3.

Le projet de révision de la norme ISO 14064-1 prévoit que les organisations souhaitant appliquer la norme ISO prennent en compte toutes leurs émissions directes et leurs émissions indirectes significatives, ce qui a pour effet de faire disparaître la distinction entre *scope* 2 et *scope* 3, et d'intégrer la prise en compte d'une partie des émissions indirectes, jusque-là volontaires dans la version actuelle de la norme ISO. La publication de la version révisée de la norme est prévue en 2018.

Le projet de révision de la norme ISO 14064-1 précise que l'organisation doit définir et expliquer les critères qu'elle utilise pour déterminer les postes d'émissions significatifs, ces critères pouvant être par exemple la contribution du poste vis-à-vis des émissions globales ou les leviers d'action dont dispose l'organisation pour réduire les émissions de ce poste. Selon le projet de révision de la norme volontaire ISO 14064-1, « toute exclusion d'un poste significatif quantitativement doit être justifiée ». Ce projet de révision n'impose donc pas de critères pour déterminer les postes d'émissions significatifs mais leur choix doit être expliqué par l'organisation. Son annexe H (informative) propose des conseils relatifs au processus d'identification des émissions indirectes significatives.

Pour la détermination des postes d'émissions significatifs afin de répondre aux obligations françaises, il est proposé de suivre la démarche présentée dans la section 3 suivante qui s'appuie sur les travaux en cours pour la révision de la norme volontaire ISO 14064-1. Les orientations retenues actuellement dans les recommandations correspondant à celles issues

de la révision en cours : en cas de changement de ces orientations dans la version finale de la norme, il faudra procéder à une révision des recommandations.

3. Procédure recommandée pour la détermination des postes significatifs d'émissions indirectes de gaz à effet de serre

Étape n°1 : Définir les critères à utiliser pour la détermination des postes significatifs

Le projet de révision de la norme n'impose pas une liste de critères unique pour toutes les organisations. Seule la liste indicative suivante de critères pouvant être retenus, figurant en annexe du projet de révision, est fournie :

- **la contribution du poste** : les émissions indirectes présumées être conséquentes
- **le niveau d'influence** : la capacité de l'organisation à réduire les émissions le long de sa chaîne de valeur
- **l'existence d'un risque ou d'une opportunité** : les émissions indirectes contribuant à l'exposition au risque ou constituant une opportunité d'activité
- **les utilisateurs prévus** : les émissions indirectes réputées critiques pour les utilisateurs attendus des données rapportées
- **l'existence de lignes directrices pour le secteur** : les émissions indirectes considérées comme significatives par des lignes directrices sectorielles
- **la sous-traitance** : les émissions indirectes estimées significatives d'une activité sous-traitée
- **la motivation des salariés** : les émissions indirectes dont la prise en compte peut motiver les salariés ou fédérer un esprit d'équipe autour du changement climatique

D'autres critères de définition des postes significatifs peuvent être définis, mais ils ne doivent pas viser une minoration des émissions indirectes.

Pour répondre aux principes fixés par le projet de norme, il est proposé de suivre la démarche proposée dans les « Lignes directrices pour le développement d'un guide sectoriel bilan d'émission de gaz à effet de serre » élaborées par l'ADEME en 2014. Les lignes directrices précisent que la pertinence[2] d'un poste doit être définie au regard :

- de la contribution du poste vis-à-vis des émissions globales ;
- de son importance stratégique (image, relations avec les parties prenantes, positionnement sur les marchés…) ;
- de sa vulnérabilité aux « risques et opportunités carbone » (variation du coût des énergies fossiles, marchés d'échanges, réglementation contraignante, accords régionaux, contentieux…) ;
- des leviers d'actions dont dispose l'organisation pour réduire les émissions de ce poste.

Les lignes directrices de l'ADEME prescrivent ainsi les critères de postes significatifs. Elles constituent une solution permettant de satisfaire à l'article 173-IV même si ce n'est pas la seule voie possible. L'entreprise peut choisir d'utiliser d'autres critères si elle le juge

[2] Le terme de « poste pertinent » est synonyme de « poste significatif ».

pertinent par rapport à son secteur d'activité et à ses spécificités. Elle peut notamment utiliser les protocoles internationaux déjà existants comme le GHG Protocol.

Pour les secteurs où un guide a été développé[3] et afin de répondre à l'article 173 IV de la LTECV, l'entreprise peut se référer aux indications sur les postes significatifs identifiés par le guide sectoriel de son secteur d'activité.

Les premières versions des guides sectoriels ont été développées il y a plusieurs années directement par les secteurs économiques. A ce jour, ils ne prennent pas forcement en compte de manière stricte les principes fixés par les lignes directrices de l'ADEME, ni même les derniers développements réglementaires et normatifs sur la notion de postes significatifs. Ils proposent cependant une bonne définition des postes significatifs des secteurs. Ces recommandations ne sont pas obligatoires et n'ont qu'un caractère indicatif.

La liste des guides ayant fait l'objet d'une vérification spécifique en vue de leur utilisation pour la définition des postes significatifs d'émissions de gaz à effet de serre sera mise à jour au fur et à mesure. Cette vérification sera faite par le Ministère de la Transition écologique et solidaire et les représentants des secteurs, avec l'aide de l'ADEME.

Par ailleurs, un guide sectoriel ne peut traiter de façon exhaustive tous les cas particuliers. Certains postes jugés pertinents à l'échelle des secteurs peuvent ne pas l'être pour une entreprise donnée et, inversement, il peut être pertinent de retenir certains postes non identifiés au niveau des guides sectoriels.

Une analyse de la situation particulière de chaque entreprise est donc systématiquement nécessaire. C'est ce qui est proposé dans les étapes 2, 3 et 4 suivantes.

Étape n°2 : identifier et évaluer les émissions indirectes

Il s'agit de passer en revue et d'évaluer sommairement chaque poste d'émissions indirectes sans calcul détaillé, en s'appuyant par exemple sur des estimations d'experts en interne, les guides sectoriels existants, ou des bases de données. Le principe d'un calcul sommaire vise notamment à ne pas occasionner de coût excessif. Une cartographie de la chaîne de valeur peut également aider à cette étape.

Étape n°3 : appliquer les critères pour sélectionner les émissions indirectes significatives

L'entreprise applique pour chaque poste d'émissions les critères définis à l'étape n°1, en s'appuyant sur l'analyse réalisée à l'étape n°2.

Dans la plupart des cas, l'application des critères permet de déterminer sans ambiguïté les postes significatifs.

Toute exclusion d'un poste considéré comme significatif selon les critères retenus à l'étape n°1doit être justifiée. Pour cela, l'entreprise peut utiliser l'un des motifs d'exclusion proposé dans les Lignes Directrices de l'ADEME :

---

[3] Fin 2016, 16 guides sectoriels couvrant une large partie des activités économiques ont été publiés. Ces guides sectoriels sont disponibles à l'adresse suivante : http://www.bilans-ges.ademe.fr/fr/accueil/contenu/index/page/secteurs-listedesguides/siGras/0

- négligeable ;
- et/ou absence de méthode pour le calcul d'un poste.

Étape n°4 : tableau récapitulatif des postes significatifs

L'entreprise pourra représenter dans un tableau les postes significatifs ou exclus et les critères retenus. Pour une entreprise ayant retenu les quatre critères des lignes directrices de l'ADEME, ce tableau pourra par exemple être présenté de la façon suivante :

Intitulé du poste	Postes significatifs	Critère(s) pris en compte pour la définition des postes significatifs				Justification de l'exclusion [1]
		Contribution par rapport total	Importance stratégique	Vulnérabilité	Leviers d'action	
1. Emis. directes des sources fixes de combustion	x	x				
2. Emis. directes des sources mobiles de combustion	x		x		x	
3. Emis. directes des procédés hors énergie						Non rencontré : l'activité de l'entreprise n'implique pas de procédés à l'origine d'émissions non énergétiques
4. Emissions directes fugitives						Négligeable : l'entreprise dispose de peu d'équipements à l'origine d'émissions fugitives. L'ordre de grandeur de ce poste est estimé inférieur à 5 % des émissions totales.
5. Emissions issues de la biomasse (sols et forêts)						Non rencontré
6. Emissions indirectes liées à la consommation d'électricité	x	x			x	
7. Emissions indirectes liées à la consommation de vapeur, chaleur ou froid	x	x				
8. Emissions liées à l'énergie non incluse dans les postes	x	x				

précédents						
9. Achats de produits ou services	x		x			
10. Immobilisations de biens	x	x				
11. Déchets	x		x			
12. Transport de marchandise amont	x	x			x	
13. Déplacements professionnels	X				X	
14. Actifs en leasing amont						Non rencontré
15. Investissements						Non rencontré
16. Transport des visiteurs et des clients						Non rencontré
17. Transport des marchandises aval	x	x				
18. Utilisation des produits vendus	x	x				
19. Fin de vie des produits vendus	X				X	
20. Franchise aval						Non rencontré
21. Leasing aval						Non rencontré
22. Déplacement domicile travail	X			X	X	
23. Autres émissions indirectes						Non rencontré

Tableau 1 : Exemple de synthèse des postes significatifs pour un cas fictif.

(1) Justification obligatoire pour tous les postes identifiés comme significatifs et optionnelle pour les autres postes.

Etape 5 : quantification des émissions des postes significatifs

Il s'agit de quantifier les émissions des postes identifiés comme significatifs en étape n°3 et récapitulés dans le tableau de l'étape n°4. Pour cette quantification, les entreprises peuvent s'appuyer sur la méthode pour la réalisation des bilans d'émissions de gaz à effet de serre et sur les guides sectoriels de l'ADEME.

Etape 6 : Périodicité de la quantification des postes significatifs

La périodicité de la quantification des postes significatifs recommandée est annuelle.

Recommandations pour la détermination des postes significatifs d'émissions de gaz à effet de serre dans le cadre de l'article 173-IV de la loi sur la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV) du 17 août 2015

Liste des guides sectoriels ayant fait l'objet d'une vérification spécifique

Les guides suivants ont été revus par le Ministère de la Transition écologique et solidaire et les représentants des secteurs, avec l'aide de l'ADEME, pour s'assurer que ceux-ci répondaient bien aux exigences fixées par les lignes directrices de l'ADEME pour la rédaction des guides sectoriels :

en attente de sollicitation des secteurs