



**L'INDUSTRIE ALIMENTAIRE BELGE FACE AUX
DIRECTIVES EUROPÉENNES « CORPORATE
SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE » ET
« CORPORATE SUSTAINABILITY DUE DILIGENCE
DIRECTIVE »**

Jury :
Promoteur :
Virginie XHAUFLAIR
Lecteurs :
Olivier CAPRASSE
Emilie PITCHOT

Mémoire présenté par
Juliette BAPS
En vue de l'obtention du diplôme de
Master en Sciences de gestion, à
finalité spécialisée en droit
Année académique 2022/2023

Bien que ce travail ait demandé un grand investissement, le sujet du reporting de durabilité et du devoir de vigilance est plus qu'actuel, plus que nécessaire et m'a réellement passionnée.

Je souhaite adresser mes remerciements aux personnes qui m'ont aidée dans la réalisation de ce mémoire.

En premier lieu, je tiens à remercier Madame Virginie XHAUFLAIR, professeure à HEC-Liège et promotrice de ce mémoire, pour ses conseils avisés et pour le temps qu'elle m'a consacré.

Ensuite, je souhaite remercier Monsieur Olivier CAPRASSE, professeur de droit des sociétés et premier lecteur de ce mémoire, pour ses conseils juridiques, qui ont contribué à alimenter ma réflexion.

Je souhaite également adresser mes remerciements à Madame Emilie PITCHOT, pour avoir accepté d'être la seconde lectrice de ce mémoire et d'y avoir consacré de son temps.

Je remercie également les différents répondants qui m'ont donné de leur temps pour un entretien. Leur contribution a été essentielle.

Je voudrais ensuite exprimer ma profonde reconnaissance aux membres de mon entourage et plus particulièrement à Jean-Marc BAPS, Bénédicte HUPKENS, Sophie BAPS et Dorian CERFONTAINE pour leur relecture attentive et pour leur soutien inconditionnel, que cela soit pour ce travail ou tout au long de mes études.

Note de synthèse

Le Pacte vert pour l'Europe, présenté par la Commission européenne en 2019, constitue la réponse de l'Union européenne pour atteindre et respecter les objectifs fixés par l'Accord de Paris, au moyen, notamment, de propositions législatives comme la Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) et la proposal for a Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CS3D ou CSDDD).

La CSRD a été adoptée le 14 décembre 2022, remplaçant les obligations de reporting de durabilité établies en 2014 par la Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Ce reporting de durabilité, adressé à l'ensemble des parties prenantes, permet de créer la confiance avec celles-ci. La CSRD résout les principales faiblesses de la NFRD en étendant le champ d'application à toutes les grandes entreprises et à toutes les entreprises cotées, en demandant l'assurance des informations de durabilité, en émettant des normes obligatoires de reporting et en imposant la publication dans leur rapport de gestion dans un format numérique lisible par machine. L'application de la CSRD se fera en plusieurs temps, avec un premier reporting pour les grandes entreprises cotées pour l'année financière 2024.

La Commission européenne a publié le 23 février 2022 la CS3D, ayant pour objectif d'imposer un devoir de vigilance à certaines grandes entreprises. Celles-ci devront prendre des mesures appropriées pour recenser, prévenir et faire cesser les incidences négatives réelles et potentielles sur les droits de l'homme et sur l'environnement découlant non seulement de leurs propres activités mais aussi liées à leurs relations commerciales bien établies dans leur chaîne de valeur. Ces mesures devront être communiquées publiquement.

Nous nous concentrons sur l'industrie alimentaire, représentant le secteur industriel le plus grand de Belgique. Il s'agit aussi d'un secteur clé, à fort enjeu environnemental et social. La problématique de cette étude est la question suivante : *quels sont les sentiments et les pratiques adoptées par les entreprises de l'industrie alimentaire belge pour se conformer à la CSRD et à la CS3D ?*

Pour répondre à cette question, une analyse qualitative est menée au moyen d'entretiens semi-directifs avec la Fédération de l'industrie alimentaire belge, l'Union wallonne des entreprises et avec neuf grandes entreprises, cotées ou non, permettant de refléter le ressenti et les pratiques instaurées dans certaines entreprises. Les réponses récoltées montrent que les grandes entreprises de l'industrie alimentaire belge ont connaissance de la CSRD et de la CS3D (dans une moindre mesure), qu'elles ont une opinion positive, mais aussi des craintes (particulièrement concernant le volume de travail et les ressources nécessaires) les concernant et qu'il s'agit d'un travail d'équipe incluant plusieurs départements et coordonné par celui de durabilité. En outre, ces réponses montrent que certaines entreprises prennent diverses mesures pour s'y conformer, qu'il existe des difficultés propres à l'industrie alimentaire pour la CS3D, au contraire de la CSRD où les difficultés sont propres à la taille et à la maturité de l'entreprise, et que les petites et moyennes entreprises (PME) font également face à des difficultés supplémentaires.

À partir de ces conclusions, les grandes entreprises de l'industrie alimentaire belge ont une opinion positive, mais aussi des craintes concernant la CSRD et la CS3D et certaines d'entre elles prennent des mesures pour s'y conformer. Des recherches ultérieures devraient permettre d'identifier les sentiments et les pratiques adoptées par les PME de l'industrie alimentaire, les entreprises d'autres secteurs et devraient aussi permettre de faire face à moins d'incertitudes lorsque la CS3D sera finalement adoptée.

Nombre de caractères : 124 441.

Abstract

The European Green Deal, presented by the European Commission in 2019, is the European Union's answer to reach and meet the goals set by the Paris Agreement, through, among others, legislative proposals such as the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) and the proposal for a Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CS3D or CSDDD).

The CSRD was adopted on 14th December 2022, replacing the sustainability reporting obligations set in 2014 by the Non-Financial Reporting Directive (NFRD). This sustainability reporting, aimed at all the stakeholders, helps build trust with them. The CSRD solves the main weaknesses of the NFRD by extending the scope to all large companies and all listed companies, requiring audit of sustainability information, creating mandatory reporting standards and imposing the publication in the management report using a machine-readable digital format. The CSRD application will take place in several steps, with a first sustainability reporting imposed for large listed companies for the financial year 2024.

On 23rd February 2022, the European Commission published the CS3D, which aims to impose due diligence processes to some large companies. These will have to take appropriate measures to identify, prevent and mitigate actual and potential adverse human rights and environmental impacts arising from their own operations and related to their established business relationships in their value chains. These measures will have to be publicly disclosed.

We focus on the food industry, being the largest industrial sector in Belgium. It is also a key sector, with high environmental and social stakes. The problem statement of this study is the following question: *what are the feelings and measures adopted by companies in the Belgian food industry to comply with CSRD and CS3D?*

To answer this question, a qualitative analysis has been carried out by means of semi-directive interviews with the Federation of the Belgian Food Industry (Fevia), the Walloon Union of Enterprises (UWE) and with nine large companies, listed or not, to reflect the feelings and practices established in certain companies. The collected answers show that large companies of the Belgian food sector are aware of the CSRD and the CS3D (to a lesser extent), that they have a positive opinion but also fears (particularly concerning the amount of work and the necessary resources) concerning them and that it is a teamwork including several departments and coordinated by the sustainability department. Furthermore, they show that some companies are taking various measures to comply to them, that there are difficulties in the food industry for the CS3D, unlike the CSRD where difficulties are specific to the size and maturity of the company, and that small and medium-sized enterprises (SMEs) also face additional challenges.

Based on these findings, large companies of the Belgian food sector have a positive view but also concerns about the CSRD and CS3D and some of them are taking measures to comply with them. Further research should identify the feelings and practices adopted by SMEs of the food sector, companies of other sectors and should result in less uncertainty faced when the CS3D will eventually be adopted.

Table des matières

Liste des abréviations	9
Introduction	11
Cadre théorique	13
Chapitre 1 : contexte	13
I. Accord de Paris	13
II. Pacte vert pour l'Europe (« European green deal »)	13
Chapitre 2 : Le reporting de durabilité - de la NFRD à la CSRD	16
I. Le reporting de durabilité	16
II. La NFRD	17
a) Directive	17
b) Transposition en droit belge	19
c) Sanctions en droit belge	20
d) Faiblesse de la NFRD	21
III. La CSRD	22
a) Proposition et adoption	22
b) Objectifs de la CSRD	23
c) Principales obligations prévues par la CSRD	24
d) Les normes de reporting	26
e) Sanctions	28
f) Application temporelle de la directive	28
Chapitre 3 : le devoir de vigilance et la CSDDD	31
I. Devoir de vigilance	31
a) Le devoir de vigilance et la loi	31
b) La proposition de directive CSDDD	32
1) Les obligations	33
2) Articulation avec la CSRD	34
3) Champ d'application	35
4) Entrée en vigueur	36
5) Sanctions	37
c) Le devoir de vigilance en droit belge	38
Chapitre 4 : Le secteur agroalimentaire, le reporting et le devoir de vigilance	39
I. Le secteur agroalimentaire en général	39
II. L'industrie (agro)alimentaire	40
III. Le reporting de durabilité et la CSRD dans ce secteur	40
IV. Le devoir de vigilance et la CSDDD dans ce secteur	41
Chapitre 5 : Synthèse	43
Partie empirique	45
Chapitre 6 : Méthodologie	45
I. Choix d'une analyse qualitative	45
II. Sélection des répondants	45
a) Fédération de l'Industrie alimentaire belge (Fevia)	45
b) Union wallonne des entreprises (UWE)	45
c) Entreprises	45
1) Classement en fonction du champ d'application des directives	47
2) Classement en fonction des personnes interviewées dans l'entreprise	47

3) Classement en fonction du sous-secteur _____	48
III. Entretiens semi-directifs au moyen de questionnaires _____	48
IV. Limites _____	49
Chapitre 7 : analyse des résultats des interviews _____	50
I. Concernant la CSRD et la CS3D _____	50
a) Considérations communes _____	50
b) Difficultés communes _____	50
c) Personnes en charge de la CSRD et de la CS3D _____	50
d) Questions des parties prenantes _____	52
e) Synthèse _____	53
II. Concernant la CSRD et le reporting de durabilité _____	53
a) Rapportage des performances extra financières _____	53
b) Sentiments par rapport au reporting de durabilité _____	54
c) Connaissance de la CSRD _____	54
d) Sentiments par rapport à la CSRD _____	55
e) Difficultés concernant la CSRD _____	55
f) Difficultés dans l'industrie alimentaire _____	57
g) Mesures prises pour s'y conformer _____	57
h) Synthèse _____	59
III. Concernant la CS3D et le devoir de vigilance _____	59
a) Sentiments par rapport au devoir de vigilance _____	59
b) Connaissance de la CS3D _____	60
c) Sentiments concernant la CS3D _____	60
d) Difficultés concernant la CS3D _____	61
e) Difficultés concernant la CS3D pour les PME _____	62
f) Difficultés concernant la CS3D dans l'industrie alimentaire _____	63
g) Mesures prises pour s'y conformer _____	64
h) Synthèse _____	65
Chapitre 8 : Discussion _____	66
I. Concernant la CSRD et la CS3D _____	66
II. Concernant la CSRD _____	66
III. Concernant la CS3D _____	67
Conclusion _____	69
Bibliographie _____	70
Annexes _____	78
Annexe 1 : risques importants pour les humains dans l'industrie alimentaire _____	78
Annexe 2 : risques importants pour l'environnement dans l'industrie alimentaire _____	81
Annexe 3 : guide d'interview à destination de la Fevia _____	84
Annexe 4 : guide d'interview à destination de l'UWE _____	85
Annexe 5 : guide d'interview à destination des entreprises (en français) _____	86
Annexe 6 : guide d'interview à destination des entreprises (en anglais) _____	88
Annexe 7 : citations des entretiens avec la Fevia, l'UWE et les entreprises _____	90

Liste des abréviations

- CS3D (ou CSDDD): « Corporate Sustainability Due Diligence Directive » (Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937)
- CSA : Code des sociétés et associations
- CSDDD : synonyme de « CS3D » (voir cette abréviation)
- CSRD : « Corporate Sustainability Reporting Directive » (Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises)
- EFRAG : European Financial Reporting Advisory Group (en français, Groupe consultatif européen sur l'information financière)
- ESG (critères) : critères environnementaux, sociaux et de gouvernance
- Fevia : Fédération de l'industrie alimentaire belge
- GRI : Global Reporting Initiative
- NFRD : « Non-Financial Reporting Directive » (Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes)
- ONU : Organisation des Nations unies
- PME : petites et moyennes entreprises
- TFCF : Task Force on Climate Related Financial Disclosures
- UE : Union européenne
- UWE : Union Wallonne des Entreprises

Introduction

À l'échelle mondiale, en 2022, 96 % des 250 plus grandes entreprises mondiales (par revenu)¹ rapportaient leurs performances de durabilité. Elles n'étaient que 45 % il y a 20 ans (KPMG international, 2022). Quant à la Belgique, en 2022, 84 % des 100 plus grandes entreprises (par revenu) rapportaient ces performances. Ce taux était de 72 % en 2020 (KPMG international, 2022).

En 2022, la Commission européenne a adopté une directive sur la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (14 décembre 2022, ci-après : « CSRD »²) et une proposition de directive sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité (23 février 2022, ci-après : « CSDDD » ou « CS3D »³).

Ce rapport de durabilité et ce devoir de vigilance font ou feront partie, en Belgique, des diverses obligations de communication des entreprises. Tout d'abord, l'organe d'administration de toute entreprise doit établir les comptes annuels, comprenant le bilan, le compte de résultat et l'annexe, et doit les soumettre à l'approbation de l'assemblée générale (art. 3:1 du Code des sociétés et associations⁴ (ci-après : « CSA »)), puis les publier à la Banque nationale de Belgique (art. 3:10 CSA). Ensuite, les entreprises doivent également établir un rapport de gestion, à l'exception de celles visées à l'art. 3:4 CSA. Les sociétés cotées ont certaines obligations d'information supplémentaire (rapport de rémunération (art. 3:6, §3 CSA), données supplémentaires à faire figurer dans le rapport de gestion, etc.)

Les premiers dispositifs contraignants concernant la communication à l'ensemble des parties prenantes des informations non financières ont été adoptés en 1996, imposant la publication d'un bilan social à la presque totalité des entreprises (à l'exception de celles visées à l'art. 3:9 CSA)⁵. Certaines informations non financières figurent également dans le rapport de gestion⁶, leur nombre ayant été augmenté à plusieurs reprises. D'autres figurent dans les annexes aux comptes annuels⁷.

Dans ce mémoire, nous nous interrogerons sur l'impact de la CSRD et de la CS3D sur les entreprises de l'industrie alimentaire et sur les pratiques adoptées par celles-ci pour s'y conformer. Pour ce faire, des entretiens semi-directifs ont été menés avec un représentant de la Fédération de l'industrie alimentaire belge (Fevia), un de l'Union wallonne des entreprises (UWE) et neuf d'entreprises de l'industrie alimentaire.

Nous verrons dans le chapitre 1 qu'il est nécessaire de replacer ces directives dans leur contexte, à savoir l'Accord de Paris et le Pacte vert pour l'Europe. Nous analyserons plus loin, au chapitre 2, le reporting de durabilité imposé aux entreprises, d'abord en 2014 par la « Non-financial Reporting

¹ KPMG fait référence aux 250 plus grandes entreprises mondiales par revenu, sur la base de l'indice « Fortune 500 » de 2021.

² Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 15.

³ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM (22) 71 final*.

⁴ Code des sociétés et des associations introduit par la Loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses du 23 mars 2019, *M.B.*, 4 avril 2019 (« CSA »).

⁵ E. Cobbaut, « La loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières : une mise en perspective », *R.D.S.*, 2018/3, p. 425.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

Directive »⁸ (NFRD), puis par la « Corporate Sustainability Reporting Directive »⁹ (CSRD), en 2022, révisant la NFRD. Nous commenterons ensuite, au chapitre 3, la proposition de directive visant à imposer à certaines entreprises de communiquer publiquement sur les mesures relatives au devoir de vigilance (« proposal for a Directive on Corporate Sustainability Due Directive »¹⁰ (CSDDD ou CS3D)). Le chapitre 4 permettra de mettre en relation l'industrie alimentaire et ces directives. Le chapitre 5 formulera une synthèse des points d'attention de la partie théorique. La méthodologie utilisée pour la partie empirique sera développée au chapitre 6. Les résultats des interviews seront analysés au chapitre 7 et la discussion clôturera la partie empirique, au chapitre 8.

⁸ Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L. 330, 15 novembre 2014, p. 1.

⁹ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 15.

¹⁰ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*.

Cadre théorique

Chapitre 1 : contexte

I. Accord de Paris

Le 12 décembre 2015, à Paris, lors de la COP 21, l'Accord de Paris a été adopté à l'unanimité par les représentants des 195 pays réunis. Celui-ci est entré en vigueur le 4 novembre 2016, soit « le trentième jour qui suit la date du dépôt de leurs instruments de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion par au moins 55 parties à la Convention qui représentent au total au moins un pourcentage estimé à 55 % du total des émissions mondiales de gaz à effet de serre ». L'Accord est donc officiellement entré en vigueur moins d'un an après son adoption, ce qui est un record pour un traité international de cette importance. À ce jour, 194 parties¹¹ y ont adhéré. Tous les membres de l'UE ont ratifié l'Accord. Quant à la Belgique, son instrument de ratification a été déposé auprès de l'Organisation des Nations Unies le 6 décembre 2017, devenant le 142^e pays à avoir ratifié l'Accord.

L'objectif de l'Accord de Paris, inscrit dans son art. 2, est de « [contenir] l'élévation de la température moyenne de la planète nettement en dessous de 2° C par rapport aux niveaux préindustriels et en poursuivant l'action menée pour limiter l'élévation de la température à 1,5° C par rapport aux niveaux préindustriels. »¹²

Ce texte se proclame comme étant un traité international juridiquement contraignant. Soulignons cependant qu'il n'existe aucun mécanisme de sanction ni « comité de contrôle du respect des dispositions » (Garnic, 2015) (comme le prévoyait le protocole de Kyoto). Un mécanisme de sanction pourrait s'avérer inefficace, voire repoussant (Garnic, 2015). Ce texte possède tout de même la force d'un traité, ce qui oblige les parties à l'exécuter de bonne foi, selon l'art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités. L'Accord de Paris comporte tant des obligations de moyen que des obligations de résultat (Garnic, 2015). Une obligation principale de ce traité est celle de chaque État d'établir et de communiquer des « contributions déterminées au niveau national » (NDCs) tous les cinq ans, devant être, chaque fois, révisées à la hausse¹³. Denis (2016) souligne la « conception « idéaliste » de l'action politique » de cet accord : « on présume les institutions étatiques capables de modifier leurs actions pour anticiper de putatifs effets de réputation que l'examen de leurs contributions pourrait susciter. »

II. Pacte vert pour l'Europe (« European green deal »)

Le Pacte vert pour l'Europe, proposé le 11 décembre 2019 par la Commission européenne lors du sommet mondial sur le climat à Madrid (COP25), constitue la réponse de l'UE afin d'atteindre et de respecter les objectifs fixés par l'Accord de Paris. Ce document établit les priorités de la Commission Von Der Leyen.

Il constitue un ensemble de propositions et une ligne de conduite dans le but de faire de l'Europe le premier continent neutre pour le climat, en garantissant la fin des émissions nettes de gaz à effet de serre d'ici à 2050. Le Pacte est donc une stratégie « [visant] à transformer l'UE en une économie moderne, compétitive et économe en ressources »¹⁴. Un objectif intermédiaire contraignant est fixé

¹¹ Les 194 parties adhérentes sont composées de 193 pays ainsi que de l'UE.

¹² Accord de Paris, signé à Paris le 12 décembre 2015, approuvé par la loi du 25 décembre 2016, art. 2.

¹³ *Ibid.*, art. 4.

¹⁴ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Le pacte vert pour l'Europe, COM(2019) 640 final, p. 2.

pour 2030, soit la réduction des émissions nettes de gaz à effet de serre d'au moins 55 % par rapport aux niveaux de 1990¹⁵. Les mesures prises à ce sujet sont réunies sous la dénomination « ajustement à l'objet 55 ». Elles consistent en de nouvelles propositions législatives ainsi qu'en des modifications de la législation existante au sein de l'UE, si nécessaire, afin que « toutes les politiques de l'UE soient compatibles avec l'objectif de neutralité climatique. »¹⁶ On assiste donc à une « intégration du facteur de durabilité de manière transversale » (Daelman et al., 2022). Le Pacte vert pour l'Europe est composé de 47 actions clés, réunies en 7 domaines d'action ou ensemble de politiques¹⁷.

La Loi européenne sur le climat du 30 juin 2021¹⁸, entrée en vigueur le 29 juillet 2021, inscrit dans la loi ces objectifs, les rendant contraignants. Les institutions européennes et les États membres de l'UE sont donc tenus de prendre les mesures nécessaires au niveau européen et national pour atteindre ces objectifs. L'adoption de cette loi ne s'est pas faite sans difficulté. Le premier mécanisme de gouvernance, évoqué dans la Proposition de Loi européenne sur le climat¹⁹, autorisait la Commission européenne à prendre des mesures via des actes délégués. Cette délégation de pouvoirs empêche le débat, que cela soit avec le Parlement européen ou avec les États membres. À cet égard, le Parlement a énoncé que ce mécanisme n'était pas aligné avec l'art. 290 du TFUE. Ce mécanisme a donc été rejeté (Siddi, 2021).

Il est à noter qu'il est fait référence, dans le Pacte, à la « neutralité climatique », également appelée « neutralité carbone », signifiant que les émissions nettes de gaz à effet de serre doivent être nulles. Pour ce faire, il est nécessaire d'arriver à un « équilibre entre les émissions et les absorptions anthropiques » (Service public fédéral, s. d.), c'est-à-dire « [qu']un équilibre doit être trouvé entre les émissions de gaz à effet de serre (provenant entre autres de l'industrie, des transports et des bâtiments), et l'absorption des gaz à effet de serre de l'atmosphère par les forêts et les océans, entre autres, mais aussi grâce aux technologies de capture et de stockage du CO₂ » (Deloitte legal, s. d.) Il peut donc être pertinent de s'interroger sur la suffisance de ce mécanisme de compensation. Bernier (2010) souligne son caractère d'homéostasie, car, ce faisant, « on compense les méfaits du système sans changer le système lui-même », « ce geste est non seulement bien moins douloureux que de changer de comportement, mais il procède également de la délégation à autrui de la responsabilité du changement. » Il est donc tout à fait possible qu'une entreprise augmente ses émissions, mais reste « neutre » en carbone. Il lui suffira de compenser davantage. Plus récemment, Ozer (2022) a souligné « l'hypocrisie » de ce mécanisme. Il est donc essentiel que celui-ci s'accompagne d'un mécanisme suffisant de réduction des émissions de gaz à effet de serre.

Concernant l'aspect financier, pour atteindre les différents objectifs du Pacte, il est estimé qu'un investissement annuel supplémentaire de 260 milliards d'euros sera nécessaire (environ 1,5 % du PIB de l'UE de 2018)²⁰. La contribution du secteur privé le sera aussi en « réorientant les flux d'investissement vers des projets et des actifs durables », ce qui sera notamment réalisé par le règlement sur la taxonomie et la CSRD (Daelman et al., 2022).

¹⁵ Conclusion du Conseil européen, 10 et 11 décembre 2020, *EUCO 22/20*, 11 décembre 2020, p. 5.

¹⁶ Conclusion du Conseil européen, 12-13 décembre 2019, *EUCO 29/19*, 12 décembre 2019, p. 2.

¹⁷ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Le pacte vert pour l'Europe, *COM(2019) 640 final*.

¹⁸ Règlement (UE) n°2021/1119 du Parlement européen et du Conseil du 30 juin 2021 établissant le cadre requis pour parvenir à la neutralité climatique et modifiant les règlements (CE) n°401/2009 et (UE) 2018/1999 (« loi européenne sur le climat »), *J.O.U.E.*, L.243, 9 juillet 2021, p. 1.

¹⁹ Proposal for a regulation of the European parliament and of the Council establishing the framework for achieving climate neutrality and amending Regulation (EU) 2018/1999 (European Climate Law), 4 mars 2020, *COD 2020/0036*.

²⁰ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Le pacte vert pour l'Europe, *COM(2019) 640 final*, p. 18.

Étant donné les limites inhérentes à la réalisation de ce mémoire, nous nous focaliserons principalement sur le 4^e objectif du « plan d'action pour financer la croissance durable »²¹, qui est de « favoriser la transparence et une vision de long terme », en étudiant les deux directives pertinentes, à savoir la CSRD (et son ancêtre, la NFRD) et la CS3D.

Ce choix nous semble particulièrement pertinent puisque la CSRD et la CS3D sont « deux initiatives [...] étroitement liées qui donneront lieu à des synergies »²² et que « leur complémentarité renforcera l'efficacité des deux mesures et suscitera un changement de comportement de la part de ces entreprises »²³, et ce, pour trois raisons principales :

- Pour que la collecte d'informations à des fins de reporting (CSRD) soit appropriée, il est nécessaire que des processus soient mis en place, « ce qui est étroitement lié au recensement des incidences négatives »²⁴ (CS3D).
- Pour les entreprises qui sont couvertes par le champ d'application tant de la CSRD que de la CS3D, le reporting de durabilité (CSRD) permet d'assurer la dernière étape du devoir de vigilance, celle de la publication (CS3D).
- La CS3D rendra la publication d'informations plus complète (CSRD) car elle impose aux entreprises « l'obligation de mettre en place un plan garantissant la compatibilité du modèle et de la stratégie économiques avec la transition vers une économie durable et avec la limitation du réchauffement climatique à 1,5° C, conformément à l'Accord de Paris »²⁵, la CSRD imposant également de faire un rapport sur ledit Accord.

²¹ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, à la Banque Centrale Européenne, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Plan d'action : financer la croissance durable, COM(2018) 97 final.

²² Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM(22) 71 final, p. 5.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*

Chapitre 2 : Le reporting de durabilité - de la NFRD à la CSRD

I. Le reporting de durabilité

Parmi les solutions retenues par l'UE, les entreprises ont un rôle central pour relever les défis environnementaux²⁶, particulièrement par leur responsabilité sociale (RSE).

Le 14 décembre 2022, la Commission européenne a adopté une directive sur le reporting durable : la CSRD. Cette directive a pour vocation de remplacer les obligations actuelles établies en 2014 par la NFRD²⁷. La CSRD et la NFRD sont toutes deux des directives portant sur le « reporting non financier », soit la « publication d'informations non financières » (appellation dans la NFRD), également appelé « reporting de durabilité », soit la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (appellation dans la CSRD, « *sustainability reporting* »). Ce même concept est également qualifié, par certains auteurs, de « reporting extra financier », de « reporting ESG », de « reporting environnemental et social », de « reporting RSE » ou encore de « reporting développement durable » (Petit, 2017).

Celui-ci peut être défini comme le fait, pour une entreprise, de « fournir une information transparente sur de multiples dimensions de la performance économique, sociale et environnementale » (Herremans et al., 2016). Gond & Igalens (2020) définissent, quant à eux, le reporting non financier comme le fait de « [...] mesurer la performance d'une organisation en matière de développement durable, à en communiquer les résultats puis à en rendre compte aux parties prenantes internes et externes ».

Pour la première fois, dans les années 1980, certaines entités ont dévoilé des informations en matière de durabilité, sur base volontaire. C'est cependant seulement dans les années 1990 que des lignes directrices ont été établies par des établissements privés, « visant à faciliter la mise à disposition de ces informations par les entités » (Giner, 2022). Les premiers rapports non financiers se focalisaient principalement sur les aspects liés à l'environnement. Par la suite, le nombre de ce type de rapports a diminué, les entreprises se focalisant sur les aspects environnementaux, mais également sur les composantes économiques et sociales (Becker & Ellis, 2017). Déjà en 1992, le Conseil des Communautés européennes envisageait de développer une « comptabilité écologique »²⁸. Ce même objectif est poursuivi par la NFRD et la CSRD, abandonnant l'idée que la publication des informations en matière de durabilité ne se fait que sur base volontaire, pour introduire une idée de contrainte. Ce reporting de durabilité obligatoire tend à augmenter le niveau de transparence en ce qui concerne les activités de l'entreprise, à réduire l'asymétrie d'information entre l'entreprise et ses parties prenantes et à renforcer la prise de conscience de la direction (Cupertino cité dans Vitale et al., 2023).

A contrario du reporting financier, dont les destinataires sont principalement les investisseurs, le reporting extra financier est orienté vers l'ensemble des parties prenantes d'une entreprise (Giner, 2022). En effet, celles-ci sont attentives, dans une mesure variable, à l'impact de l'entreprise sur l'environnement. Les rapports de durabilité représentent un moyen pour les entreprises de répondre à ces inquiétudes et de créer la confiance avec leurs parties prenantes (Mock et al., 2007). Dans le secteur agroalimentaire, cette confiance est particulièrement cruciale, étant donné la position de

²⁶ T. Saupin, « La comptabilité environnementale et l'UE : de la publication d'informations non financières à la publication d'informations sur la durabilité », *R.A.E.*, 2022/2, pp. 255 et s.

²⁷ Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L. 330, 15 novembre 2014, p. 1.

²⁸ Proposition de résolution du Conseil des Communautés européennes concernant un programme communautaire de politique et d'action en matière d'environnement et de développement soutenable, *COM(92) 23 final*, 30 mars 1992, p. 26.

vulnérabilité dans laquelle se trouve le consommateur (Jindřichovská et al., 2020). En effet, « l'une des finalités du reporting extra financier est de permettre aux parties prenantes de valoriser les entreprises vertueuses et de sanctionner les autres. »²⁹

Le reporting extra financier peut également être considéré comme un « outil stratégique qui permet à toute organisation de gérer ses impacts sur l'environnement, la société ou l'économie au sens large » (Petit, 2017).

Enfin, de nombreux auteurs soulignent qu'il n'existe pas de conclusion claire à propos de la façon dont le reporting extra financier affecte les performances financières (Buallay, Cupertino, Singh dans Vitale et al., 2023).

II. La NFRD

a) Directive

Depuis 2018 (pour l'exercice comptable de l'année 2017), les entreprises qui sont couvertes par le champ d'application de la NFRD doivent publier leurs informations non financières de la manière prescrite par la directive de 2014³⁰. Cela concerne environ 11 700 entreprises³¹. Le but de la NFRD est d'« améliorer la pertinence, la cohérence et la comparabilité des informations publiées par certaines grandes entreprises et certains groupes dans l'ensemble de l'Union »³² et donc, au final, d'améliorer la transparence dans les aspects liés à la durabilité d'une entreprise (Baumüller & Grbenic, 2021).

Cette directive a introduit en Europe, pour la première fois, un ensemble articulé d'exigences pour la publication des informations relatives à des questions généralement qualifiées de « non financières » par nature, ou relatives aux critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (les « critères ESG »). C'est également la première fois qu'une législation de l'UE a exigé que ce type d'informations soit fourni comme un ensemble autonome d'informations qui constitue une déclaration non financière (Linciano et al., 2022).

L'art. 1 de la NFRD (retranscrit dans la loi belge par la Loi relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes du 3 septembre 2017) énonce que « *Les grandes entreprises qui sont des entités d'intérêt public dépassant, à la date de clôture de leur bilan, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice incluent dans le rapport de gestion une déclaration non financière comprenant des informations, dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des performances, de la situation de l'entreprise et des incidences de son activité, relatives au moins aux questions environnementales, aux questions sociales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption, y compris :*

- a) une brève description du modèle commercial de l'entreprise;*
- b) une description des politiques appliquées par l'entreprise en ce qui concerne ces questions, y compris les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre;*

²⁹ N. Cuzacq, « Le nouveau visage du reporting extra financier français », *Rev. sociétés*, 2018, n°6, pp. 347 à 357.

³⁰ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 19.

³¹ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *COM(2021) 189 final*, p. 1.

³² Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L. 330, 15 novembre 2014, p. 4.

- c) *les résultats de ces politiques;*
- d) *les principaux risques liés à ces questions en rapport avec les activités de l'entreprise, y compris, lorsque cela s'avère pertinent et proportionné, les relations d'affaires, les produits ou les services de l'entreprise, qui sont susceptibles d'entraîner des incidences négatives dans ces domaines, et la manière dont l'entreprise gère ces risques;*
- e) *les indicateurs clés de performance de nature non financière concernant les activités en question. »*

« Grandes entreprises » fait référence aux critères établis dans la directive 2013/34/UE³³. L'art. 3, §4, énonce qu'« *une grande entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, dépasse les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants :*

- a) *total du bilan : 20 000 000 EUR;*
- b) *chiffre d'affaires net : 40 000 000 EUR;*
- c) *nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 250. »*

La NFRD établit le principe clé de la double matérialité. La matérialité comporte deux volets importants : la matérialité financière et la matérialité environnementale et sociale. Une information peut être considérée comme matérielle de l'un et/ou de l'autre de ces deux points de vue. De ce fait, une entreprise doit divulguer non seulement la manière dont les questions de durabilité peuvent impacter l'entreprise, mais également la manière dont l'entreprise a un impact sur la société et l'environnement (Katz & McIntosh, 2021) et ce, « quel que soit l'horizon temporel (court, moyen ou long terme) » (Viard, 2022). Il s'agit d'une approche originale par rapport à d'autres organismes qui ne s'intéressent qu'à la matérialité financière³⁴ (Viard, 2022).

L'art. 1 de la NFRD poursuit en énonçant que « lorsque l'entreprise n'applique pas de politique en ce qui concerne l'une ou plusieurs de ces questions, la déclaration non financière comprend une explication claire et motivée des raisons le justifiant. » Il s'agit d'une application du principe « publier ou expliquer », « extrapolation du principe « comply or explain » (appliquer ou expliquer) introduit par la directive n° 2006/46 du 14 juin 2006 s'agissant de la référence par les sociétés cotées à un code de gouvernement d'entreprise »³⁵. Ce principe a déjà montré ses limites. Un risque évident de celui-ci réside dans le fait que les sociétés se contentent d'informations imprécises, d'autant plus que la directive n'apporte aucune précision sur la teneur de l'explication en question.

Il est également à noter que les informations non financières à publier requises par la NFRD sont communes pour toutes les entreprises, qu'importe le secteur auquel l'entreprise appartient (Anguiano-Santos & Salazar-Ordóñez, 2022).

La NFRD, étant une directive, ne faisait que fixer des objectifs à tous les pays de l'UE. Chaque pays était libre d'élaborer ses propres mesures pour les atteindre. Cette directive devait donc être transposée en droit national dans chaque État membre, à la date limite du 6 décembre 2016. À cette date, tous les pays de l'UE devaient avoir transposé ces dispositions en droit national et en avoir informé la Commission. Pour la NFRD et le reporting extra financier en général, une grande coordination des dispositions nationales entre chaque État membre est nécessaire, car de nombreuses

³³ Directive (UE) n°2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L.182, 29 juin 2013, p. 19.

³⁴ Entre autres, l'International Sustainability Standards Board (ISSB) et la Securities and Exchange Commission (SEC).

³⁵ B. Lecourt, « Directive n° 2014/95/UE du 22 octobre 2014 sur la publication d'informations non financières par les sociétés », *Rev. sociétés*, 2015, pp. 134 à 139.

sociétés exercent leurs activités dans plus d'un État membre³⁶. Il existe de trop nombreuses et importantes différences entre les États membres en ce qui concerne les obligations de durabilité et l'assurance des informations publiées. Ces différences entraînent des coûts et une complexité supplémentaires pour les entreprises actives dans plusieurs pays³⁷.

De plus, la NFRD ne prévoit pas de sanctions en cas de non-respect des obligations de reporting qu'elle impose. Il revient à chaque État membre d'établir les pénalités encourues. Lorsqu'un État membre établit une sanction en cas de défaut de reporting extra financier d'une entreprise, la mesure devient coercitive (Anguiano-Santos & Salazar-Ordóñez, 2022).

b) Transposition en droit belge

En droit belge, il s'agit principalement d'une simple transposition de la NFRD, faite tout d'abord par la Loi relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes du 3 septembre 2017³⁸. Cette loi a modifié les art. 96, 100, 119, 126, 144 et 148 du Code des sociétés. Le CSA³⁹ a ensuite, lors de son entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019, intégré ces modifications dans son texte. Cette intégration s'est réalisée essentiellement au niveau de trois dispositions : les art. 3:6 §2, 6° (politique de diversité), 3:6 §4 (déclaration non financière) et 3:32 §2 (déclaration consolidée) du CSA⁴⁰. Concrètement, les entreprises répondant aux conditions suivantes doivent publier un rapport reprenant leurs informations non financières (art. 3:6, §4 CSA) :

« 1° la société est une entité d'intérêt public, visée à l'art. 1:12 ;

2° la société dépasse, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice ;

3° la société dépasse, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, au moins l'un des deux critères suivants, à condition que ces critères soient calculés sur base individuelle, sauf s'il s'agit d'une société mère :

- Total du bilan, visé à l'art. 1:26, § 1^{er} [17 000 000 euros] ;
- Chiffre d'affaires annuel, visé à l'art. 1:26, § 1^{er} [34 000 000 euros].

Pour le calcul du nombre annuel des salariés, l'art. 1:24, § 5, est d'application. »

Notons toutefois que les seuils fixés pour le total du bilan et le chiffre d'affaires annuel par la NFRD ont été adaptés à la baisse en droit belge (figure 1).

³⁶ Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L. 330, 15 novembre 2014, p. 2.

³⁷ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *COM(2021) 189 final*, p. 7.

³⁸ Loi relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes du 3 septembre 2017, *M.B.*, 11 septembre 2017.

³⁹ Code des sociétés et des associations introduit par la Loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses du 23 mars 2019, *M.B.*, 4 avril 2019.

⁴⁰ G. van Thuyne, C. Leroy, « Le devoir de vigilance et de responsabilité des entreprises à la sauce belge », *R.D.C.-T.B.H.*, 2021/10, pp. 551 à 608.

Directive 2014/95/UE	Loi du 3 septembre 2017
<ol style="list-style-type: none"> 1. La société est une entité d'intérêt public, 2. La société dépasse, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice, 3. La société dépasse, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, au moins un des deux critères suivants, à condition que ces critères soient calculés sur la base individuelle, sauf s'il s'agit d'une société mère : <ul style="list-style-type: none"> - Le total du bilan : 20 millions d'euros, - Le chiffre d'affaires annuel : 40 millions d'euros. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. La société est une entité d'intérêt public, 2. La société dépasse, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, le critère du nombre moyen de 500 ETP sur l'exercice, 3. La société dépasse, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, au moins un des deux critères suivants, à condition que ces critères soient calculés sur la base individuelle, sauf s'il s'agit d'une société mère : <ul style="list-style-type: none"> - Le total du bilan : 17 millions d'euros, - Le chiffre d'affaires annuel : 34 millions d'euros.

Figure 1 - seuils fixés par la NFRD et par la loi du 3 septembre 2017 (Daelman et al., 2022)

La notion d'entité d'intérêt public est définie à l'art. 1:12 du CSA. Il s'agit des sociétés cotées, des établissements de crédit, des entreprises d'assurance ou de réassurance et des organismes de liquidation, ainsi que des organismes assimilés à des organismes de liquidation.

De plus, les sociétés filiales qui font partie d'un groupe dont la société mère a établi et publié une déclaration non financière consolidée sont exemptées de la publication de la déclaration non financière, conformément à l'art. 3:6, §4, avant-dernier alinéa, CSA.

La déclaration non financière peut se trouver librement dans un rapport distinct du rapport de gestion (art. 3:6, §4, dernier alinéa, CSA).

c) Sanctions en droit belge

Comme la NFRD modifie la directive 2013/34/UE, l'art. 51⁴¹ de cette dernière s'applique en ce qui concerne les sanctions. Celui-ci laisse les États membres prévoir les sanctions, précisant qu'elles doivent être « effectives, proportionnées et dissuasives ». Si celles-ci ne le sont pas suffisamment, il revient aux investisseurs et aux consommateurs « de pénaliser les entreprises qui ne se soumettraient pas à cette obligation d'information. »⁴² En effet, ce mécanisme, appelé « sanction du marché », « fait appel à des mécanismes de réputation et de pression, mis en œuvre par l'ensemble des acteurs des marchés de capitaux et culmine dans la sanction des actionnaires, censés détourner leurs investissements des sociétés dont l'organisation est déficiente. »⁴³

⁴¹ Article 51, de la Directive (UE) n°2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 182, 29 juin 2013, p. 55.

⁴² H. Poulenard, « La révision de la directive portant sur le reporting extra financier : vers un capitalisme européen éthique ? », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2021/1-2, pp. 35 à 37.

⁴³ R. Aydogdu, « Mais où sont les neiges d'antan ? – Le Code des sociétés à l'ère de la *corporate governance* », *J.T.*, 2011/10, n° 6428, pp. 198 à 202, citant E. Wymeersch, « Les codes de gouvernance d'entreprise et leur mise en oeuvre », in *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, pp. 1205 et 1206.

En Belgique, le non-respect des obligations de publication des informations non financières est sanctionné par une amende de 50 € à 10 000 €⁴⁴. En outre, si la violation a lieu dans un but frauduleux, les administrateurs peuvent être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an⁴⁵ (art. 3:45 CSA).

Le principe « comply or explain » étant d'application, « l'absence d'explication ou une explication insuffisante constitue une violation du CSA, laquelle peut entraîner la responsabilité des administrateurs sur la base de l'art. 2:56 du CSA ou 1382 du Code civil. »⁴⁶

d) *Faiblesse de la NFRD*

La NFRD n'a imposé l'utilisation d'aucun standard de reporting, ni d'obligations détaillées de divulgation, comme des listes d'indicateurs par section ; « en omettant d'imposer aux entreprises l'utilisation d'indicateurs extra financiers précis, le reporting extra financier européen nourrit une opacité et une ambiguïté »⁴⁷. Cependant, deux séries de lignes directrices non contraignantes ont été publiées conformément à la directive NFRD, visant à aider les entreprises dans la publication de leurs informations non financières. En 2017, il s'agit de lignes directrices concernant la communication d'informations⁴⁸ et, en 2019, celles-ci concernaient la publication d'informations relatives au climat⁴⁹. Ces lignes directrices sont cependant inefficaces, car « [elles] n'ont pas permis d'améliorer suffisamment la qualité des informations publiées par les entreprises en vertu de la directive NFRD »⁵⁰. En effet, « elles contiennent de trop nombreux replis qui offrent aux ennemis de la transparence la possibilité de maintenir des zones d'ombre. »⁵¹

En outre, aucun processus d'assurance des informations fournies n'est prévu, que cela concerne le contenu du reporting, sa qualité ou son processus d'établissement (Daelman et al., 2022).

De plus, une consultation publique sur la NFRD⁵² (Commission européenne, 2020) a permis de pointer les principales faiblesses de la NFRD. Les informations non financières manquent de comparabilité, de fiabilité et de pertinence. Pour 82 % des répondants, utiliser une norme commune pourrait être utile pour traiter ces problèmes. Il serait nécessaire que ces informations soient auditées, digitalisées (en utilisant le processus du « tagging ») et publiées dans le rapport de gestion (et non dans un rapport séparé).

⁴⁴ C. Leroy, D. Meeus, "Navigating the business and human rights landscape: prospects and challenges for the corporate world" in Houben, R. et al. (ed.), *JPB - Liber amicorum Jean-Pierre Blumberg*, 1^{er} édition, Intersentia, 2021, p. 395.

⁴⁵ G. van Thuyne, C. Leroy, « Le devoir de vigilance et de responsabilité des entreprises à la sauce belge », *R.D.C.-T.B.H.*, 2021/10, pp. 551 à 608.

⁴⁶ É. Pottier, « Le rôle de l'actionnaire dans la société anonyme » in *Liber Amicorum Xavier Dieux*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 438.

⁴⁷ N. Cuzacq, « Le nouveau visage du reporting extra financier français », *Rev. sociétés*, 2018, n°6, pp. 347 à 357.

⁴⁸ Communication (UE) de la Commission européenne – Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), *J.O.U.E.*, C. 215, 5 juillet 2017, p. 1.

⁴⁹ Communication (UE) de la Commission européenne – Lignes directrices sur l'information non financière : Supplément relatif aux informations en rapport avec le climat, *J.O.U.E.*, C. 209, 20 juin 2019, p. 1.

⁵⁰ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *COM(2021) 189 final*, p. 1.

⁵¹ N. Cuzacq, « Le nouveau visage du reporting extra financier français », *Rev. sociétés*, 2018, n°6, pp. 347 à 357.

⁵² Le nombre de répondants est de 588, dont 32 % sont des entreprises. 14 % des répondants sont situés en Belgique.

En conséquence de l'absence de sanctions ainsi que de l'ambiguïté concernant les informations extra financières à publier, il résulte un faible niveau de divulgation d'informations extra financières et même des pratiques de greenwashing⁵³ (Khan et al., 2021).

Nous pouvons regretter que la NFRD « privilégie la souplesse sur la notion d'image fidèle et la logique de reddition [...]. La liberté des entreprises l'emporte sur la comparabilité de l'information extra financière. »⁵⁴

Comme imposé par la NFRD, « le reporting extra financier européen est loin d'être inutile, mais il n'atteint pas son principal objectif à savoir la comparabilité des entreprises ainsi que la valorisation des meilleures d'entre elles. »⁵⁵ Certains considèrent que « ce texte européen n'est pas, sur certains points, suffisamment contraignant. »⁵⁶

III. La CSRD

a) Proposition et adoption

L'élaboration de la CSRD s'inscrit donc dans le cadre du Pacte vert pour l'Europe, lancé le 11 décembre 2019, et de l'engagement de l'Europe à proposer une révision de la NFRD. La CSRD est un des quatre textes réglementaires clés en matière de durabilité, aux côtés de la Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD), l'EU Environmental Taxonomy et la Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR) (Rivat et al., 2022).

Le 21 avril 2021, la Commission européenne a présenté la proposition relative à la CSRD. À ce stade, le président du Conseil a reçu un mandat pour poursuivre les discussions avec le Parlement européen.

Lors du Conseil « compétitivité » du 24 février 2022, le Conseil européen a adopté à l'unanimité une orientation générale sur la proposition de directive CSRD.

Le 21 juin 2022, le Parlement européen, le Conseil européen et la Commission européenne ont trouvé un accord concernant la CSRD.

Le 10 novembre 2022, la proposition de CSRD a été adoptée par le Parlement européen par 525 voix pour, 60 voix contre et 28 abstentions (Parlement européen, 2022).

La CSRD⁵⁷ a été adoptée le 14 décembre 2022, publiée au Journal officiel de l'UE le 16 décembre 2022 et est entrée en vigueur le 5 janvier 2023, soit 20 jours après sa publication.

En Belgique, le nombre d'entreprises soumises à l'obligation de reporting de durabilité va augmenter de 200 en 2022 à 2 800 en 2026 (VBO FEB, 2023).

⁵³ Le greenwashing (en français, « écoblanchissement ») est « l'utilisation du reporting de durabilité comme un outil marketing et non comme une source d'information pour les consommateurs » (Anguiano-Santos & Salazar-Ordóñez, 2022) ou encore « le processus par lequel les entreprises communiquent de manière sélective des informations environnementales positives tout en dissimulant les aspects négatifs » (Lyon & Maxwell, 2011).

⁵⁴ N. Cuzacq, « Le nouveau visage du reporting extra financier français », *Rev. sociétés*, 2018, n°6, pp. 347 à 357.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ B. Lecourt, « Directive n° 2014/95/UE du 22 octobre 2014 sur la publication d'informations non financières par les sociétés », *Rev. sociétés*, 2015, n°2, pp. 134 à 139.

⁵⁷ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 15.

b) Objectifs de la CSRD

L'objectif de la CSRD est « d'améliorer la publication d'informations sur la durabilité au moindre coût, afin de mieux exploiter les possibilités qu'offre le marché unique européen de contribuer à la transition vers un système économique et financier totalement durable et inclusif, conformément au pacte vert pour l'Europe et aux objectifs de développement durable des Nations unies. »⁵⁸

Cet objectif peut se diviser lui-même en trois sous-objectifs⁵⁹ :

Le premier est de garantir que des informations appropriées existent concernant « les risques que présentent les questions de durabilité pour les entreprises et les incidences des entreprises elles-mêmes sur la population et l'environnement » et que celles-ci soient accessibles au public. Les informations devant être publiées sont celles qui sont significatives au vu du principe de double matérialité (voir *supra*), comme pour la NFRD. En outre, il convient de garantir la comparabilité, la fiabilité et l'accès aisé à ces informations ainsi que la facilité d'exploitation au moyen de technologies numériques. Modifier le statut des informations sur la durabilité est donc nécessaire « afin de le rendre plus comparable à celui des informations financières. »⁶⁰

Le deuxième est de contribuer à réduire les risques systémiques pour l'économie. En effet, « l'allocation de capitaux financiers aux entreprises et aux activités qui s'emploient à résoudre les problèmes sociaux, sanitaires et environnementaux »⁶¹ sera également améliorée. Les entreprises seront rendues responsables de leur impact sur la population et l'environnement.

Le troisième est de réduire les coûts résultant de la publication d'informations en matière de durabilité, tout en permettant aux entreprises de répondre efficacement à la demande croissante les concernant⁶².

Il est à noter que, dans le cadre de la CSRD, la dénomination « informations en matière de durabilité » est préférée à celle « d'informations non financières », utilisée dans la NFRD. En effet, cette dernière « implique que les informations en question sont dénuées de pertinence financière » tandis qu'elles sont « de plus en plus importantes sur le plan financier »⁶³. Il convient donc de tenir compte de ce changement terminologique. Les informations en matière de durabilité sont des informations relatives à des questions de durabilité, c'est-à-dire « aux droits environnementaux, aux droits sociaux, aux droits de l'homme et aux facteurs de gouvernance, y compris aux facteurs de durabilité au sein [du règlement SFDR] » (art. 1 CSRD, modifiant l'art. 2 de la directive 2013/34/UE). En fin de compte, « l'information en matière de durabilité portera sur des sujets quasiment identiques à ceux traités par l'information non financière. »⁶⁴

⁵⁸ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final, p. 4.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

⁶³ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final, p. 26.

⁶⁴ T. Saupin, « La comptabilité environnementale et l'UE : de la publication d'informations non financières à la publication d'informations sur la durabilité », *R.A.E.*, 2022/2, pp. 255 et s.

Dès lors, en adéquation avec les objectifs poursuivis par la CSRD, les principales nouveautés de cette dernière peuvent être résumées en quatre éléments⁶⁵ :

- Le champ d'application de l'obligation de reporting des informations durables est étendu à d'autres entreprises. Toutes les grandes entreprises ainsi que toutes les entreprises cotées (à l'exception des microentreprises cotées) devront faire part de ces informations. Dès lors, les petites et moyennes entreprises (PME), à l'exception de celles cotées sur des marchés réglementés de l'Union, en sont exemptées. Le champ d'application comprend également des entreprises établies dans des pays tiers ainsi que des filiales d'entreprises de pays tiers. 49 000 entreprises seront sous le champ d'application de la CSRD⁶⁶.
- L'assurance des informations de durabilité sera requise. Ces informations feront donc l'objet d'un audit.
- La directive énonce plus précisément les informations devant être publiées par les entreprises. De plus, ces informations doivent l'être conformément aux normes obligatoires d'information en matière de durabilité dans l'UE. Des normes distinctes et proportionnées à leurs capacités et à leurs ressources seront adoptées pour les PME (cotées ou si elles font part de leurs performances de durabilité sur base volontaire)⁶⁷.
- Toutes les informations de durabilité doivent être publiées dans le rapport de gestion des entreprises, et ce dans un format numérique lisible par machine. Pour ce faire, ces informations doivent être balisées conformément à une taxinomie numérique.

c) Principales obligations prévues par la CSRD

La CSRD s'appuie sur les obligations énoncées dans la NFRD tout en les révisant afin de les rendre plus cohérentes avec le cadre juridiquement plus large de la finance durable (comprenant le règlement SFDR et le règlement sur la taxinomie) et de les relier aux objectifs du « Pacte vert pour l'Europe »⁶⁸.

Les entreprises visées par le champ d'application de la CSRD doivent inclure dans leur rapport de gestion « les informations qui permettent de comprendre les incidences de l'entreprise sur les questions de durabilité, ainsi que les informations qui permettent de comprendre la manière dont les questions de durabilité influent sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de l'entreprise » (art. 1, §4 CSRD). Ce rapport de gestion doit être établi dans le format d'information électronique unique (art. 1, §9 CSRD) précisé à l'art. 3 du règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission⁶⁹. Les

⁶⁵ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final, p. 9.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 11.

⁶⁷ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, J.O.U.E., L. 322, 16 décembre 2022, p. 21.

⁶⁸ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final, p. 5.

⁶⁹ Règlement délégué (UE) n°2019/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique, J.O.U.E., L.143, 29 mai 2019, p. 1.

membres des organes d'administration, de direction et de surveillance d'une entreprise sont responsables collectivement de ce format⁷⁰.

Ces informations comprennent notamment (art. 1, §4 CSRD) :

- « Une description du modèle commercial et de la stratégie de l'entreprise » ;
- « Une description des objectifs assortis d'échéances que s'est fixés l'entreprise en matière de durabilité, y compris, le cas échéant, des objectifs absolus de réduction des émissions de gaz à effet de serre au moins pour 2030 et 2050, une description des progrès accomplis par l'entreprise dans la réalisation de ces objectifs, et une déclaration indiquant si les objectifs de l'entreprise liés aux facteurs environnementaux reposent sur des preuves scientifiques concluantes » ;
- « Une description des politiques de l'entreprise en ce qui concerne les questions de durabilité » ;
- « Une description de la procédure de diligence raisonnable mise en œuvre par l'entreprise concernant les questions de durabilité » (lien avec la CS3D) ;
- « Une description des principaux risques pour l'entreprise qui sont liés aux questions de durabilité et une description de la manière dont l'entreprise gère ces risques ».

Des normes, établies par le Groupe consultatif européen sur l'information financière (l'EFRAG)⁷¹, précisent les informations que les entreprises doivent publier. Ces normes « garantissent la qualité des informations publiées en ce qu'elles imposent que ces informations soient compréhensibles, pertinentes, vérifiables, comparables et fiables » et précisent les informations « prospectives et rétrospectives » à publier. Les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance d'une entreprise sont responsables collectivement du respect des normes d'information en matière de durabilité de l'Union⁷².

Toutes ces informations doivent être accompagnées d'indicateurs. Elles doivent comprendre des informations liées à des horizons temporels à court, moyen et long terme.

L'art. 1^{er}, §3 CSRD prévoit la possibilité pour les États membres d'autoriser que les entreprises omettent certaines informations « portant sur des évolutions imminentes ou des affaires en cours de négociation dans des cas exceptionnels où, de l'avis dûment motivé des membres des organes d'administration, de direction et de surveillance, la publication de ces informations nuirait gravement à la position commerciale de l'entreprise, à condition que cette omission ne fasse pas obstacle à une compréhension juste et équilibrée de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de l'entreprise et des incidences de son activité. » Les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance sont responsables collectivement quant à cet avis. Cette possibilité d'omission apparaît déjà aux art. 3:6, §4 et 3:32, §2 CSA concernant la déclaration non financière imposée sous la NFRD. Le principe « comply or explain » ne semble cependant, quant à lui, plus faire partie de la CSRD.

⁷⁰ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 34.

⁷¹ L'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group, en français Groupe consultatif européen sur l'information financière) est une association privée créée en 2001, avec les encouragements de la Commission européenne, la conseillant depuis lors dans l'adoption des normes comptables IFRS.

⁷² Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 34.

Il existe une possibilité de limitation des informations en matière de durabilité pour les plus petites entreprises (art. 1^{er}, §6 CSRD).

Les entreprises mères d'un grand groupe (visé à l'art. 3, §7 de la directive 2013/34/UE) doivent faire un rapport consolidé de gestion (art. 1^{er}, §7 CSRD).

Une exemption est prévue pour les filiales lorsqu'une filiale (et ses éventuelles propres filiales) sont incluses dans le rapport consolidé de gestion d'une entreprise mère sous certaines conditions prévues à l'art. 1^{er}, §9 CSRD. Cette exemption ne peut s'appliquer pour les grandes entreprises qui sont des entités d'intérêt public.

Les États membres doivent s'assurer que les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance d'une entreprise aient la responsabilité collective de veiller à ce que, entre autres, le rapport de gestion et le rapport consolidé de gestion, « soient établis et publiés conformément aux exigences de la présente directive et, s'il y a lieu, conformément aux normes comptables internationales adoptées en vertu du règlement (CE) n°1606/2002, au règlement délégué (UE) 2019/815, aux normes d'information en matière de durabilité visées à l'art. 29^{ter} ou 29^{quater} de la présente directive et aux exigences de l'art. 29^{quinquies} de la présente directive » (art. 1^{er}, §11 CSRD).

L'art. 1^{er}, §12 prévoit l'assurance de l'information en matière de durabilité. Le contrôleur légal des comptes émet « sur la base d'une mission d'assurance limitée, un avis sur la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de la présente directive [2013/34/UE], y compris la conformité avec les normes d'information en matière de durabilité adoptées en vertu de l'art. 29^{ter} ou 29^{quater}, avec le processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations publiées conformément à ces normes d'information en matière de durabilité et la conformité avec l'exigence de balisage de l'information en matière de durabilité prévue à l'art. 29^{quinquies}, ainsi que sur le respect des exigences de publication d'informations prévues à l'art. 8 du règlement (UE) 2020/852 ». Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, le contrôleur des comptes effectue moins de tests que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable et déclare, sous une forme négative, « n'avoir constaté aucun élément lui permettant de conclure que l'objet de l'audit est entaché d'inexactitudes significatives », celui-ci « émet un avis sur la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de l'Union » (considérant n° 60). La Commission européenne adopte une approche progressive, puisque le considérant n° 60 énonce que le contrôleur légal devra être tenu d'émettre un avis sur la base d'une mission d'assurance raisonnable pour le 1^{er} octobre 2028 au plus tard.

d) Les normes de reporting

Ces vingt dernières années, plusieurs acteurs privés ont élaboré des normes concernant le reporting durable⁷³. Celles-ci « continuent de gagner en légitimité malgré leur caractère volontaire et non contraignant » (Afolabi et al., 2022). Cependant, plusieurs institutions ont exprimé leur inquiétude concernant la prolifération de normes de reporting durable et ont appelé à l'harmonisation de celles-ci. À cet égard, l'Organisation internationale des commissions de valeur (2021) (OICV, IOSCO en anglais) exprime qu'il y existe un « besoin urgent d'améliorer la cohérence, la comparabilité et la fiabilité des rapports sur le développement durable, en se concentrant dans un premier temps sur les risques et les opportunités liés au changement climatique, qui seront ensuite étendus à d'autres domaines ». De plus, les législateurs exercent également une certaine pression pour que les pratiques de reporting

⁷³ Entre autres, le Global Reporting Initiative (GRI), le International Integrated Reporting Council (IIRC), le Climate Disclosure Standards Board (CDSB), les travaux du groupe de travail sur les informations financières liées au climat (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) (TCFD) et le Sustainability Accounting Standard Board (SASB).

durable soient rendues obligatoires et harmonisées (Afolabi et al., 2022). C'est entre autres le cas de la Commission européenne, dans le cadre de la CSRD.

L'élaboration des normes utilisées dans le cadre de la CSRD, qui seront, contrairement à la NFRD, rendues obligatoires pour le reporting durable, a été confiée à l'EFRAG. Jounot (2022) énonce à cet égard que, par cette normalisation, « les indicateurs ne pourront souffrir de partialité, de dissimulation ou de biais d'interprétation. » De plus, « la standardisation des indicateurs de reporting extra financier rend possible la comparaison entre entreprises, entre exercices comptables d'une même entreprise année après année et entre secteurs d'activité » (Jounot, 2022).

Pour atteindre cet objectif, un groupe de travail spécifique et temporaire de l'EFRAG a été constitué⁷⁴. « Afin de réduire au minimum les perturbations pour les entreprises qui publient déjà des informations en matière de durabilité »⁷⁵, la Commission européenne insiste sur l'importance que ces normes soient élaborées en tenant compte des initiatives internationales existantes⁷⁶.

L'EFRAG a élaboré, de juin 2021 à avril 2022, les normes européennes de reporting de durabilité (*European Sustainability Reporting Standards* (ESRS)) avec lesquelles les entreprises devront se conformer pour établir leur reporting de durabilité. Celles-ci ont été remises à la Commission européenne le 22 novembre 2022 (EFRAG, 2022a) et devraient être adoptées en tant qu'actes délégués par la Commission européenne en juin 2023 (EFRAG, s. d.) Une approche en trois niveaux est poursuivie, pour l'architecture de celles-ci :

- Un premier niveau de reporting applicable à toutes les entités, quel que soit leur secteur (*sector-agnostic*). La comparaison intersectorielle est dès lors facilitée.
- Un deuxième niveau propre à chaque secteur d'activité (*sector-specific*).
- Un troisième niveau propre à l'entité (*entity-specific*), si cela est nécessaire, c'est-à-dire « si l'entreprise conclut qu'un impact ou un risque non couverts ou insuffisamment couverts par un des ESRS est pourtant important [du point de vue de la double matérialité] en raison de ses circonstances spécifiques ».

Trois sujets de reporting ont été sélectionnés (il est fait référence aux critères ESG : environnement⁷⁷, social⁷⁸ et gouvernance⁷⁹) ainsi que trois domaines de reporting (*reporting area*) (stratégie, implantation et évaluation de la performance) (Viard, 2022).

⁷⁴ Ce groupe de travail est formé de façon représentative des différentes parties prenantes et des différentes zones géographiques européennes. Il est composé de trente-cinq personnes originaires de treize États membres (EFRAG, 2022).

⁷⁵ Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 29.

⁷⁶ Les initiatives internationales existantes sont, entre autres, le GRI, le CDSB, le SASB, les travaux du TCFD et les propositions de la Fondation internationale sur les normes d'information financière (International Financial Reporting Standards Foundation ; Fondation IFRS) (CSRD, p. 29).

⁷⁷ La catégorie « environnement » comprend les normes définissant comment déclarer l'impact de l'entreprise sur les facteurs environnementaux ainsi que les risques et opportunités pour l'entreprise dérivants de ces facteurs, sur cinq sous-catégories : changement climatique (ESRS E1), pollution (ESRS E2), eau et ressources aquatiques (ESRS E3), biodiversité et écosystèmes (ESRS E4) et économie circulaire (ESRS E5) (EFRAG, 2022b).

⁷⁸ La catégorie « sociale » comprend les normes définissant comment déclarer l'impact de l'entreprise sur tous les facteurs liés à l'être humain, ainsi que les risques et opportunités pour l'entreprise dérivant de ces facteurs, sur l'ensemble de l'écosystème de l'entreprise, sur quatre sous-catégories : la propre main-d'œuvre de l'entreprise (ESRS S1), les travailleurs de la chaîne de valeur (ESRS S2), les communautés touchées par l'entreprise (ESRS S3) et les consommateurs ou utilisateurs finaux (ESRS S4) (EFRAG, 2022b).

⁷⁹ La catégorie « gouvernance » comprend un seul ensemble de normes relatives à la conduite des affaires (ESRS G1) (EFRAG, 2022b).

e) Sanctions

La proposition de directive CSRD énonçait que l'absence d'uniformité entre les régimes de sanctions des États membres nuit au marché unique⁸⁰. Dans celle-ci, l'art. 51 de la directive 2013/34/UE (« directive comptable ») était donc modifié et disposait que les États membres devaient prévoir « en cas d'infraction aux dispositions nationales transposant les art. 19*bis* [publication d'informations en matière de durabilité], 19*quinquies* [format d'information électronique unique] et 29*bis* [informations consolidées en matière de durabilité] » « au moins les mesures et sanctions administratives suivantes :

- a. une déclaration publique qui précise l'identité de la personne physique ou morale responsable et la nature de l'infraction;
- b. une injonction ordonnant à la personne physique ou morale responsable de mettre un terme au comportement constitutif de l'infraction et lui interdisant de le réitérer;
- c. des sanctions pécuniaires administratives. »⁸¹

La CSRD, dans son état publié au JOUE, ne prévoit aucune sanction à l'égard des entreprises. Aucune modification n'est donc apportée à l'art. 51 de la directive 2013/34/UE et il est précisé à l'art. 1^{er} de la CSRD que cet article s'applique dans le cadre de la CSRD⁸². Nous pouvons regretter l'absence de sanction minimale dans le texte finalement adopté. Il revient donc aux États membres de prévoir les sanctions applicables, tout comme dans la NFRD.

La CSRD prévoit cependant une sanction en ce qui concerne le contrôleur légal de l'information en matière de durabilité. En effet, elle prévoit que les États membres doivent fixer des exigences équivalentes à celles énoncées dans la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil pour l'assurance de l'information en matière de durabilité, notamment en ce qui concerne les sanctions⁸³. De ce fait, une cohérence entre les sanctions « en ce qui concerne le contrôle légal des comptes et l'assurance de l'information en matière de durabilité »⁸⁴ est mise en place. Ces sanctions doivent être « effectives, proportionnées et dissuasives »⁸⁵.

f) Application temporelle de la directive

L'application de la directive se fera en plusieurs temps (Conseil de l'UE, 2022) (Rivat et al., 2022). Précisons que les critères de taille sont énoncés au sein de la Directive 2013/34/UE.

- Les entreprises déjà soumises à la NFRD devront se conformer à la CSRD au 1^{er} janvier 2024. Elles doivent publier le rapport en 2025 pour les données financières de 2024.

L'art. 5 de la CSRD énonce qu'il s'agit «

⁸⁰ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final, p. 47.

⁸¹ Article 1, 12, de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, COM(2021) 189 final.

⁸² Article 1, de la directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, J.O.U.E., L. 322, 16 décembre 2022, p. 41.

⁸³ *Ibid.*, p. 36.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 38.

⁸⁵ *Ibid.*, art. 3, §20.

- (i) *[des] grandes entreprises au sens de l'art. 3, § 4, de la directive 2013/34/UE qui sont des entités d'intérêt public telles qu'elles sont définies à l'art. 2, point 1), a), de ladite directive, dépassant, à la date de clôture de leur bilan, le nombre moyen de 500 salariés au cours de l'exercice;*
- (ii) *[des] entités d'intérêt public telles qu'elles sont définies à l'art. 2, point 1), a), de la directive 2013/34/UE qui sont des entreprises mères d'un grand groupe au sens de l'art. 3, § 7, de ladite directive, dépassant, à la date de clôture de leur bilan, sur une base consolidée, le nombre moyen de 500 salariés au cours de l'exercice ».*

En Belgique, il devrait donc s'agir des entreprises qui dépassent les critères énoncés à la figure 1.

- Les grandes entreprises non soumises actuellement à la NFRD, basées en UE ou cotées sur un marché réglementé de l'UE, devront se conformer à la CSRD au 1^{er} janvier 2025. Elles doivent publier le rapport en 2026 pour les données financières de 2025.

L'art. 5 de la CSRD énonce qu'il s'agit «

- (i) *[des] grandes entreprises au sens de l'art. 3, § 4, de la directive 2013/34/UE, autres que celles visées au point a), i) du présent alinéa;*
- (ii) *[des] entreprises mères d'un grand groupe au sens de l'art. 3, § 7, de la directive 2013/34/UE, autres que celles visées au point a), ii) du présent alinéa ».*

- Les PME cotées, les établissements de crédit de petite taille et non complexes, et les entreprises captives d'assurances devront se conformer à la CSRD au 1^{er} janvier 2026. Elles doivent publier le rapport en 2027 pour les données financières de 2026.

L'art. 5 de la CSRD énonce qu'il s'agit, entre autres, « *[des] PME au sens de l'art. 3, §§ 2 et 3, de la directive 2013/34/UE qui sont des entités d'intérêt public telles qu'elles sont définies à l'art. 2, point 1), a), de ladite directive et qui ne sont pas des microentreprises telles qu'elles sont définies à l'art. 3, § 1, de ladite directive. »*

Cela concerne entre un et deux milliers d'entreprises (Boisseau, 2022). Il existe une possibilité de différer cette application jusqu'en 2028 (procédure d'opt-out). Les sociétés filiales correspondant au champ d'application doivent également s'y conformer. Une possibilité d'exemption existe si ces données de durabilité sont contenues dans le rapport de durabilité de la société mère de façon conforme aux normes de l'UE (ou équivalentes). Il n'y a pas d'exemption si la filiale est cotée. En outre, les spécificités éventuelles de la filiale doivent être incluses dans le reporting consolidé.

Nous pouvons nous interroger sur le seuil de taille que la Belgique fixera, qui pourrait être éventuellement différent, comme elle l'a fait lors de la transposition de la NFRD.

- L'Europe applique également un principe d'extraterritorialité pour la CSRD. Certaines entreprises non européennes devront se conformer à la CSRD au 1^{er} janvier 2028. Il s'agit des « entreprises non européennes qui ont généré un chiffre d'affaires supérieur à 150 millions d'euros pendant les deux dernières années consécutives et qui ont au moins une succursale ou filiale dans l'UE. De plus, la succursale doit générer un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros l'année précédente et la filiale doit remplir les critères de la grande entreprise » (Rivat, 2022). Il existe une possibilité de choisir une filiale dans l'UE et de la considérer comme la « société mère de l'UE ». Celle-ci sera une des filiales qui aura généré le chiffre d'affaires le plus élevé durant au moins une année sur les cinq années précédentes. En procédant de la sorte, il est possible d'établir un reporting consolidé pour toutes les filiales de l'UE, même si elles n'ont pas nécessairement de lien capitalistique au niveau de l'UE.

Année 2025 (FY 2024) :	Année 2026 (FY 2025) :	Année 2027 (FY 2026) :	Année 2029 (FY 2028) :
Grandes entreprises soumises à la NFRD	Grandes entreprises non soumises à la NFRD	PME cotées	Entreprises non-UE
<p>1. La société est une entité d'intérêt public,</p> <p>2. > 500 salariés</p> <p>Total du bilan : > 20 millions d'euros (17 millions en Belgique)</p> <p><u>OU</u></p> <p>Chiffre d'affaires annuel : > 40 millions d'euros (34 millions en Belgique)</p>	<p>Excède 2 des 3 seuils : > 250 salariés</p> <p>Total du bilan : > 20 millions d'euros (17 millions en Belgique)</p> <p>Chiffre d'affaires annuel : > 40 millions d'euros (34 millions en Belgique)</p>	<p>1. La société est une entité d'intérêt public,</p> <p>2. Excède 2 des 3 seuils > 50 salariés</p> <p>Total du bilan : > 4 millions d'euros (limite différente en Belgique ?)</p> <p>Chiffre d'affaires annuel : > 8 millions d'euros (limite différente en Belgique ?)</p>	<p>1. La société mère non-UE génère un chiffre d'affaires > 150 millions d'euros dans l'UE pendant les 2 dernières années consécutives</p> <p>2. Elle a au moins une succursale ou filiale dans l'UE</p> <p>3. La succursale génère un chiffre d'affaires > 40 millions d'euros</p> <p>4. La succursale remplit les critères de la grande entreprise au sens de la Directive 2013/34/UE.</p>

Figure 2 - ligne du temps et critères (source : Conseil de l'UE, Rivat et al.)

Chapitre 3 : le devoir de vigilance et la CSDDD

I. Devoir de vigilance

Le devoir de vigilance, également appelé « due diligence », a une signification différente selon le domaine du droit dont il est question. Il peut désigner la due diligence d'acquisition dans le droit des achats, c'est-à-dire « l'ensemble de vérifications qu'opère un investisseur dans le but de sécuriser un achat par l'analyse de la situation d'une société. » (LexisNexis, s. d.) Le devoir de vigilance doit ici être compris comme l'ensemble des processus permettant à une entreprise de recenser et de prévenir les incidences négatives réelles et potentielles de ses activités, de sa chaîne de valeur et de ses autres relations commerciales sur les droits de l'Homme et sur l'environnement et d'en atténuer les effets, ainsi que de rendre compte de la manière dont elles traitent ces incidences⁸⁶.

Relevons comme principales incidences négatives des entreprises « le travail forcé, le travail des enfants, les conditions inappropriées de santé et de sécurité au travail, l'exploitation des travailleurs, et les incidences sur l'environnement telles que les émissions de gaz à effet de serre, la pollution ou la perte de biodiversité et la dégradation de l'écosystème »⁸⁷.

Les chaînes de valeur des entreprises, particulièrement pour les grandes entreprises, sont complexes et sont composées de nombreux acteurs, situés dans et hors de l'UE. Le devoir de vigilance présente un certain effet de synergie, car il est plus facile pour les entreprises de recenser les incidences négatives de leur chaîne de valeur « si davantage d'entreprises exercent un devoir de vigilance et si, par conséquent, davantage de données sont disponibles sur les incidences négatives sur les droits de l'homme et l'environnement »⁸⁸.

Ce devoir de vigilance peut être utilisé, par les entreprises, comme un outil « permettant de renforcer la résilience face à des changements soudains dans leurs chaînes de valeur ». Il peut également leur procurer un avantage concurrentiel et permettre de « répondre à la pression croissante exercée par le marché pour qu'elles agissent de manière durable, car les processus mis en place les aident à éviter des risques indésirables pour leur réputation vis-à-vis de consommateurs et d'investisseurs de plus en plus conscients des aspects liés à la durabilité ». Cependant, elles peuvent rencontrer des difficultés dues « au manque de clarté juridique concernant les obligations de vigilance des entreprises, à la complexité des chaînes de valeur, à la pression du marché, au manque d'informations ou aux coûts. »⁸⁹

a) Le devoir de vigilance et la loi

Dès 2011, plusieurs instruments de *soft law* concernant le devoir de vigilance des entreprises ont vu le jour. Les « Principes directeurs de l'ONU relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme » (résolution 17/4) ont été adoptés en 2011 et consistent en un cadre de référence non contraignant en matière de droits de l'homme à l'intention des entreprises. Cependant, l'effectivité de cet instrument est faible, en raison de son caractère volontaire. En outre, « ils n'ont guère servi de référence ou de source de motivation aux décisions tranchant les litiges récents »⁹⁰ et « n'apportent aucune sécurité juridique, ni aux entreprises ni aux victimes, en cas de dommage »⁹¹. En 2018, l'OCDE a adopté un guide sur le devoir de diligence, permettant une mise en œuvre plus efficace des « Principes directeurs

⁸⁶ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM(22) 71 final, p. 33.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 3.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 2.

⁸⁹ *Ibid.*, p. 3.

⁹⁰ J.-M. Gollier, « D'un monde sans fin au devoir de vigilance : la voie européenne », *Obs. Bxl.*, 2022/4, p. 58.

⁹¹ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (22) 71 final, p. 3.

de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales » adoptés en 1976 et modifiés en 2011 pour être alignés sur la résolution de l'ONU. Ces derniers sont également dépourvus de toute force contraignante, mais « sont néanmoins susceptibles de dégager une certaine force régulatrice » (d'Ambrosio, 2020). La « due diligence » (ou, en français, « diligence requise ») constitue une notion centrale pour ces deux principales références internationales de la RSE.

Ces principes de *soft law* ne sont cependant pas suffisants, en témoignent le faible nombre d'entreprises mettant en place volontairement des procédures de diligence raisonnable⁹², un « manque d'engagement des entreprises dans la mise en œuvre des principes directeurs de l'ONU relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme est constaté »⁹³. À la suite de ces constatations, le Commissaire européen à la Justice Didier Reynders « avait annoncé en avril 2020 l'intention de la Commission de déposer, dans le courant du premier trimestre 2021, une proposition de directive relative au devoir de diligence des entreprises. »⁹⁴

Plusieurs États membres de l'UE se sont saisis de la question du devoir de vigilance. La France a été pionnière dans la matière, en adoptant le 27 mars 2017 la loi n°2017-399 établissant un devoir de vigilance pour les entreprises sur l'ensemble de leur chaîne de valeur. D'autres États membres ont également adopté des lois⁹⁵ et des discussions sont en cours au sein, notamment, du Danemark, de l'Espagne et de la Belgique. Il existe donc une réelle « convergence européenne sur la question. »⁹⁶

b) La proposition de directive CSDDD

Les différents cadres juridiques nationaux « entraînent une fragmentation et risquent de compromettre la sécurité juridique et l'égalité des conditions de concurrence pour les entreprises au sein du marché unique. »⁹⁷ Ceux-ci peuvent créer un obstacle à la libre circulation, c'est d'ailleurs pour cette raison que la Proposition de directive a pour fondement l'art. 50 TFUE relatif à la liberté d'établissement⁹⁸. Un cadre juridique européen sur le devoir de vigilance des entreprises résoudrait ce risque.

⁹² Dans l'étude sur le devoir de diligence dans les chaînes d'approvisionnement à destination de la Commission européenne (British Institute of International and Comparative Law et al., 2020), un tiers des 334 entreprises répondantes ont indiqué « mettre en place des procédures de diligence raisonnable couvrant les incidences négatives relatives à l'ensemble des droits de l'homme et l'environnement. »

⁹³ J.-M. Gollier, « D'un monde sans fin au devoir de vigilance : la voie européenne », *Obs. Bxl.*, 2022/4, p. 59.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ Notamment les Pays-Bas (loi du 13 novembre 2019 relative au devoir de vigilance lié au travail des enfants), la Norvège (loi du 10 juin 2021 sur la transparence, en matière de droits de l'homme) et l'Allemagne (loi du 11 juin 2021 sur le devoir de vigilance des entreprises pour éviter les violations des droits de l'homme dans les chaînes d'approvisionnement).

⁹⁶ B. Cazeneuve, P. Sellal, « Projet de directive concernant un devoir de vigilance européen : quels défis pour les entreprises assujetties ? », 2 juin 2022, *Dalloz actualité*, disponible sur www.dalloz-actualite.fr/node/projet-de-directive-concernant-un-devoir-de-vigilance-europeen-quels-defis-pour-entreprises-ass.

⁹⁷ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM(22) 71 final, p. 3.

⁹⁸ M. Roussille, « Déploiement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (RSE) dans l'Union : la proposition de directive devoir de vigilance », *Rev. Aff. Eur.*, 2022/2, p. 242.

Le Parlement européen⁹⁹ et le Conseil européen¹⁰⁰ ont demandé à la Commission européenne de proposer des règles pour imposer aux entreprises une obligation de vigilance intersectorielle. La CSDDD¹⁰¹ a été publiée par la Commission européenne le 23 février 2022.

Il est à noter que cette publication ne s'est pas faite sans difficulté. Le « Comité d'examen de la réglementation », évaluant la qualité de l'analyse d'impact et non de la proposition législative connexe¹⁰², a bloqué l'initiative de la Commission en avril 2021 et en novembre 2021 ; « certains y ont vu, comme pour la loi française relative au « devoir de vigilance », le résultat d'un intense lobbying des milieux d'affaires »¹⁰³. Un avis positif de leur part est nécessaire pour qu'un dossier passe au stade de l'adoption. La Commission a dès lors demandé l'accord du vice-président des relations interinstitutionnelles et de la prospective pour poursuivre les préparatifs de cette initiative nonobstant cette position négative¹⁰⁴.

Cette proposition de directive suit une procédure législative ordinaire, qui consiste en « l'adoption conjointe d'actes législatifs par le Parlement européen et le Conseil de l'UE, en général sur une proposition de la Commission européenne » (EUR-Lex, s. d.-b), en suivant la procédure définie à l'art. 294 TFUE. En l'état actuel des étapes de la procédure (09/04/2023), le Comité économique et social européen a rendu un avis à propos de la proposition de directive et le Conseil de l'UE en est à sa première lecture (EUR-Lex, s. d.-a).

Il est hautement probable que la Proposition de directive fasse l'objet d'amendements. En effet, il s'agit d'un sujet sensible qui fera supporter de nouvelles contraintes aux entreprises, celles-ci devant à l'avenir « contrôler leurs fournisseurs et sous-traitants basés à l'étranger, notamment dans les pays à bas coûts. »¹⁰⁵

1) Les obligations

L'objet de cette directive est d'établir des « règles relatives aux obligations de vigilance des entreprises concernant les incidences négatives réelles et potentielles sur les droits de l'homme et l'environnement, à l'égard de leurs propres activités, des activités de leurs filiales et des opérations de la chaîne de valeur réalisées en vertu de relations commerciales établies. »¹⁰⁶

En l'état actuel de la proposition de CSDDD, les principales obligations pour les entreprises sont les suivantes. Notons que celle-ci énonce que la plupart d'entre elles sont des obligations de moyen et non de résultat¹⁰⁷.

Les entreprises doivent faire preuve d'un devoir de vigilance concernant leur impact actuel ou potentiel sur les droits fondamentaux ou sur l'environnement (art. 4). Elles doivent intégrer le devoir

⁹⁹ Résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission sur le devoir de vigilance et la responsabilité des entreprises, *P.E. Doc.*, A 9-0018/2021, 10 mars 2021.

¹⁰⁰ Council Conclusions on Human Rights and Decent Work in Global Supply Chains, n°13512/20, 1^{er} décembre 2020.

¹⁰¹ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*.

¹⁰² *Ibid.*, p. 24.

¹⁰³ J.-M. Gollier, « D'un monde sans fin au devoir de vigilance : la voie européenne », *Obs. Bxl.*, 2022/4, p. 60.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 24

¹⁰⁵ M. Roussille, « Déploiement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (RSE) dans l'Union : la proposition de directive devoir de vigilance », *Rev. Aff. Eur.*, 2022/2, p. 242.

¹⁰⁶ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*, p. 27.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 36.

de vigilance dans toutes leurs politiques d'entreprise et mettre en place une politique de vigilance, actualisée annuellement (art. 5).

La proposition CSDDD prévoit, pour ce faire, un triptyque : recenser, prévenir et faire cesser. Les entreprises doivent prendre des mesures appropriées pour :

- Recenser les incidences négatives réelles et potentielles sur les droits de l'homme et sur l'environnement découlant de leurs propres activités ou de celles de leurs filiales et, lorsqu'elles sont liées à leurs chaînes de valeur, de leurs relations commerciales bien établies (art. 6). L'art. 3, g, définit une relation commerciale bien établie comme « une relation commerciale, directe ou indirecte, qui est ou devrait être durable, compte tenu de son intensité ou de sa durée, et qui ne constitue pas une partie négligeable ou simplement accessoire de la chaîne de valeur. »
- Prévenir les incidences négatives potentielles, « ou pour atténuer ces incidences de manière adéquate, lorsque la prévention n'est pas possible ou nécessite une mise en œuvre progressive » (art. 7).
- Faire cesser les incidences négatives réelles qu'elles ont recensées (art. 8) (ou, s'il n'est pas possible de les faire cesser, l'entreprise doit en réduire l'ampleur au minimum).

Les entreprises doivent évaluer régulièrement (au moins annuellement) la mise en œuvre de leurs mesures de vigilance (art. 10).

Les entreprises doivent prévoir une procédure relative aux plaintes. Elles doivent « prévoir la possibilité d'introduire un recours contre l'entreprise en cas d'inquiétudes légitimes concernant ces incidences négatives réelles ou potentielles, notamment dans la chaîne de valeur de l'entreprise » (art. 9).

Les entreprises doivent communiquer publiquement sur les questions du devoir de vigilance (la façon de le faire dépendant de si l'entreprise est soumise à la directive 2013/34/UE telle que modifiée par la CSRD ou non (voir *infra*)) (art. 11).

Les plus grandes entreprises (visées à l'art. 2, § 1, point a), et à l'art. 2, § 2, point a)) doivent adopter « un plan pour garantir la compatibilité de leur modèle et de leur stratégie économiques avec la transition vers une économie durable et avec la limitation du réchauffement climatique à 1,5° C conformément à l'accord de Paris » (art. 15).

2) Articulation avec la CSRD

La directive 2013/34/UE, telle que modifiée par la CSRD, prévoit en son art. 19*bis* (modifié par l'art. 1, §4, f, CSRD) que les entreprises soumises à son champ d'application publient dans leur rapport de gestion « une description

- i) de la procédure de diligence raisonnable mise en œuvre par l'entreprise concernant les questions de durabilité et, le cas échéant, conformément aux exigences de l'Union imposant aux entreprises de mener une telle procédure
- ii) [...] »

La proposition de CSDDD prévoit que de nouvelles obligations concernant la publication ne devraient pas être instaurées « pour éviter de dupliquer les obligations de déclaration. »¹⁰⁸

¹⁰⁸ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM(22) 71 final, p. 46.

Les entreprises qui relèvent du champ d'application de la CSDDD mais pas de la directive 2013/34/UE telle que modifiée par la CSRD devront, quant à elle, « publier sur leur site web une déclaration annuelle pour se conformer à leur obligation de communication au titre du devoir de vigilance prévu par la présente directive. »¹⁰⁹

3) Champ d'application

Dans l'état actuel de la proposition, seront soumises aux obligations de la CSDDD :

- Les entreprises européennes à responsabilité limitée de plus de 500 employés et dont le chiffre d'affaires annuel net est supérieur à 150 000 000 EUR (au niveau mondial).
- Les entreprises européennes à responsabilité limitée de plus de 250 employés et dont le chiffre d'affaires annuel net est supérieur à 40 000 000 EUR (au niveau mondial), à condition que 50 % de ce chiffre d'affaires ait été généré dans un ou plusieurs des secteurs à fort impact¹¹⁰.

En application des règles classiques de territorialité, la réglementation sur le devoir de vigilance à laquelle sera soumise une entreprise sera celle adoptée par l'État membre où elle a son siège statutaire¹¹¹.

Y seront également soumises :

- Les entreprises non européennes à responsabilité limitée actives dans l'UE dont le chiffre d'affaires annuel net généré dans l'UE est supérieur à 150 000 000 EUR (indépendamment du nombre de salariés qu'elles emploient)
- Les entreprises non européennes à responsabilité limitée actives dans l'UE dont le chiffre d'affaires annuel net généré dans l'UE est supérieur à 40 000 000 EUR, à condition que 50% de ce chiffre d'affaires ait été généré dans un ou plusieurs des secteurs à fort impact (indépendamment du nombre de salariés qu'elles emploient).

Pour cette directive, la Commission s'est inspirée des instruments de *soft law* de l'ONU et de l'OCDE préalablement exposés.¹¹² Ceux-ci recommandent néanmoins d'appliquer les principes de « due diligence » à toutes les sociétés, qu'importe leur taille, en appliquant toutefois « une règle de proportionnalité pour ce qui est de l'ampleur des obligations. »¹¹³ Ce n'est pas le champ d'application qui a été retenu pour la CSDDD. Les PME ne sont pas couvertes alors qu'elles représentent pourtant 99 % de toutes les entreprises de l'UE¹¹⁴. Cependant, elles seront indirectement touchées par les exigences imposées aux grandes entreprises puisqu'elles « pourraient subir les effets de ses dispositions en leur qualité de contractants ou de sous-traitants des entreprises relevant [du champ d'application de la CSDDD] »¹¹⁵, elles devront donc elles-mêmes réaliser une certaine « due diligence ». La Commission précise également que « le but, toutefois, est d'atténuer la charge financière ou administrative pesant sur les PME, dont beaucoup luttent déjà pour leur survie dans le contexte de la

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 46.

¹¹⁰ Ces secteurs sont ceux couverts par les guides sectoriels existants de l'OCDE, à l'exception du secteur financier. Il s'agit donc des secteurs agroalimentaires, de l'extraction (dans les industries minières, pétrolières et gazières), du commerce des minéraux et du textile (OECD, s. d.)

¹¹¹ M. Roussille, « Déploiement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (RSE) dans l'Union : la proposition de directive devoir de vigilance », *Rev. Aff. Eur.*, 2022/2, p. 243.

¹¹² J.-M. Gollier, « Responsabilité sociétale des entreprises, vers un droit dur » in A. Duriau et al. (dir.), *Les entreprises à l'épreuve du droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, Larcier, 2022, p. 93.

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*, p. 17.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 47.

crise économique et sanitaire mondiale »¹¹⁶ et que, pour ce faire, les grandes entreprises ayant pour partenaire commercial une PME doivent l'aider à se conformer aux mesures de vigilance.

Il est estimé que le champ d'application de la CSDDD couvrira 13 000 entreprises européennes et 4 000 entreprises non européennes¹¹⁷. Cela signifie donc que la proposition s'appliquerait à moins de 0,2 % des entreprises de l'UE (Kawakami, 2022). Ce champ d'application est critiqué pour sa faible largeur. En effet, la European Coalition for Corporate Justice (s. d.) affirme que par son champ d'application restreint, « la proposition ignore de nombreuses activités commerciales nuisibles, car la taille du personnel et le chiffre d'affaires annuel ne sont pas des indicateurs fiables de l'impact d'une entreprise sur la vie des travailleurs et des communautés du monde entier. » De plus, le Shift Project (2022) énonce que ce champ d'application restreint crée « un risque clair qu'en pratique, l'attention du devoir de diligence sera définie, non pas par l'endroit où les risques et les impacts les plus graves se produisent sur la chaîne de valeur de l'entreprise, mais plutôt par si une relation entre 2 entreprises peut être considérée comme « bien établie » [au sens de la directive CSDDD] ». De ce fait, l'entreprise « ignore les impacts dans les parties plus éloignées de la chaîne de valeur, où ils sont souvent plus graves ». De plus, en ce sens, le concept de devoir de diligence mène à des « décisions juridiques ou tactiques visant à gérer les relations de la chaîne de valeur de manière à éviter qu'elles n'entrent dans le champ d'application [de la directive CSDDD] » (Shift Project, 2022).

Entre autres, le gouvernement hollandais propose d'aligner le champ d'application de la CSDDD avec celui de la CSRD (Bier et al., 2022).

La proposition législative subit également d'autres critiques. Oxfam Belgique (2022) énonce que « la version du texte sur laquelle les États membres se sont mis d'accord aujourd'hui est encore plus faible [que la proposition initiale de la Commission] et témoigne de la forte pression du lobby conservateur des entreprises. »

4) Entrée en vigueur

La directive devrait être transposée dans les États membres au plus tard deux ans après son entrée en vigueur. Ses obligations s'appliquent dans un délai variable, dépendant de la taille des entreprises. Ce délai est de deux ans après son entrée en vigueur pour les grandes sociétés (visées à l'art. 2, § 1, a, et à l'art. 2, § 2, a, de la proposition de directive) et de quatre ans après son entrée en vigueur pour les plus petites sociétés dans les secteurs sensibles (visées à l'art. 2, § 1, b, et à l'art. 2, § 2, b de la proposition de directive) (art. 30 CSDDD).

Le champ d'application et l'entrée en vigueur de la CS3D sont résumés à la figure 3.

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 19.

Année N+2	Année N+2	Année N+4	Année N+4
Grandes entreprises européennes	Grandes entreprises non-européennes	Entreprises européennes actives dans un secteur à fort impact	Entreprises non-européennes actives dans un secteur à fort impact
<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises européennes à responsabilité limitée • Nombre d'employés : >500 • C.A. annuel net mondial : > 150 000 000 € 	<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises non européennes à responsabilité limitée • Actives dans l'UE • C.A. annuel net généré dans l'UE : > 150 000 000 € 	<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises européennes à responsabilité limitée • Nombre d'employés : >250 • C.A. annuel net mondial : > 40 000 000 € • + 50 % du C.A. généré dans un ou plusieurs secteurs à fort impact 	<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises non européennes à responsabilité limitée • Actives dans l'UE • C.A. annuel net généré dans l'UE : > 40 000 000 € • + 50 % du C.A. généré dans un ou plusieurs secteurs à fort impact

Figure 3 - champ d'application et entrée en vigueur de la CS3D

5) Sanctions

En cas de non-respect des obligations de vigilance, la proposition de CSDDD, en l'état, prévoit « une combinaison de sanctions et de responsabilité civile »¹¹⁸.

L'art. 20 de la proposition de la CSDDD entend laisser les États membres fixer les règles relatives aux sanctions applicables aux violations des obligations associées aux devoirs de vigilance. Il précise toutefois que « ces sanctions doivent être effectives, proportionnées et dissuasives. » De plus, il énonce que les sanctions pécuniaires « sont fondées sur le chiffre d'affaires de l'entreprise afin de garantir leur niveau proportionnel. » Relevons toutefois que fixer le montant de celles-ci « est un gage d'efficacité. »¹¹⁹

Chaque État membre désigne une ou plusieurs autorités de contrôle chargées de surveiller le respect des obligations (art. 17). Celles-ci ont le pouvoir de « demander des informations et de mener des enquêtes en rapport avec le respect des obligations énoncées dans la présente directive » (art. 18). Si elles constatent le non-respect des obligations, elles accordent à l'entreprise en cause un délai approprié pour prendre des mesures correctives. Ces autorités ont le pouvoir d'imposer des sanctions pécuniaires. En outre, si l'État membre ne prévoit pas de sanctions administratives, la sanction « est déterminée par l'autorité de contrôle compétente et imposée par les juridictions nationales compétentes » (art. 18). Les décisions des autorités de contrôle contenant des sanctions sont publiées.

L'art. 22 concerne la responsabilité civile des entreprises. Les personnes subissant un dommage peuvent demander réparation¹²⁰. Les entreprises sont tenues responsables des dommages occasionnés si elles n'ont pas respecté les obligations concernant la prévention des incidences négatives potentielles ou la suppression des incidences négatives réelles et « qu'une incidence négative qui aurait dû être recensée, évitée, atténuée, supprimée ou réduite au minimum s'est produite et a entraîné des dommages » (art. 22). La responsabilité civile ne concerne cependant que les relations commerciales bien établies au sens de l'art. 3, f. En outre, « l'entreprise ne devrait pas

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ M. Roussille, « Déploiement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (RSE) dans l'Union : la proposition de directive devoir de vigilance », *Rev. Aff. Eur.*, 2022/2, p. 245.

¹²⁰ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*, p. 50.

être responsable de ne pas avoir empêché ou fait cesser un dommage au niveau des relations commerciales indirectes si elle a eu recours à des garanties contractuelles en cascade et mis en place des mesures afin d'en vérifier le respect, sauf si l'on ne pouvait raisonnablement pas s'attendre, dans les circonstances de l'espèce, à ce que les mesures effectivement prises, notamment en ce qui concerne la vérification du respect, soient adéquates pour prévenir, atténuer, faire cesser ou réduire au minimum l'ampleur de l'incidence négative. »¹²¹ Nous pouvons dès à présent observer le faible nombre de cas où la responsabilité civile d'une entreprise pourra être actionnée ; « si la volonté politique de responsabiliser les entreprises gagne du terrain, la fermeté fait encore défaut. »¹²²

Les administrateurs sont également responsables (art. 25) : « lorsqu'ils s'acquittent de leur obligation d'agir dans le meilleur intérêt de l'entreprise, les administrateurs des entreprises tiennent compte des conséquences de leurs décisions sur les questions de durabilité, y compris, le cas échéant, sur les droits de l'homme, le changement climatique et l'environnement, y compris à court, moyen et long terme ». Cela signifie que « toute décision d'importance devra être accompagnée d'une évaluation préalable de son impact sur les droits de l'homme et l'environnement. »¹²³

Reste à voir les sanctions qui seront adoptées dans le texte final de la directive.

c) Le devoir de vigilance en droit belge

Le 2 avril 2021, la Chambre des représentants de Belgique a déposé¹²⁴ une proposition de loi instaurant un devoir de vigilance et un devoir de responsabilité à charge des entreprises tout au long de leurs chaînes de valeur¹²⁵.

La Fédération des Entreprises de Belgique (VBO FEB, 2021) énonce à cet égard « qu'il serait totalement contre-productif de vouloir anticiper, en Belgique, ce futur cadre européen. Cela créerait une fragmentation accrue du marché intérieur et confronterait nos entreprises à une mosaïque de cadres nationaux non coordonnés. »

Cette proposition de loi ne sera pas analysée dans ce mémoire, dépassant le cadre de notre étude.

¹²¹ *Ibid.*, p.19.

¹²² *Ibid.*, p.245.

¹²³ J.-M. Gollier, « D'un monde sans fin au devoir de vigilance : la voie européenne », *Obs. Bxl.*, 2022/4, pp. 54 et s.

¹²⁴ Les parlementaires à l'origine de ce dépôt sont M. Christophe Lacroix, Mme Vicky Reynaert et M. Malik Ben Achour.

¹²⁵ Proposition de loi instaurant un devoir de vigilance et un devoir de responsabilité à charge des entreprises tout au long de leurs chaînes de valeur, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 1903/001.

Chapitre 4 : Le secteur agroalimentaire, le reporting et le devoir de vigilance

I. Le secteur agroalimentaire en général

Comme l'a suggéré plusieurs études (Buallay, Tuppura cité dans Vitale et al., 2023), pour les questions de durabilité, il est nécessaire de se focaliser sur un secteur en particulier, car « il n'existe pas de solution de durabilité « one size fit all » et chaque industrie a des logistiques complexes et différentes » (Buallay dans Vitale et al., 2023). Pour cette raison, ce mémoire se concentre sur un secteur déterminé, à savoir le secteur (agro)alimentaire.

Le secteur agroalimentaire est, en effet, un secteur clé. En raison d'une population mondiale avoisinant les 8 milliards, et qui atteindra les 9,7 milliards en 2050 (United Nations, s. d.), une certaine pression est exercée sur ce secteur. En effet, la production de nourriture et les ressources doivent être suffisantes pour faire face à la demande croissante, dans un monde où les ressources ne sont pas infinies.

Les gouvernements et organisations non gouvernementales prêtent une attention particulière aux entreprises du secteur agroalimentaire en raison de l'effet que leur production a, ou peut avoir, sur les ressources naturelles et sur les communautés. En effet, la durabilité se doit d'être une préoccupation importante pour ce secteur, étant un « utilisateur important de la terre, de l'eau et d'autres ressources » (Topp-Becker & Ellis, 2017). En outre, la Task Force on Climate-related Financial Disclosures (2017) a épinglé quatre secteurs à fort enjeu environnemental, ayant une grande exposition aux risques découlant des émissions de gaz à effet de serre, de l'énergie et de l'eau : le secteur de l'énergie, celui du transport, celui de la construction et le secteur agroalimentaire (« agriculture, food and forest products »). Ce secteur est également porteur de plusieurs préoccupations sociales. Entre autres, le secteur de l'agriculture détient le plus haut pourcentage de travail des enfants (en 2017, 71 % ou 108 millions d'enfants, chiffres mondiaux) (International Labour Office, 2017) et les conditions de travail y sont souvent précaires (Küchler et al., 2021).

Les parties prenantes d'une entreprise portent également de plus en plus d'attention à sa durabilité. Lors d'une enquête¹²⁶ réalisée en France (GreenFlex, 2021), sur une liste de 10 acteurs, les répondants ont indiqué que les trois acteurs ayant la plus grande responsabilité d'agir en faveur de la consommation responsable sont la grande distribution (85 %), les entreprises (85 %) et l'État (84 %). Les entreprises du secteur agroalimentaire étant particulièrement sensibles à l'opinion publique, cela a poussé certaines d'entre elles à considérer d'intégrer, dans leur stratégie d'entreprises, certaines mesures prenant en compte des questions sociales, environnementales et éthiques en collaboration avec les parties prenantes (Lombardi et al., 2015). De plus, le secteur agroalimentaire étant un des secteurs les plus polluants au monde, il est par conséquent important pour ces entreprises de « se dédouaner et contribuer au maintien de leur image et de celle de leurs produits » (Rivière-Giordano & Giordano-Spring, 2011). Les consommateurs soutiennent le choix des entreprises vers plus de durabilité, en témoignant « les différents mouvements alternatifs qui préfèrent des choix plus responsables » (Conca et al., 2021).

La pression exercée par les parties prenantes n'est cependant pas la seule raison expliquant l'attention portée par les entreprises à la durabilité. Cela s'explique également par la perspective d'« une amélioration de la réputation, de capacités accrues de gestion des risques, ainsi [que d'une] réduction des coûts et une augmentation des revenus » (Accenture¹²⁷ cité dans Topp-Becker & Ellis, 2017).

¹²⁶ 1 008 répondants à cette enquête.

¹²⁷ Le document n'est plus disponible.

II. L'industrie (agro)alimentaire

Le secteur agroalimentaire étant un secteur vaste et dont les préoccupations peuvent être différentes et même divergentes, nous avons choisi de nous concentrer sur l'industrie agroalimentaire ou alimentaire. Alimento¹²⁸ (s. d.) en énonce cette définition : « l'industrie alimentaire transforme ou conditionne l'eau, les produits issus de l'agriculture et de la pêche, certaines matières minérales ou encore de synthèse, en aliments propres à la consommation de l'homme ou de l'animal ».

L'industrie alimentaire est elle-même éclectique puisque la Fevia¹²⁹ représente 27 secteurs différents.

Il s'agit d'un secteur particulièrement important en Belgique, puisqu'il représente 20,5 % du chiffre d'affaires total (Fevia, s. d.) et est le secteur industriel le plus grand de Belgique. Il est principalement composé de PME. En effet, 96 % des employeurs occupent moins de 100 travailleurs (Fevia, s. d.). Sa rentabilité est particulièrement faible : seulement 2,8 % (Fevia, s. d.)

III. Le reporting de durabilité et la CSRD dans ce secteur

La question de la durabilité du secteur agroalimentaire a d'abord été posée où se situe la majorité des impacts (environ 65 % (European Commission, s. d.)), c'est-à-dire en amont, au stade de la production agricole. Il est cependant nécessaire que l'ensemble de la chaîne de valeur se pose le problème de la durabilité, « depuis la production agricole jusqu'à la consommation en passant par la transformation, la distribution, la commercialisation, la restauration » (Petit, 2017). « Un réel changement des modes de fonctionnements et de coordination entre les acteurs de la chaîne de valeur est requis » (Petit, 2017).

Une autre difficulté se situe dans le fait que les activités des partenaires ou des fournisseurs locaux ne sont pas directement supervisées par l'entreprise : elles représentent donc des risques potentiels (Petit, 2017). Petit (2017) ajoute que « la promotion de la transparence au sein de la chaîne d'approvisionnement via le reporting et une meilleure traçabilité peut aider les entreprises à identifier et à améliorer les zones à haut risque ou *hotspots*. »

Dès lors, il est nécessaire que la question de durabilité « soit traitée de manière intégrée depuis la production des matières premières jusqu'à la mise en marché des produits auprès du consommateur, même s'il existe a priori des disparités entre l'amont et l'aval » (Petit, 2017).

En 2015, les émissions de gaz à effet de serre de l'intégralité du secteur agroalimentaire (de la production à la consommation) représentaient 34 % des émissions totales de gaz à effet de serre (Crippa et al., 2021). Les émissions de ce secteur sont tellement importantes que, même si l'utilisation des énergies fossiles était immédiatement stoppée, il ne serait de toute manière pas possible d'atteindre les objectifs de l'Accord de Paris. Cela est uniquement possible si des changements sont apportés au secteur agroalimentaire (Clark et al., 2020). La CSRD exige des entreprises une plus grande transparence, entre autres en ce qui concerne le suivi et le reporting des émissions de gaz à effet de serre « *Scope 3* » (Nutritics, s. d.) Le « *Scope 3* » fait référence aux émissions indirectes « autres », liées à la chaîne de valeur, en amont ou en aval¹³⁰. Ce type d'émission de gaz à effet de serre compte pour

¹²⁸ « Alimento regroupe les services sectoriels gérés par les partenaires sociaux qui sont proposés aux travailleurs et aux employeurs de l'industrie alimentaire » (alimento.be)

¹²⁹ La Fevia est la fédération de l'industrie alimentaire belge.

¹³⁰ Il comprend 16 catégories : « 1) Biens et services achetés (y compris, s'ils sont déclarés, l'utilisation des terres et le changement d'affectation des terres), 2) Biens d'équipement, 3) Activités liées aux combustibles et à l'énergie 4) Transport et distribution en amont, 5) Déchets générés dans le cadre des activités, 6) Voyages d'affaires, 7) Trajets domicile-travail des employés, 8) Actifs loués en amont, 9) Transport et distribution en aval, 10) Transformation des produits vendus, 11) Utilisation des produits vendus, 12) Traitement de fin de vie des

88 % des émissions totales rapportées par les 50 plus grandes entreprises productrices de l'industrie alimentaire (Hansen et al., 2022).

La Fevia souligne qu'il est important que les entreprises du secteur agroalimentaire soient bien préparées à ce nouveau cadre juridique (c'est-à-dire la CSRD et la CSDDD). En effet, en plus d'être une obligation légale, celui-ci « crée des opportunités commerciales sur un marché où la durabilité prend de plus en plus d'importance » (Fevia, 2022a). En effet, « les consommateurs et les travailleurs privilégient de plus en plus les entreprises et produits qui tiennent compte de l'impact social et environnemental de leurs activités » (Fevia, 2022b) et les entreprises alimentaires le remarquent déjà actuellement, car elles reçoivent de nombreuses questions concernant l'impact potentiel de leur production sur les personnes et l'environnement.

Le reporting de durabilité apporte également des opportunités : « les entreprises peuvent mieux s'aligner sur les besoins des consommateurs, investir dans leurs relations avec les fournisseurs ou améliorer la chaîne d'approvisionnement » (Fevia, 2023c).

Certaines entreprises européennes craignent pour leur compétitivité par rapport au reste du monde, étant soumises à des règles plus strictes. Saskia Bricmont (députée européenne), dans une interview accordée à la Fevia, énonce que « les normes de durabilité peuvent être perçues comme un frein, mais constitueront en réalité, sur le long terme, un bénéfice » (Fevia, 2023b). Elle souligne également les effets extraterritoriaux de ces directives.

IV. Le devoir de vigilance et la CSDDD dans ce secteur

Bien que la CSDDD n'en soit qu'au stade de la proposition, de plus en plus d'entreprises belges de l'industrie alimentaire sont dès à présent confrontées au devoir de vigilance, que cela soit une conséquence des exigences du marché (particulièrement via le secteur du commerce) ou de demandes du secteur financier (Verbrugge et al., 2022).

Notons également que l'industrie alimentaire fait partie des secteurs considérés comme « à fort impact » pour la CSDDD par l'art. 2, §1, b, ii (« la fabrication de produits alimentaires [...], de denrées alimentaires et de boissons »). Les conditions de chiffre d'affaires net et de salariés sont dès lors réduites (40 000 000 € au niveau mondial, 250 salariés contre 150 000 000 €, 500 salariés pour les entreprises n'appartenant pas aux secteurs « à fort impact »), ce qui aura pour conséquence que de plus petites entreprises devront respecter les obligations imposées par la directive. Ce devoir de vigilance serait cependant « mieux ciblé, axé sur les incidences négatives graves » (considérant 21).

Le nombre de maillons que compte la filière alimentaire complique l'analyse nécessaire au devoir de vigilance, puisqu'il existe des préoccupations spécifiques pour chacun de ceux-ci. Cette difficulté s'est accrue à la suite de la globalisation des marchés de ces dernières décennies, « les chaînes de valeur [s'étant] en outre considérablement allongées et donc intensifiées, spécialisées » (Petit, 2017). Les entreprises ne peuvent, en outre, se limiter à examiner les risques chez leurs fournisseurs directs. Il est nécessaire qu'elles portent également l'attention nécessaire à ceux se situant plus bas dans la chaîne.

Les risques dans l'industrie alimentaire sont divers. Ils se situent majoritairement aux premiers stades de la chaîne alimentaire et dans les pays hors de l'UE (Verbrugge et al., 2022), ce qui peut induire une chaîne de valeur moins transparente et compliquer les pratiques d'une entreprise nécessaires au devoir de vigilance. Nous pouvons identifier, comme principaux risques, le travail des enfants, la déforestation, les mauvaises conditions des travailleurs migrants dans l'horticulture européenne, l'utilisation excessive d'eau dans les zones arides ou l'exposition fréquente aux pesticides dans les

produits vendus, 13) Actifs loués en aval, 14) Franchises, 15) Investissements, 16) Autres » (WBCSD, 2004, cité par Hansen et al., 2022).

plantations tropicales (Verbrugge et al., 2022). Les annexes 1 et 2 fournissent, respectivement pour les êtres humains et pour l'environnement, une liste plus exhaustive des risques pouvant apparaître dans l'industrie alimentaire.

Il est possible d'identifier trois causes structurelles de ces risques (Verbrugge et al., 2022) :

- Facteurs géographiques : les cultures tropicales, notamment, se situent dans des pays où le respect de la législation environnementale et du travail est médiocre.
- Organisation du processus de production : l'industrie alimentaire comporte fréquemment, dans sa chaîne de valeur, des activités à forte intensité de main-d'œuvre et des activités saisonnières, qui sont les activités les plus risquées en termes de droits de l'homme, faisant souvent appel à une main-d'œuvre bon marché et à des travailleurs migrants.
- Structure de la chaîne d'approvisionnement : les chaînes d'approvisionnement de l'industrie alimentaire impliquent de nombreux acteurs et intermédiaires, ce qui en diminue la transparence. En outre, les risques sont souvent la conséquence de pressions (en termes de prix, de qualité, de temps, etc.) exercées par des acteurs puissants de la chaîne alimentaire. Pour faire face à ces pressions, les fournisseurs seront souvent contraints de réduire les coûts de main-d'œuvre ou les mesures environnementales, ou d'accroître la pression sur leurs propres fournisseurs.

La Fevia a mis en place un « réseau apprenant en matière de devoir de diligence », permettant de « préparer ses membres à ce nouveau défi » (Fevia, 2022a) qu'est la CSDDD.

La Fevia (2023a) souligne également que le devoir de vigilance est « un défi commun au secteur agroalimentaire et au secteur de la grande distribution, qui peut être relevé en partenariat ».

Chapitre 5 : Synthèse

À la suite des enseignements théoriques, les points d'attention suivants peuvent être épinglés (figures 4, 5 et 6).

Pour la durabilité en général :

- Pour les questions de durabilité, il est nécessaire de se focaliser sur un secteur en particulier car chaque industrie est différente.
- Une certaine pression est exercée sur le secteur agroalimentaire, en raison de la croissance de la population et de l'effet de sa production sur les ressources naturelles et les communautés.
- Les parties prenantes exercent également une certaine pression sur ce secteur, celui-ci étant un des plus polluants au monde.
- Il existe certains avantages à porter attention à la durabilité : amélioration de la réputation, gestion des risques, réduction des coûts et augmentation des revenus.
- De nombreuses nouvelles obligations pèsent ou vont peser sur les entreprises, à la suite des initiatives législatives liées au Pacte vert pour l'Europe.
- Les PME font face à des difficultés supplémentaires, n'ayant pas les mêmes ressources.

Figure 4 - points d'attention pour la durabilité en général

Pour la CSRD :

- Le reporting de durabilité tend à augmenter le niveau de transparence en ce qui concerne les activités de l'entreprise.
- La NFRD impose aux grandes entreprises cotées de rapporter leurs performances extra-financières. Les grandes entreprises non cotées n'en ont actuellement pas l'obligation, mais devront le faire pour l'année financière 2024.
- Aucun standard de reporting n'a été imposé pour la NFRD. La CSRD impose l'utilisation des « normes européennes de reporting de durabilité ».
- Même si la majorité des impacts se trouve au stade de la production agricole, il est nécessaire que l'ensemble de la chaîne de valeur se mobilise.
- Le secteur agroalimentaire émet 1/3 du gaz à effet de serre mondial. La CSRD exige le suivi et le reporting de celui-ci.
- Les entreprises reçoivent des questions sur l'impact de leur production sur les personnes et l'environnement.
- Le reporting apporte des opportunités : il peut aider les entreprises à identifier les zones à haut risque de leur chaîne de valeur, permettant d'améliorer celle-ci, mais aussi de s'aligner sur les besoins des consommateurs et de créer de la confiance avec ceux-ci.

Figure 5 - points d'attention pour la CSRD

Pour la CS3D :

- Un faible nombre d'entreprises mettent en place volontairement des procédures de diligence raisonnable.
- De nombreuses entreprises de l'industrie alimentaire sont dès à présent confrontées au devoir de vigilance, en raison d'exigences du marché ou de demandes du secteur financier.
- L'industrie alimentaire fait partie des secteurs à fort impact de la CS3D.
- Les entreprises peuvent rencontrer de nombreuses difficultés, les chaînes de valeur dans l'industrie alimentaire comportant de nombreux maillons, situés dans et hors de l'UE : manque de clarté juridique, manque d'information et coûts importants.
- Les risques se situent majoritairement aux premiers stades de la chaîne alimentaire et dans les pays hors de l'Union européenne.

Figure 6 - points d'attention pour la CS3D

Partie empirique

Chapitre 6 : Méthodologie

I. Choix d'une analyse qualitative

Pour cette partie empirique, afin de répondre à notre question de recherche « quels sont les sentiments et les pratiques adoptées par les entreprises de l'industrie alimentaire belge pour se conformer à la CSRD et à la CS3D ? », le choix s'est porté sur une analyse qualitative, dans une démarche inductive.

En effet, la directive CSRD ayant été adoptée récemment et n'étant pas encore transposée dans les États membres, et la CS3D n'en étant qu'au stade de proposition de directive, une analyse quantitative n'aurait pas permis de fournir des réponses à nos hypothèses de manière efficace. De plus, en raison du champ d'application des deux directives, les répondants sont des grandes entreprises, cotées ou non, de l'industrie alimentaire. Celles-ci ne sont pas nombreuses en Belgique et obtenir une réponse de leur part peut s'avérer difficile. Une analyse quantitative n'aurait donc pas permis de fournir une représentativité suffisante.

II. Sélection des répondants

a) Fédération de l'Industrie alimentaire belge (Fevia)

Un premier entretien a été mené avec la Fevia. Le but de cet entretien était d'avoir une vue d'ensemble sur l'industrie agroalimentaire.

b) Union wallonne des entreprises (UWE)

Un second entretien a été mené avec l'Union wallonne des entreprises (ci-après : UWE), permettant d'avoir une vue d'ensemble sur les entreprises wallonnes, qu'importe leur secteur.

c) Entreprises

Les entretiens suivants ont été menés avec diverses entreprises de l'industrie alimentaire. Celles-ci ont été sélectionnées en fonction de leur taille, le champ d'application des directives étant les grandes entreprises.

Pour ce faire, la base de données Food.be a été consultée. Les données des entreprises ont ensuite été examinées en utilisant la base de données Bel-first afin de repérer les entreprises excédant les critères d'assujettissement à la CSRD¹³¹.

Il était également nécessaire de rencontrer des répondants tant des grandes entreprises cotées que des grandes entreprises non cotées. En effet, les grandes entreprises cotées étaient déjà visées par le champ d'application de la NFRD, ce qui permet d'obtenir une perspective supplémentaire. Celles-ci ont été recensées en utilisant une liste des entreprises cotées sur la bourse de Bruxelles¹³².

¹³¹ Pour rappel, pour qu'une entreprise soit assujettie à la CSRD, elle doit excéder 2 des 3 seuils suivants : plus de 250 employés, plus de 34 millions de chiffre d'affaires et plus de 17 millions d'actif.

¹³² <https://www.boursier.com/actions/bruxelles>.

Ensuite, afin de contacter les entreprises correspondant à ces critères, nous avons consulté le réseau social LinkedIn afin de connaître la personne chargée de la durabilité. Ces personnes ont ensuite été contactées au moyen d'un courriel envoyé à leur adresse professionnelle.

Sur les 24 entreprises contactées, 9 ont accepté de réaliser l'interview et 15 n'ont pas répondu, malgré les multiples rappels. Ces résultats sont présentés à la figure 7.

Les PME cotées sont également visées par le champ d'application de la CSRD. 1 seule PME cotée a été relevée dans l'industrie agroalimentaire. Une interview avec celle-ci n'a pas été possible, nos multiples tentatives de contact ayant échoué.

Entreprise :	Taille de l'entreprise :	Statut :
AB inBev	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Bières de Chimay	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Biscuits Delacre	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Charles Liégeois	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Corman	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Danone	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Food n'Joy	PME cotée (<i>devoir de vigilance volontaire</i>)	Sans réponse
Greenyard	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Inex	Grande entreprise cotée	Sans réponse
La chocolaterie Galler	PME cotée (<i>reporting volontaire</i>)	Sans réponse
La Lorraine Bakery Group	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Leonidas	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Lotus	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Materne	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Miko	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Mora	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Nestlé	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Newtree	PME cotée	Sans réponse
Puratos	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Sipef	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Soubry	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Spadel	Grande entreprise cotée	Interview acceptée
Ter Beke	Grande entreprise cotée	Sans réponse
Vandemoortele	Grande entreprise cotée	Interview acceptée

Figure 7 - ensemble des entreprises contactées

Les entreprises interviewées peuvent être classées comme suit :

1) Classement en fonction du champ d'application des directives

CSRD CSDDD	Année 2025 (FY 2024) → grandes entreprises soumises à la NFRD (cotées)	Année 2026 (FY 2025) → grandes entreprises non-soumises à la NFRD (cotées)
2 ans après l'entrée en vigueur	Greenyard Vandemoortele ¹³³ Lotus Sipef AB inBev	La Lorraine Bakery Group Puratos
4 ans après l'entrée en vigueur (secteur sensible)		Leonidas
Non soumis (en l'état)		Spadel

Figure 8 - classement en fonction du champ d'application des directives

2) Classement en fonction des personnes interviewées dans l'entreprise

Entreprise	Fonction du répondant
Leonidas	Conseiller légal
La Lorraine Bakery Group	Sustainability program manager
Greenyard	Corporate Business Development Manager
Vandemoortele	Sustainability Officer
Lotus	Group ESG Project Manager
SIPEF	Chief Operating Officer
AB inBev	Global ESG Director Engagement and Reporting
Spadel	Corporate Social Responsibility Manager
Puratos	Group Sustainability Manager

Figure 9 - classement en fonction des personnes interviewées dans l'entreprise

¹³³ Bien que les actions de cette société ne soient pas cotées en bourse, cette entreprise est considérée comme une entité d'intérêt public au sens du droit belge car celle-ci a émis des obligations au sens de l'article 1:12, 2°, du Code des sociétés et des associations.

3) Classement en fonction du sous-secteur

Entreprise	Sous-secteur
Leonidas	Chocolat et produits chocolatés
La Lorraine Bakery Group	Boulangerie et pâtisserie
Greenyard	Fruits et légumes
Vandemoortele	Huiles et graisses
Lotus	Biscuits
SIPEF	Huiles et graisses
AB inBev	Bières et boissons alcoolisées
Spadel	Boissons non alcoolisées
Puratos	Ingrédients

Figure 10 - classement en fonction du sous-secteur

III. Entretiens semi-directifs au moyen de questionnaires

Pour permettre l'analyse qualitative, des entretiens semi-directifs, en ligne, ont été menés en utilisant un questionnaire. Trois questionnaires différents ont été réalisés, contenant des questions tant sur le reporting de durabilité que sur le devoir de vigilance :

- Un questionnaire en anglais destiné à une employée de la Fevia (annexe 3) ;
- Un questionnaire en français destiné à un employé de l'UWE (annexe 4) ;
- Un questionnaire, en français (annexe 5) et en anglais (annexe 6), destiné aux entreprises interviewées.

Il comprend une première question afin de savoir si le répondant connaît la CSRD et la CS3D. Dans la négative, une brève explication sur celles-ci, ainsi que sur l'année où son entreprise devra s'y conformer (dans le cas de la CSRD) lui est fournie.

Les questions suivantes sont généralement largement exprimées, permettant l'émergence d'éléments non anticipés.

En raison de la pression concernant la durabilité exercée sur l'industrie alimentaire et des difficultés que les entreprises peuvent éprouver, la question de leur sentiment par rapport à la CSRD et la CS3D leur est posée.

Étant nécessaire de se focaliser sur un secteur en particulier et l'industrie alimentaire faisant partie des secteurs à fort impact de la CS3D, nous essayons ensuite de savoir si les répondants voient des difficultés particulières concernant ces directives dans l'industrie alimentaire.

Il a été pointé, dans la partie théorique, que les entreprises reçoivent des questions sur leur durabilité ; nous tentons de voir si cela peut être confirmé pour les répondants.

Pour la CSRD, nous nous interrogeons ensuite sur les habitudes de reporting des entreprises, certaines étant assujetties à la NFRD et d'autres faisant potentiellement un tel rapport volontairement, en raison des opportunités qu'il peut apporter.

Pour la CS3D, la partie théorique nous enseigne que peu d'entreprises mettent en place volontairement des procédures de diligence raisonnable. Nous tentons de voir ce qu'il en est pour les répondants.

Enfin, nous évaluons si les entreprises mettent déjà en place des dispositifs pour s'y conformer.

Notons que les questionnaires destinés à la Fevia et à l'UWE ont été rédigés avec la même approche, généralisée à l'ensemble des entreprises les concernant.

IV. Limites

Le nombre d'entretiens réalisés ne permet pas d'obtenir une saturation des données. Cette analyse qualitative n'a donc pour but que de refléter le ressenti et les pratiques instaurées dans certaines entreprises. Elle n'a aucunement vocation à être généralisée à l'ensemble de l'industrie alimentaire. Elle permet tout au plus de refléter certaines tendances.

De plus, il est possible que les entreprises ayant accepté de répondre à l'interview soient celles qui ont connaissance des directives et qui ont déjà pris des mesures pour s'y conformer. Les entreprises n'en ayant pas connaissance ou ne s'y conformant pas ne souhaitent probablement pas s'exprimer les concernant.

En outre, les entreprises répondantes sont des (très) grosses entreprises. Des résultats différents seraient probablement obtenus pour de plus petites entreprises. Ces dernières sont également plus compliquées à contacter car, comme nous le verrons, elles ne disposent pas toujours d'une personne dédiée aux questions de durabilité. Il est donc difficile de trouver la personne adéquate.

Chapitre 7 : analyse des résultats des interviews

Les résultats des entretiens avec les entreprises sont anonymisés.

Des citations des entretiens avec la Fevia, l'UWE et les entreprises, classées par thèmes, peuvent être retrouvées à l'annexe 7.

I. Concernant la CSRD et la CS3D

a) Considérations communes

La Fevia énonce d'abord que la durabilité est un élément clé pour l'industrie alimentaire et qu'elle supporte ces 2 directives.

L'UWE commence l'entretien en rappelant que le tissu économique de la Belgique est composé à 99,4 % de PME (entre 0 et 250 personnes)¹³⁴. Cet élément est à prendre en considération dans l'analyse de ses réponses, se focalisant davantage sur les PME que les grandes entreprises.

L'UWE énonce que **les PME ne se sentent pas vraiment concernées par les directives européennes** ; elles sont conscientes qu'elles vont devoir s'y conformer à un moment donné, mais, pour le répondant, les grandes entreprises sont les principales concernées. Il énonce également que cet aspect de reporting de durabilité et de devoir de vigilance n'est pas fréquemment mis en place. L'élément déclencheur survient lorsqu'une entreprise est amenée à **structurer sa stratégie**, ce qui l'incite à mesurer divers indicateurs.

b) Difficultés communes

La première préoccupation envisagée par la Fevia est le **besoin d'harmonisation entre la CSRD et la CS3D**. D'après elle, la solution optimale serait la possibilité de faire un seul rapport associant les exigences des deux directives, les données étant publiées une seule fois. En effet, il énonce que les entreprises craignent de ne plus avoir le temps pour se consacrer à leur *core business*. Cette préoccupation est encore plus importante pour les PME puisqu'elles n'ont **pas nécessairement le temps, les connaissances et les moyens de mettre en œuvre des procédés** pour se conformer à ces deux directives.

De plus, la Fevia énonce qu'il est important que ce procédé soit **le plus rationalisé possible**, que les données à rapporter soient claires et définies. Elle énonce qu'il n'est de plus pas très clair de savoir ce qui est attendu, pour la CSRD et la CS3D, ni de savoir s'il y a une hiérarchie entre la CSRD et la CS3D.

La principale difficulté énoncée par l'UWE concerne la **collecte des données**. Il est complexe de donner des preuves concrètes et de fournir des données précises. Il est nécessaire de mesurer des données, ce qui nécessite de trouver la bonne méthode pour le faire. Les entreprises qui le font déjà le font par anticipation, mais toutes les entreprises n'anticipent pas.

c) Personnes en charge de la CSRD et de la CS3D

Pour l'UWE, il est très rare de voir une personne uniquement chargée de la durabilité dans les entreprises, car celles-ci n'ont pas les fonds nécessaires. Ce sont fréquemment des **employés** qui vont

¹³⁴ Chiffres vérifiés : au 31 décembre 2021, 99,4% des entreprises employeuses à l'ONSS sont des PME (comptant moins de 250 travailleurs) (SPF Economie, 2022).

s'occuper des obligations de durabilité **en plus de leur fonction de base**. Le répondant énonce également qu'il ne voit pas vraiment de tendance concernant la fonction de base de ces personnes. On peut épingler les fonctions de marketing et de ressources humaines, mais toute autre fonction peut en avoir la charge.

Pour la Fevia, il lui est apparu de façon claire, lors du « réseau apprenant en matière de devoir de diligence », que cette charge est rarement assumée par une seule personne. Il est vrai qu'il existe souvent, dans une entreprise, une personne en charge de l'organisation et de la collecte des données. Cette personne est fréquemment, dans les plus grosses entreprises, manager en durabilité. Dans les plus petites entreprises, il s'agit d'une personne qui a un intérêt personnel dans la durabilité et qui appartient fréquemment au département qualité, approvisionnement ou encore des ressources humaines¹³⁵. Il est également à noter qu'il s'agit vraiment d'un **processus d'apprentissage**, et ce même pour les personnes ayant de l'expertise dans ce domaine ; mais l'expertise et la connaissance devant être partagées dans l'ensemble de l'entreprise, il est important d'acquérir une autre façon de penser. Il est donc souvent institué un **petit groupe de personnes appartenant à divers départements**, qui sera chargé de réaliser le reporting de durabilité et le devoir de vigilance.

Un répondant d'une entreprise non cotée énonce que « pour toutes les questions de durabilité, c'est un **travail d'équipe** : engager une personne pour cela a un coût trop important, ce budget n'est présent que dans les très grosses entreprises. Il est nécessaire d'y avoir un équilibre entre les obligations légales et le fonctionnement interne ».

L'ensemble des autres répondants énonce que le **département de durabilité** sera responsable de la CSRD et de la CS3D. Un des répondants énonce qu'il existe, en outre, dans son entreprise, un responsable de la durabilité pour chaque pays, qui sera responsable de l'opérationnalisation.

Trois répondants énoncent également que le **département juridique** joue un rôle important et un autre travaille avec une agence légale « pour aider à l'interprétation des standards, qui ne sont pas toujours très clairs ».

Un autre répondant énonce que les questions de durabilité incluent tous les départements.

Pour la CSRD

Quatre répondants font (ou feront) également appel à **des consultants extérieurs**.

Dans quatre entreprises, le département de durabilité occupe le rôle de « **coordinateur** » :

- Un répondant mentionne qu'il prépare un guide de conformité et que, dans le futur, cela sera de la responsabilité du « *group reporting director* ».
- Un répondant énonce qu'il y aura également un responsable de la durabilité pour chaque pays, responsable de l'opérationnalisation.
- Un répondant déclare qu'une personne différente est responsable de chaque livre de normes établies par l'EFRAG et de la collecte des informations nécessaires.
- Dans une autre entreprise, le responsable de la durabilité est également le *Chief Financial Officer* ; « les 2 fonctions dans le reporting sont donc alignées ». Ce même répondant énonce que la CSRD est un « effort conjoint ».

¹³⁵ Le répondant souligne qu'il a été souvent remarqué que les personnes du département des ressources humaines sont souvent les mieux placées puisqu'il existe un aspect social dans la CS3D.

Les autres départements ou fonctions cités, chacun par deux répondants, sont la **communication** et la **finance**.

Un autre répondant mentionne aussi l'équipe de gestion des risques de l'entreprise, en ce qui concerne la qualité des données.

Pour la CS3D

L'ensemble des répondants énonce que **le département des achats ou des approvisionnements** sera aussi impliqué. À cet égard, un répondant mentionne que les personnes en contact avec les clients et les fournisseurs reçoivent des questions de leur part et les rapportent au département de durabilité. Ce n'est pas efficace et il serait nécessaire « de les former pour qu'ils puissent répondre à ces questions par eux-mêmes ». Il précise que la durabilité doit être intégrée dans l'organisation dans son ensemble.

Trois répondants (dont deux des répondants précédents) mentionnent aussi le **département des ressources humaines** (en partie pour la question du respect des droits humains).

Un répondant ajoute, en plus des départements précédents, les « affaires réglementaires » et le service clients.

d) Questions des parties prenantes

L'ensemble des répondants énoncent **recevoir des questions sur la durabilité** de la part de leurs parties prenantes.

Cinq répondants énoncent en recevoir de la part de leurs **clients** ou de leurs consommateurs. Un de ces répondants allègue qu'il reçoit des questions de clients en B2B, mais que concernant les consommateurs (en B2C), il y a un paradoxe : « il y a une incrédulité envers les entreprises ; les consommateurs souhaitent plus d'informations, mais dès que l'information devient plus détaillée, ils ne veulent pas la lire. »

Quatre répondants énoncent recevoir des questions de la part de **banques, d'investisseurs ou de « rating agencies »** (un répondant mentionne, à cet égard, *Sustainanalytics*).

Un autre énonce que ce reporting est dirigé vers l'ensemble des parties prenantes.

D'autres parties prenantes sont également mentionnées : les **fournisseurs** (par 2 répondants) et les **ONG** (par 1 répondant).

e) Synthèse

Ces informations peuvent être synthétisées comme suit (figure 11).

- ⇒ Les PME se sentent moins concernées par les directives européennes. L'élément déclencheur du reporting de durabilité et du devoir de vigilance survient lorsqu'une entreprise structure sa stratégie.
- ⇒ Il existe un besoin d'harmonisation entre la CSRD et la CS3D.
- ⇒ Les entreprises, particulièrement les PME, n'ont pas nécessairement le temps, les connaissances et les moyens de mettre en œuvre des procédés pour se conformer à ces deux directives.
- ⇒ Ces procédés doivent être les plus rationalisés possible.
- ⇒ La principale difficulté est la collecte des données.
- ⇒ Les personnes en charge de la durabilité sont fréquemment des employés qui vont s'en charger en plus de leur fonction de base. Dans les plus grandes entreprises, il existe un département de durabilité, qui a le rôle de coordinateur, et un groupe de personnes appartenant à divers départements (juridique, communication, finance, approvisionnement, ressources humaines) est chargé de réaliser le reporting de durabilité et le devoir de vigilance. Certaines entreprises font aussi appel à des consultants extérieurs.
- ⇒ Les entreprises reçoivent des questions sur la durabilité de la part des clients, des banques, des investisseurs, de « rating agencies », de fournisseurs et d'ONG.

Figure 11 - synthèse des résultats concernant la CSRD et la CS3D

II. Concernant la CSRD et le reporting de durabilité

a) Rapportage des performances extra financières

En ce qui concerne les entreprises cotées, celles-ci sont **tenues de rapporter leurs performances extra financières sous la NFRD**. Quatre de ces entreprises le font en utilisant les normes développées par le **GRI**. La 5^e utilise les normes développées par le GRI et cite également les « Objectifs de développement durable » de l'ONU et les recommandations émises par le TCFD.

Un de ces répondants énonce également que son entreprise a commencé à rapporter ses performances extra financières à la suite d'une mauvaise note reçue par *Sustainanalytics*, tandis que l'entreprise faisait déjà de nombreuses actions sur le plan de la durabilité. Ce genre d'indice évalue une entreprise en fonction de ce qu'elle publie, et elle ne publiait pas suffisamment.

En ce qui concerne les entreprises non cotées :

- Une d'entre elles ne rapporte pas ses performances extra financières.
- Les trois autres entreprises **rapportent volontairement** en utilisant les normes développées par le **GRI**.

Une d'entre elles énonce que l'entreprise est certifiée B-Corp, donc qu'elle dispose d'une méthode assez complète de collecte des données et de reporting. Le répondant allègue que la CSRD est la prochaine étape logique.

Un autre répondant énonce que l'entreprise a décidé de rapporter ses informations volontairement, car elle pense que cela peut l'aider à communiquer des informations à travers sa chaîne de valeur.

L'UWE énonce que ce rapport de durabilité émane souvent d'une décision interne de réaliser un bilan annuel de tout ce qui ne concerne pas l'aspect financier, à partager en interne et en externe.

b) Sentiments par rapport au reporting de durabilité

La Fevia énonce qu'elle a moins d'expérience pour le reporting extra financier. En effet, il y avait peu d'entreprises de l'industrie alimentaire qui devaient se conformer à la NFRD et c'étaient de très grandes entreprises qui avaient leur propre équipe légale et de durabilité.

L'ensemble des entreprises s'aligne pour souligner l'utilité d'un tel reporting, lequel apporte une **plus-value**.

Deux répondants énoncent qu'il est utile d'avoir un **document** reprenant toutes les informations de durabilité, **qui peut être envoyé aux parties prenantes**, lorsqu'elles ont des questions.

Deux répondants allèguent que c'est également un outil de promotion, qu'il y a un avantage en termes de **marketing**. L'UWE énonce cependant qu'il faut faire attention à ce que le rapport de durabilité ne soit pas non plus une brochure commerciale : « il doit être construit dans une autre approche. »

Deux répondants exposent que ce reporting permet de **rationaliser la stratégie au sein de l'entreprise**, d'avoir une vision plus globale de son fonctionnement et de « remarquer des éléments pouvant être améliorés dans l'entreprise ».

Un répondant remarque que ce document permet de **comparer** l'entreprise avec les autres entreprises actives dans le même secteur.

Un répondant énonce que cela permet également **d'attirer de nouveaux candidats** ; il a remarqué que « de plus en plus de personnes sont intéressées pour venir travailler chez nous en raison de ce qu'ils ont lu dans le rapport de durabilité. »

Un répondant énonce que « même si on ne peut pas faire une corrélation directe entre la **durabilité financière** et la durabilité en tant que telle, il y a un **impact**. »

Un répondant estime qu'il s'agit cependant d'une **charge de travail supplémentaire**. L'UWE confirme, en énonçant qu'il peut être compliqué, pour les entreprises qui débutent en matière de développement durable, de structurer ces informations dans un document. Cela rajoute une charge, en plus de toutes les ressources humaines consacrées au projet.

c) Connaissance de la CSRD

L'ensemble des répondants, à l'exception d'un répondant d'une entreprise non cotée, énoncent **connaître la CSRD** et déclarent avec exactitude l'année à laquelle ils devront s'y conformer.

d) Sentiments par rapport à la CSRD

Les répondants constatent unanimement que la CSRD comporte des **aspects positifs**. Deux d'entre eux énoncent qu'il s'agit « d'une **opportunité** pour faire en sorte d'être beaucoup plus transparent ». Deux autres affirment que cette directive a été attendue pendant longtemps et qu'elle permet de faire en sorte de « monter le débat à un niveau plus stratégique que jusqu'à présent : on évolue vers une situation où le reporting financier et le reporting de durabilité sont aussi importants. » Un troisième déclare que cette législation est nécessaire pour « être sûr que les choses avancent. » Un quatrième précise qu'il s'agit d'« une législation énorme qui va avoir de très nombreux impacts et mener à de nombreux progrès », puisque « l'objectif est, en fin de compte, d'inciter à l'action dans le domaine ESG par le biais de rapports. Le but du reporting de durabilité n'est pas d'avoir un beau rapport, mais d'avoir des progrès dans les domaines ESG. » Un autre énonce que cette législation permet également de se donner une échéance et d'aller plus vite que si le reporting était fait de manière volontaire : « le processus est piloté par le cadre législatif. »

Le répondant qui ne connaissait pas la CSRD énonce que **toutes les entreprises vont petit à petit s'y mettre**, « comme toujours, c'est les plus gros qui seront les premiers parce qu'ils ont le plus de moyens et le plus de personnel. Et le reste va suivre. » En effet, continue-t-il : « les PME n'anticipent pas longtemps à l'avance, car il peut y avoir des modifications entre la directive européenne et la transposition en droit national, ainsi qu'un certain délai. Les grosses structures anticipent plus. »

Un répondant énonce qu'il est **positif que le champ d'application soit élargi** par rapport à la NFRD. En effet, sous la NFRD, le répondant fournissait de nombreuses informations tandis que ses concurrents ne devaient pas le faire.

Plusieurs répondants soulignent qu'il est positif que le reporting de durabilité soit **homogénéisé**. Cela permet d'éviter que l'entreprise ne rapporte que sur les éléments positifs et pas sur ses comportements qui ont un impact négatif. De plus, un autre répondant énonce que, sous la NFRD, la plupart des entreprises utilisaient les normes du GRI, mais il y avait « des différences parfois énormes concernant le niveau de qualité de ce qui était présenté ».

Un répondant énonce qu'un rapport intégré permet que l'information soit plus structurée et que les rapports soient plus **comparables entre les entreprises**. Cependant, « si toutes les approches sont intégrées dans le rapport, il devient moins lisible pour une personne qui est juste intéressée : le document se destine plus à des spécialistes. »

La Fevia espère que l'impact indirect de la CSRD sera plus faible que celui de la CS3D.

e) Difficultés concernant la CSRD

Plusieurs répondants soulignent le **volume de travail très important**. Un répondant énonce qu'il y a un « véritable déluge de législations » (le répondant fait allusion aux autres législations du Pacte vert pour l'Europe). Un autre répondant énonce à cet égard que celles-ci sont liées indirectement ou directement avec la CSRD. Cela est compliqué, car les « *technical guidance* » de ces autres législations ne sont pas toujours déjà disponibles.

Plusieurs répondants énoncent également que la CSRD est une **législation vaste**, avec de nombreuses obligations, et énormément d'indicateurs sur lesquels il faut rapporter. Il est nécessaire de trouver le **temps pour s'y conformer**. Un répondant énonce que le législateur sous-estime cette charge de travail, car la loi « est écrite pour une entreprise simple et idéale ». L'UWE énonce également ce problème de manque de temps : l'obligation de créer un rapport de reporting de durabilité « va

souvent reposer sur le CEO ou sur deux-trois personnes dans le top management qui sont déjà débordées ». De plus, un rapport de durabilité nécessite de l'anticipation, de nombreuses étapes préparatoires avant la rédaction de celui-ci.

Plusieurs répondants énoncent également qu'il est nécessaire de trouver les **ressources pour s'y conformer**. Un répondant souligne que rapporter sur tous ces indicateurs coûte très cher. Étant donné l'aspect compétitif, il est nécessaire de travailler ensemble au sein des associations professionnelles. La Fevia énonce être préoccupée par le coût des obligations de reporting, particulièrement pour les plus petites entreprises qui n'ont pas l'argent, a contrario des plus grandes entreprises, lesquelles optent pour des cabinets de conseil (tels que les Big4) afin de les aider à se mettre en conformité.

De plus, la difficulté est d'être sûr d'être **en conformité avec l'ensemble de ce qui est demandé**. En outre, il est parfois difficile de savoir où se trouve l'information et d'en être sûre, car les données fournies seront auditées. À cet égard, un autre répondant énonce que cette procédure de *limited assurance* est assez lourde et coûteuse.

De plus, un répondant énonce qu'il est préoccupé par le fait que cette législation n'engendre que « du remplissage de documents en cochant des cases » et non de réelles actions.

Plusieurs répondants énoncent qu'il y a une **certaine incertitude** :

- Deux répondants soulignent qu'ils ne savent pas exactement si toutes les règles s'appliquent à l'égard des entreprises non cotées.
- Un répondant énonce que des conseils ou des lignes directrices seraient les bienvenus.

La Fevia confirme ces incertitudes : elle énonce qu'il est nécessaire de commencer maintenant à récolter les données pour être en mesure de se conformer à la CSRD mais que les entreprises ne savent pas exactement les sujets sur lesquels il sera nécessaire de rapporter leurs performances. En effet, les lignes directrices générales sont volumineuses et celles spécifiques par secteur « ne seront sûrement pas prêtes lorsqu'il faudra faire le reporting ».

L'UWE souligne que la plupart des entreprises ne sont pas au courant de ce qui tombe dans la large appellation de « durabilité ». La plupart des entreprises ne s'arrêtent qu'à l'aspect « environnement ». Il est nécessaire que les entreprises comprennent exactement ce qui est requis, sinon il n'y aura aucun réel engagement, aucun réel travail sur la collecte et l'analyse des données.

Une entreprise énonce qu'il est parfois **compliqué de comprendre ce qu'il faut faire**, c'est la raison pour laquelle elle fait appel à des consultants externes. Il est possible de le faire seul, mais cela prend beaucoup plus de temps et de ressources, il est « nécessaire d'être un expert pour comprendre, seul, complètement la CSRD ».

À l'inverse, deux répondants soulignent qu'ils ont suffisamment d'informations sur ce qu'ils doivent faire, car de **nombreuses initiatives apparaissent** :

- workshop de consultants,
- initiatives de The Shift ou de la Fevia,
- entreprises créant des logiciels de collecte de données.

Ces répondants s'y sentent donc préparés, mais reconnaissent que « beaucoup d'entreprises ne le seront pas, car c'est très complexe. »

Un répondant énonce que la tendance d'avoir un rapport, ne serait-ce qu'interne, était déjà présente avant la CSRD, puisqu'il y avait déjà une certaine pression des instituts financiers ou des

clients à partager certaines informations. Cependant, un reporting externe qui doit être vérifié « est une chose différente, qui prend quelques années ».

Deux répondants énoncent que ce n'est pas tant l'aspect reporting qui est **compliqué**, mais plutôt la **collecte** et la **rationalisation des données**. L'UWE confirme ce point de vue : « le reporting en lui-même n'est pas très complexe, mais la compréhension et la collecte de données qu'il impose l'est, le nombre de personnes mobilisées pour y parvenir complique l'affaire. » Les entreprises répondantes disposent de nombreux sites de production et les informations doivent être fournies par différentes personnes, particulièrement par celles qui travaillent au niveau opérationnel ; il faut donc leur expliquer ce qui est attendu. À cet égard, un de ces répondants mentionne qu'il est nécessaire de faire attention à ce que la définition d'un point de données soit claire et interprétée de la même façon par tout le monde. En effet, pour une même donnée, la façon de la mesurer n'est pas toujours la même en fonction du département.

Un autre répondant souligne une difficulté : les **définitions pour un même data point** (par exemple : la syndicalisation) ne sont pas **les mêmes à travers le monde**. Les données sont disponibles au niveau local, mais sont donc difficiles à obtenir au niveau mondial.

f) Difficultés dans l'industrie alimentaire

L'ensemble des répondants énoncent qu'ils ne voient **pas vraiment de grosses difficultés propres à l'industrie alimentaire**. En effet, plusieurs d'entre eux allèguent que chaque secteur aura ses propres particularités et ses propres standards applicables. Les risques identifiés dans la matrice de matérialité dépendront du secteur et varieront même par sous-secteur.

Plusieurs d'entre eux énoncent également que les difficultés **dépendent plutôt de la maturité et de la taille de l'entreprise**. Un répondant énonce que la plupart des entreprises sont déjà engagées dans la voie du reporting non financier.

Un répondant mentionne une difficulté, commune avec le secteur textile, concernant la grosse fragmentation avec les fournisseurs ce qui rend difficile la collecte des informations pour le Scope 3 au niveau du CO₂, par exemple.

Un répondant déclare également qu'il n'y a pas d'endroit dédié dans le reporting de durabilité afin d'aborder la question de l'agriculture, ce qui peut représenter un défi.

Enfin, un autre répondant énonce que certains secteurs, comme l'industrie chimique, ont déjà beaucoup d'obligations en ce qui concerne les informations à partager. C'est moins le cas pour l'industrie alimentaire. C'est cependant une difficulté partagée avec d'autres secteurs.

g) Mesures prises pour s'y conformer

Deux des entreprises répondantes (non cotées) n'ont pas encore pris de mesures pour se conformer à la CSRD. Une d'entre elles énonce que des organisations sectorielles comme la Fevia ont un rôle important à jouer pour aider les entreprises à mieux comprendre ce qu'elles doivent faire concrètement. Un autre répondant (entreprise non cotée) commence à prendre des mesures.

Un répondant d'une entreprise cotée énonce qu'il « préfère faire de son mieux dès maintenant », sans être totalement transparent, car « la loi laisse aussi le temps aux entreprises de faire en sorte

d'être transparent. » L'UWE confirme : « il est mieux de rédiger un rapport qui n'est pas le plus abouti, mais de s'y conformer, que de ne rédiger aucun rapport ».

Trois entreprises répondantes cotées ont fait une **analyse des écarts** (en anglais, « *gap analysis* ») pour déterminer ce qu'elles doivent faire en plus ou différemment au niveau de leur reporting de durabilité pour se conformer à la CSRD. Une d'entre elles énonce à cet égard que cela permet également d'évaluer la qualité des données, en vue de l'audit. Trois entreprises répondantes non cotées, rapportant déjà leurs performances de durabilité, vont également la faire. Une d'entre elles énonce qu'il n'est pas encore très clair si tous les éléments s'appliquent aux entreprises non cotées ; « la question est de savoir si le travail supplémentaire pour obtenir certaines informations vaut la peine ».

Deux entreprises cotées ont **intégré le rapport de durabilité dans le rapport annuel**. Une autre va l'intégrer cette année.

Deux entreprises cotées énoncent qu'elles ont effectué la **matrice de double matérialité**. Deux répondants (entreprise cotée et entreprise non cotée) énoncent qu'ils vont la faire prochainement.

Une entreprise cotée énonce avoir déjà fait un « pré-check » avec Deloitte pour évaluer si les chiffres de l'entreprise étaient assez robustes et précis, ainsi que **l'audit de *limited assurance*** pour le rapport de 2023. Une autre entreprise cotée énonce, quant à elle, que son entreprise a déjà fait cet audit pour certaines données et que, pour d'autres qui ne sont pas encore totalement prêtes à être assurées, elle effectue un « *readiness assessment* ».

Deux entreprises non cotées envisagent de faire appel à des **consultants extérieurs**.

Une entreprise cotée a également mis en place un « audit trail », un **logiciel** en interne collectant les données, permettant de les consolider et d'en avoir une vue d'ensemble, celles-ci étant validées par le département finance. Un autre répondant énonce rechercher un outil robuste de collecte, permettant de collecter toutes ces informations en peu de temps, car pour l'instant certaines données sont disponibles au niveau local, mais ne sont pas encore consolidées.

Une entreprise cotée examine les différentes normes non spécifiques à un secteur (élaborées par l'EFRAG) et chaque livre est attribué à une personne, qui sera chargée d'évaluer les différents indicateurs.

Une entreprise cotée énonce qu'elle rapporte déjà, concernant les émissions de CO₂, à propos du scope 1 et 2, et que le scope 3 sera intégré dans le rapport de l'année prochaine. Cette même entreprise précise que les divers objectifs sont déjà fixés par des KPI et qu'il reste à évaluer les risques (particulièrement au niveau du climat).

h) Synthèse

Ces informations peuvent être synthétisées comme suit (figure 12).

- ⇒ Les entreprises, cotées ou non, rapportent leurs performances de durabilité, en utilisant les normes développées par le GRI.
- ⇒ Le reporting de durabilité permet d'apporter une plus-value (document regroupant ces informations à envoyer aux parties prenantes, outil marketing, permet de rationaliser la stratégie, permet la comparaison avec les autres entreprises, attire de nouveaux candidats, impact sur la durabilité financière) mais engendre une charge de travail supplémentaire.
- ⇒ Les entreprises ont connaissance de la CSRD.
- ⇒ La CSRD est perçue de façon positive par les entreprises : opportunité, progrès dans les domaines ESG, champ d'application élargi, homogénéisation, comparabilité possible.
- ⇒ Il existe cependant de nombreuses difficultés : volume de travail important, législation vaste, manque de temps et de ressources, assurance des données fournies, incertitude, collecte et rationalisation des données compliquées, définitions différentes pour une même donnée à travers le monde, etc.
- ⇒ Il n'existe pas vraiment de grosses difficultés propres à l'industrie alimentaire. Les difficultés dépendent plutôt de la maturité et de la taille de l'entreprise.
- ⇒ La plupart des entreprises prennent des mesures pour s'y conformer : analyse des écarts, rapport intégré, matrice de double matérialité, audit, logiciel, consultants extérieurs, etc.

Figure 12 - synthèse des résultats concernant la CSRD

III. Concernant la CS3D et le devoir de vigilance

a) Sentiments par rapport au devoir de vigilance

Plusieurs répondants estiment que le devoir de vigilance peut apporter de la **valeur ajoutée**, car il est important de connaître sa chaîne de valeur. Le devoir de vigilance peut aider à **y réduire les risques**, ce qui a pour conséquence qu'elle est plus robuste et plus durable.

La Fevia énonce ensuite qu'un plan de due diligence procure **des avantages commerciaux et stratégiques**, tels que :

- Les gros clients et les détaillants sont plus enclins à travailler avec une entreprise qui a un plan de due diligence bien établi qu'avec un concurrent qui ne fait rien ou ne communique pas à ce propos. En effet, comme ceux-ci devront fournir des informations concernant les acteurs en amont de leur propre chaîne de valeur, ils pourront travailler beaucoup plus rapidement qu'avec une entreprise qui n'a pas encore commencé le devoir de vigilance et qui devra d'abord collecter les données, les analyser, les transférer dans un rapport, etc.
- Le client final montre beaucoup d'intérêt envers la durabilité et a des attentes importantes.
- Montrer qu'une entreprise travaille sur des sujets que les employés trouvent importants peut être un facteur de motivation pour ceux-ci, permettant également d'attirer de nouveaux talents.

- Le plan de due diligence permet de cartographier sa chaîne de valeur, ce qui la rend plus résistante.

b) Connaissance de la CS3D

Sept répondants ont **connaissance** de la CS3D et savent qu'ils tombent sous son champ d'application.

Un répondant, soumis à la CS3D quatre ans après son entrée en vigueur, n'a pas connaissance de cette directive.

Le dernier répondant a connaissance de la CS3D et sait que son entreprise n'est pas directement sous son champ d'application.

L'UWE énonce que le devoir de vigilance est **très peu connu** et l'est moins que le reporting non financier. Lors de discussion avec des entreprises, il entend fréquemment parler de la CSRD pour les obligations de reporting, mais très rarement de la CSDDD ou la CS3D, les entreprises qui le connaissent parleront plutôt de « devoir de vigilance » ou de « due diligence ».

c) Sentiments concernant la CS3D

Plusieurs répondants énoncent qu'ils ont **moins de connaissances sur la CS3D** car elle est plus récente et étant donné son statut légal.

La Fevia énonce que l'ensemble des entreprises de l'industrie agroalimentaire s'aligne pour souligner l'importance de l'objectif de cette proposition.

Plusieurs répondants estiment que cette initiative est positive, car elle va **créer un « level playing field »**¹³⁶ entre toutes les entreprises, devant désormais toutes faire les mêmes investissements. Un autre répondant énonce toutefois qu'en raison du fait que cette législation doit être utilisable pour différents types d'organisation, elle n'est **pas toujours adaptée** « à ce que nous ferions nous-mêmes pour nos besoins ».

Plusieurs répondants pensent que celle-ci constitue « un **bon point de départ** pour avoir une meilleure vue et plus de droits pour les travailleurs ». Elle oblige également à travailler avec la **gestion des risques** mondiale, à développer ces risques à l'extérieur de leurs propres opérations, à travers la chaîne de valeur, à les cartographier et permet de les rattacher à un produit et à un pays.

L'UWE souligne qu'il faut que les entreprises **communiquent de façon fidèle** sur leur situation, pas seulement les éléments positifs, mais aussi les éléments négatifs, en fournissant des indicateurs, des preuves sur leurs actions. Les entreprises ne doivent pas faire des déclarations d'opportunité. De plus, l'UWE énonce qu'il est important de vérifier que les entreprises publient sur des éléments relatifs à leur *core business*, et non uniquement sur leurs bonnes pratiques accessoires à celui-ci.

¹³⁶ Un « level playing field » consiste en une situation qui est juste car tout le monde a les mêmes chances de réussir (Cambridge dictionary, s. d.)

d) Difficultés concernant la CS3D

Cependant, plusieurs répondants estiment que ce qui est attendu des entreprises est **assez vague**. En fin de compte, « la directive pose plus de questions que ce qu'elle ne donne de réponses. » Néanmoins, un autre répondant évoque qu'il existe déjà plusieurs initiatives en Belgique, surtout au sein des associations professionnelles, et qu'il y a également un soutien de l'État. La Fevia énonce à cet égard qu'il est difficile, pour les entreprises, de **comprendre le concept de « due diligence »**. Ce n'est en effet pas un concept connu du grand public, qui pense plutôt à la due diligence au sens de l'audit d'acquisition, très différente de la due diligence de durabilité. De plus, la Fevia mentionne qu'il est difficile pour les entreprises de comprendre la **large portée** de ce concept. La plupart des entreprises se concentrent sur la minimisation des risques dans leurs activités, mais ne se concentrent pas sur ce qui se passe plus en amont dans leur chaîne de valeur, et « c'est un état d'esprit totalement différent. » La Fevia énonce que le processus de « comprendre ce qu'il faut faire » à « réellement implémenter le devoir de vigilance » est long, que chaque entreprise doit l'entreprendre à son propre rythme, en fonction de son temps et de ses ressources.

La Fevia trouve qu'un autre élément manque de clarté : le fait de savoir si l'industrie alimentaire est **considérée comme un secteur à risque**. La Fevia suppose que l'industrie alimentaire en fait partie, car l'UE ne fait généralement pas vraiment la distinction entre « agriculture » et « industrie alimentaire ». De plus, dans d'autres directives européennes, il est compris dans les secteurs à haut risque.

En outre, plusieurs répondants énoncent qu'il existe de **nombreuses initiatives législatives** au niveau européen et qu'il est compliqué de comprendre comment elles s'interconnectent.

Un répondant énonce qu'il voit plus de difficultés pour la CS3D que pour la CSRD. À l'inverse, un autre répondant est moins tracassé par la CS3D que par la CSRD, car l'implémentation est plus lointaine et il a le sentiment que l'impact sera inférieur et que le processus est moins invasif que la CSRD.

Plusieurs répondants énoncent que les obligations instaurées par la CS3D vont entraîner de **nombreux coûts**, en termes de ressources **humaines et économiques**. Les risques à analyser et à documenter sont très nombreux. De plus, un autre répondant expose que l'UE n'a pas du tout pris en considération le fait que certains pays ont des exigences très strictes sur ce qu'il est permis de relater ou non (par exemple, les coordonnées GPS de parcelles).

À cet égard, la Fevia souligne que **l'approbation du management** est un principe clé. En effet, comme un plan de due diligence est coûteux et qu'il est nécessaire d'avoir des personnes dédiées, cette décision doit être approuvée et implémentée dans la stratégie de l'entreprise. Il s'agit en effet « d'une réelle façon de penser ». Elle énonce que si, par exemple, le top management n'est pas convaincu par la due diligence ou ne la comprend pas, elle ne sera jamais implémentée.

Un répondant énonce que cela va représenter un défi et craint que la législation demande trop par rapport à ce qui est actuellement possible, « mais ils doivent être ambitieux, car autrement, les choses ne changent pas ».

De plus, un répondant énonce des préoccupations concernant le **timing**, les informations dans ce genre de situation étant disponibles assez tard alors que « cela prend beaucoup de temps pour modifier les systèmes en interne. » Il peut également y avoir des modifications au niveau national. Il énonce que « nous ne savons pas travailler aussi vite que ce qu'il est attendu. »

Un répondant énonce « qu'il est parfois impossible, de façon pratique, de remplir tout ce qui est demandé et d'être sûr de ces informations. » L'UWE mentionne également qu'il est **difficile de garantir**

que les informations données par les partenaires d'une entreprise soient correctes. Celle-ci énonce qu'il est dès lors nécessaire de **se reposer sur des certifications**, mais ce n'est pas suffisant pour le devoir de vigilance. Un autre répondant énonce à cet égard qu'il ne faut pas « se cacher derrière la certification ». Celle-ci « a certes une valeur, elle contrôle certains points, mais ne permet pas d'exclure tout risque ». Il est nécessaire que l'entreprise fasse elle-même des audits en plus de ceux que ses fournisseurs subissent déjà.

Deux répondants soulignent une faiblesse : il s'agit d'une législation européenne, mais **beaucoup de chaînes de valeur sont plus larges que l'UE**. « Aussi longtemps que le devoir de vigilance est une législation européenne, cela ne va pas changer le monde. Il est seulement possible d'améliorer les choses lorsque ce genre de législation est mondial. » Un autre répondant énonce que ce n'est pas cette directive qui va apporter une solution aux questions de société (par exemple, la rémunération équitable des agriculteurs). « Au final, cela crée un désavantage pour les entreprises européennes par rapport aux autres entreprises ».

Plusieurs répondants énoncent des difficultés au niveau des **fournisseurs**. Un répondant énonce que cette initiative est intéressante, car elle va au-delà des fournisseurs de niveau 1. Un répondant énonce cependant qu'il en a des milliers, il est donc important de comprendre jusqu'où l'entreprise est responsable dans sa chaîne de valeur. Il peut également être compliqué d'obtenir la bonne information de tous les acteurs de celle-ci. Les entreprises vont obliger leurs fournisseurs à travailler d'une certaine façon et à être plus transparents, mais certaines entreprises pourraient être bloquées, n'étant pas suffisamment grandes pour forcer leurs fournisseurs à leur procurer ces données. En effet, l'UWE énonce également qu'il peut être **difficile** de parvenir à **mobiliser l'ensemble des partenaires de la chaîne de valeur** d'une entreprise, particulièrement lorsque la chaîne de valeur est très longue et/ou multi pays. Ce sont des sujets complexes et parfois clivants (l'UWE souligne qu'il peut y avoir des intérêts divergents dans une même chaîne de valeur).

e) Difficultés concernant la CS3D pour les PME

Les organisateurs du « due diligence learning network » de la Fevia revendiquaient d'abord que les PME soient incluses dans le champ d'application de la CS3D puisqu'« il y a peu de différences entre les PME et les plus grosses entreprises ». Ils ont cependant réalisé, après celui-ci, que le devoir de vigilance était **très difficile pour les PME**, car elles manquent de connaissances, de ressources et de temps ; la Fevia énonce que « celles-ci sont amenées à faire des choix qui se porteront généralement sur ce qui est le plus urgent et non sur une directive non adoptée qui leur paraît lointaine. »

La Fevia déclare que les PME ne vont pas être capables de suivre les exigences imposées par la CS3D, à moins d'utiliser des instruments (comme la « due diligence toolbox » proposée par la Fevia) ou que l'UE fournisse des lignes directrices. De plus, elle souligne qu'il est nécessaire qu'il y ait des **règles spécifiques pour les PME** et « qu'il n'est pas raisonnable d'attendre le même niveau de reporting de leur part ». Celles-ci ont besoin que les exigences soient les plus pratiques possible¹³⁷, le procédé optimal étant la check-list. Mais le répondant signale que cette dernière n'est pas suffisante pour la « due diligence » puisqu'il est nécessaire d'analyser les risques et de les minimiser. À cet égard, il est aussi nécessaire que **les plus grandes entreprises soutiennent les plus petites entreprises**. En

¹³⁷ À titre d'illustration, le répondant énonce que la Fevia a créé une « road map de durabilité » qui est particulièrement utile pour les entreprises plus petites puisqu'elles l'utilisent comme exemple en l'implémentant dans leur entreprise.

effet, un risque identifié par la Fevia réside dans le fait que les grandes entreprises pourraient renvoyer la responsabilité au bas de la chaîne de valeur (effet en cascade).

La Fevia énonce qu'une préoccupation importante est **l'effet indirect de la CS3D** : elle estime que l'ensemble des entreprises de l'industrie alimentaire seront indirectement touchées puisque toutes les entreprises livrent à de gros clients ou à de gros détaillants. L'UWE soutient également que **toutes les entreprises seront touchées**, « bien avant que la législation soit imposée aux petites entreprises puisque toutes les petites entreprises se trouvent dans la chaîne de valeur d'une entreprise plus grande ».

f) Difficultés concernant la CS3D dans l'industrie alimentaire

La Fevia énonce qu'elle ne voit **pas vraiment de difficultés propres à l'industrie alimentaire**. Pour elle, à ce stade-ci, les difficultés sont communes à tous les secteurs (manque de clarté et d'harmonisation induisant un travail dans l'incertitude). Une fois que le texte sera adopté, « il y aura probablement des problèmes spécifiques. » Elle souligne tout de même que le devoir de vigilance est compliqué par le fait que l'industrie alimentaire se compose de 27 sous-secteurs et que chacun d'eux a un environnement et des risques très différents. Cette difficulté est exacerbée si l'entreprise est active dans plusieurs sous-secteurs.

L'ensemble des entreprises répondantes s'accorde, quant à elles, pour énoncer qu'il existe **des difficultés propres à l'industrie alimentaire**. Un répondant énonce même qu'il s'agit du secteur où il y aura le plus de difficultés.

Un répondant déclare cependant qu'il y aura des **difficultés dans tous les secteurs**. De plus, un autre soutient qu'il y a déjà des initiatives en place et que les entreprises ne démarrent pas de zéro.

Plusieurs répondants énoncent que les **chaînes de valeur sont fréquemment très longues** dans l'industrie alimentaire, et que les matières premières utilisées viennent souvent du **monde entier**. Il est difficile d'avoir une vue d'ensemble ; un répondant trouve qu'il est parfois même compliqué de connaître l'ensemble des producteurs impliqués pour un seul produit. Un autre énonce qu'il sera donc nécessaire de travailler de façon étroite avec les fournisseurs, mais l'analyse est également difficile pour ces derniers, car « même s'ils ont leurs bureaux en Europe, leurs activités peuvent être localisées à l'autre bout du monde, avec une culture différente et d'autres législations. »

Un autre répondant énonce qu'il est parfois nécessaire, pour une entreprise qui utilise des aliments frais, qu'elle les achète en dernière minute. Ce sont des « **achats spot** », qui n'apparaissent pas toujours dans leur cartographie de la chaîne de valeur. Cela a pour conséquence qu'il est complexe d'avoir une vue sur tous les acteurs de la chaîne dans le même niveau de détail. Il poursuit : « la CS3D énonce qu'il faut se focaliser sur les « relations commerciales bien établies », mais il est nécessaire que la législation n'ait pas l'effet inverse, qu'elle ait comme conséquence de promouvoir ces achats *spot* ».

Un autre répondant explique que, dans son entreprise, chaque site de production utilise des **matières premières locales**, ayant pour conséquence de compliquer la chaîne de valeur.

Un autre répondant énonce que la CS3D se traduira directement en coûts et que l'industrie alimentaire est un secteur avec, traditionnellement, une **marge plus faible** que dans les autres secteurs.

La Fevia allègue qu'il est nécessaire d'avoir des **lignes directrices spécifiques à chaque secteur** : **une solution universelle ne fonctionnera pas**.

g) Mesures prises pour s'y conformer

L'ensemble des répondants (ayant connaissance de la directive) déclarent **prendre des mesures**, plus ou moins importantes, pour s'y conformer.

Un répondant précise à cet égard qu'il s'y prépare déjà, car « même si la CS3D n'est pas encore officiellement d'application », « le marché allemand est déjà en marche et les autres enseignes au niveau européen sont déjà en train de prendre des mesures ». Il énonce qu'il s'agit, en quelque sorte, dans son entreprise, d'une **continuation des mesures qui étaient déjà prises**, « dans un cadre beaucoup plus complet et structuré ». Par exemple, l'entreprise avait déjà des exigences dans les pays à haut risque et à risque moyen d'avoir des certificats complémentaires aux certificats « normaux ». Il continue en précisant qu'il est impossible « d'être totalement prêt le jour où le texte entrera en vigueur ». L'entreprise va établir une feuille de route avec les pays principaux et les risques qu'elle souhaite traiter en premier lieu.

Plusieurs répondants énoncent prendre des mesures pour rendre leur chaîne de valeur plus responsable :

- Un répondant a implémenté un **code de conduite** pour ses fournisseurs.
- Un autre répondant énonce que sa chaîne d'approvisionnement est entièrement et de façon ségréguée **certifiée**, « ce qui signifie qu'il y a de la transparence et de la traçabilité ». Cependant, toutes les certifications ne sont pas reconnues dans l'UE.
- Un autre a **amélioré les contrats** dans sa chaîne de valeur.

Deux répondants déclarent qu'il est nécessaire qu'il y ait **une plateforme centralisatrice**, qui partage les données des différentes entreprises, vers laquelle une entreprise pourra rediriger ses parties prenantes. En effet, « il n'est pas efficace de recevoir plusieurs questionnaires sur différentes plateformes concernant les mêmes informations. » Un des répondants explique qu'Ecovadis y travaille actuellement.

Un répondant énonce que les **organes supérieurs de gouvernance** de l'entreprise ont déjà la **responsabilité** des objectifs de durabilité définis. Un autre répondant énonce avoir le même projet dans son entreprise.

Deux répondants énoncent qu'ils sont en train d'évaluer s'ils ont de bons systèmes de rapportage, mais qu'ils vont probablement devoir créer de **nouveaux systèmes internes ou travailler en collaboration avec une entreprise externe**. À cet égard, un autre énonce utiliser Ecovadis comme outil pour capter les informations dans la chaîne d'approvisionnement.

Un répondant énonce que, pour certaines matières premières clés, des **processus stricts** sont déjà en place. De plus, leurs engagements sont audités par une tierce partie.

Un répondant énonce que l'entreprise collecte déjà beaucoup de données demandées par la directive, mais que celles-ci sont parfois **divisées par départements**, donnant « une mauvaise visibilité à l'intérieur de l'entreprise ».

Un répondant précise que les associations sectorielles sont d'une aide précieuse, aidant les entreprises en suivant ce genre d'initiative.

Le répondant qui n'est pas couvert par le champ d'application énonce que l'entreprise va évaluer si elle s'y conformera de manière volontaire en utilisant une matrice de matérialité : « il est nécessaire de se focaliser sur les domaines dans lesquels nous faisons la différence et les plus importants. » Cependant, l'entreprise travaille déjà avec Ecovadis pour cartographier ses fournisseurs (de niveau 1).

h) Synthèse

Ces informations peuvent être synthétisées comme suit (figure 13).

- ⇒ Le devoir de vigilance peut apporter de la valeur ajoutée, réduire les risques dans la chaîne de valeur et procurer des avantages commerciaux et stratégiques.
- ⇒ La CS3D est moins connue que la CSRD. Les entreprises répondantes en ont connaissance.
- ⇒ Il s'agit d'une initiative positive, qui crée un « *level playing field* » et constitue un bon point de départ. Il est cependant nécessaire que les entreprises communiquent sur leur situation de façon fidèle.
- ⇒ Il existe de nombreuses difficultés concernant la CS3D : législation vague qui manque de clarté, difficulté de comprendre la large portée du concept de due diligence, nombreux coûts, *timing* serré, difficulté de garantir les données fournies par les partenaires, difficulté de mobiliser l'ensemble des partenaires d'une chaîne de valeur longue et multi pays, etc.
- ⇒ Il existe des difficultés supplémentaires pour les PME, qui ne disposent pas des mêmes ressources. Il est nécessaire qu'il y ait des règles spécifiques pour elles et que les plus grandes entreprises les soutiennent.
- ⇒ L'effet indirect de la CS3D sera important : toutes les entreprises seront touchées.
- ⇒ Il existe des difficultés propres à l'industrie alimentaire, en raison de la longueur des chaînes de valeur, des matières premières utilisées et de la marge plus faible que dans d'autres secteurs.
- ⇒ Les entreprises prennent des mesures plus ou moins importantes pour s'y conformer : code de conduite, certification de la chaîne de valeur, responsabilité des organes supérieurs, recherche de systèmes de collecte de données, etc.

Figure 13 - synthèse des résultats concernant la CS3D

Chapitre 8 : Discussion

I. Concernant la CSRD et la CS3D

L'ensemble des répondants reçoivent des questions sur la durabilité de la part de leurs parties prenantes, principalement leurs clients (en B2B), les banques, les investisseurs, les « rating agencies », les fournisseurs et les ONG. Cela renforce les enseignements théoriques.

Ensuite, nouvel élément par rapport à la théorie existante, il existe un besoin d'harmonisation entre la CSRD et la CS3D car les entreprises, particulièrement les PME, n'ont pas nécessairement le temps, les connaissances ni les moyens de mettre en œuvre des procédés pour s'y conformer. Ce procédé doit être le plus rationalisé possible.

En outre, l'étude empirique a permis de montrer que les entreprises de l'industrie alimentaire ne ressentent pas vraiment de grosses difficultés propres à leur secteur, en ce qui concerne la CSRD. Les difficultés dépendent plutôt de la maturité et de la taille de l'entreprise. Il s'agit d'un élément différent de nos attentes, la littérature énonçant ce secteur comme subissant une pression très importante.

A contrario, en ce qui concerne la CS3D, il existe des difficultés propres à l'industrie alimentaire, car les chaînes de valeur sont très longues et mondiales, les achats « spot » sont fréquents pour certains produits frais, certaines entreprises utilisent des matières premières locales pour chacun de leurs sites de production, établi dans différents pays et l'impact des coûts que la CS3D engendrera sera plus important, s'agissant d'un secteur avec une marge plus faible. Il existera cependant des difficultés dans tous les secteurs. Cela permet de renforcer la littérature existante, présentant l'industrie alimentaire comme un secteur à fort impact.

De plus, l'ensemble des répondants, à l'exception d'un, dispose d'un département de durabilité, chargé de la CSRD et de la CS3D et occupant fréquemment le rôle de coordinateur. Les obligations sont souvent prises en charge par plusieurs départements. Pour la CSRD, le département juridique, communication, finance et des consultants extérieurs jouent également un rôle important. Pour la CS3D, le département des achats ou des approvisionnements sera également impliqué. Certains répondants énoncent aussi les départements juridique et des ressources humaines. Nous pouvons donc apporter un élément nouveau : il existe fréquemment une personne chargée de la durabilité *dans les plus grandes entreprises*, les entreprises interviewées n'étant probablement pas représentatives de l'ensemble de l'industrie alimentaire, mais plutôt des très grandes entreprises, car l'UWE énonce qu'il existe rarement une personne uniquement chargée de la durabilité.

II. Concernant la CSRD

Tout d'abord, l'ensemble des répondants des entreprises cotées rapportent leurs performances extra financières en utilisant les normes développées par le GRI et l'ensemble des répondants des entreprises non cotées, à l'exception d'une, les rapportent volontairement en utilisant les mêmes normes. Il existe donc un fort niveau de divulgation dans ces entreprises, élément nouveau par rapport à la littérature existante.

L'ensemble des répondants souligne ensuite l'utilité d'un reporting de durabilité : il permet d'avoir un document à envoyer aux parties prenantes en cas de questions, il s'agit d'un outil marketing, il peut attirer de nouveaux candidats et il permet de rationaliser la stratégie ainsi que la comparaison entre entreprises. Il s'agit cependant d'une charge de travail supplémentaire. Cela permet de confirmer la littérature existante.

Ensuite, l'étude empirique a permis d'ajouter que les très grandes entreprises ont connaissance de la CSRD.

Pour poursuivre, nous pouvons ajouter que les entreprises ont globalement une bonne opinion concernant la CSRD et énoncent qu'elle comporte de nombreux aspects positifs. Celle-ci élargit le champ d'application, homogénéise le reporting de durabilité et permet la comparabilité entre les entreprises. Cependant, des craintes sont émises concernant le volume de travail et les ressources nécessaires (temps et argent). La collecte et la rationalisation des données peuvent s'avérer difficiles. Il est également nécessaire que les définitions pour une même donnée soient les mêmes à travers le monde. Certains énoncent qu'il existe une incertitude ou qu'il est compliqué de comprendre, seul, ce qu'il faut faire. À cet égard, les unions professionnelles (comme la Fevia ou l'UWE) ainsi que les consultants externes ont un rôle important à jouer. Les plus petites entreprises n'ont cependant pas toujours l'argent pour travailler avec ceux-ci, et anticipent moins longtemps à l'avance. Nous pouvons confirmer que les PME font donc face à des difficultés supplémentaires. Nous voyons également qu'il existe une certaine incertitude concernant la CSRD, mais qui n'est pas ressentie par toutes les entreprises, ce qui est différent par rapport à ce à quoi nous aurions pu nous attendre avec la théorie.

En outre, les résultats permettent d'ajouter à la littérature que la majorité des entreprises prennent des mesures pour se conformer à la CSRD : analyse des écarts, rapport intégré dans le rapport annuel, matrice de double matérialité, audit des performances de durabilité, consultants extérieurs, logiciel spécifique, etc. Les entreprises cotées prennent actuellement davantage de mesures que les entreprises non cotées.

III. Concernant la CS3D

L'étude empirique a permis d'ajouter à la littérature que ce devoir de vigilance est perçu comme pouvant apporter de la valeur ajoutée, permettant de réduire les risques dans la chaîne de valeur. Celui-ci permet d'apporter des avantages commerciaux et stratégiques.

Elle a aussi permis d'ajouter que les entreprises avaient connaissance de la CS3D. Cependant, les répondants la connaissent moins que la CSRD.

Ensuite, nous pouvons ajouter que les entreprises considèrent globalement la CS3D de façon positive. Elle crée un « level playing field » et permet de détecter les risques à travers la chaîne de valeur. Toutefois, les entreprises font face à de nombreuses incertitudes, au niveau de la directive, de la large portée du concept, mais aussi de comment la CS3D s'interconnecte avec les autres initiatives européennes. Les répondants émettent également des préoccupations concernant les coûts que cette proposition va engendrer, le timing pour s'y conformer, le nombre de fournisseurs pour lesquels ils sont responsables, la difficulté de mobiliser l'ensemble de la chaîne de valeur et le fait que la CS3D demande des informations trop difficiles à obtenir ou à assurer. Une faiblesse est également énoncée : la directive ne concerne que l'Europe et de nombreuses chaînes de valeur sont plus larges que l'Europe.

Il existe également des difficultés supplémentaires pour les PME : elles manquent de connaissances, de ressources et de temps, il est nécessaire qu'il y ait des règles spécifiques pour les PME et que les plus grandes entreprises les soutiennent. L'effet indirect de la CS3D sera important : toutes les entreprises seront touchées.

Enfin, l'étude empirique démontre que les répondants commencent à prendre des mesures plus ou moins importantes pour se conformer à la CS3D : code de conduite, certification de la chaîne de

valeur, amélioration des contrats, responsabilité des organes supérieurs de gouvernance, etc. Pour certains, il s'agit d'une continuation de mesures déjà prises. Ces résultats sont différents de ce qu'il était attendu en fonction des enseignements théoriques.

Ces résultats sont synthétisés à la figure 14.

Éléments permettant de confirmer la littérature existante :
<ul style="list-style-type: none"> • Les entreprises reçoivent des questions sur la durabilité de la part de leurs parties prenantes. • Les PME font face à des difficultés supplémentaires, n'ayant pas les mêmes ressources et ne pouvant anticiper longtemps à l'avance. • Il existe des difficultés propres à l'industrie alimentaire pour la CS3D. • L'effet indirect de la CS3D sera important : toutes les entreprises seront touchées.
Éléments nouveaux par rapport à la littérature existante :
<ul style="list-style-type: none"> • Il existe un besoin d'harmonisation entre la CSRD et la CS3D : <ul style="list-style-type: none"> ○ Les entreprises n'ont pas nécessairement le temps, les connaissances et les moyens de mettre en œuvre des procédés pour s'y conformer. ○ Ce procédé doit être le plus rationalisé possible. • Il existe fréquemment une personne chargée de la durabilité dans les plus grandes entreprises. • Il existe un fort niveau de rapportage des performances de durabilité dans les plus grandes entreprises de l'industrie alimentaire. • Les grandes entreprises de l'industrie alimentaire ont connaissance de la CSRD. • Les grandes entreprises de l'industrie alimentaire considèrent que la CSRD comporte de nombreux aspects positifs, mais des craintes sont émises concernant le volume de travail et les ressources nécessaires, particulièrement pour la collecte et la rationalisation des données. • Le devoir de vigilance est perçu de façon positive par les grandes entreprises de l'industrie alimentaire. • Les grandes entreprises de l'industrie alimentaire connaissent la CS3D, mais moins que la CSRD. • Les grandes entreprises de l'industrie alimentaire considèrent globalement la CS3D de façon positive mais énoncent de nombreuses préoccupations. • Il existe de nombreuses incertitudes concernant la CS3D.
Éléments différents par rapport à (nos attentes concernant) la littérature existante :
<ul style="list-style-type: none"> • Il n'existe pas de difficultés propres à l'industrie alimentaire pour la CSRD. • Il existe une certaine incertitude concernant la CSRD, mais qui n'est pas ressentie par toutes les entreprises. • Les grandes entreprises de l'industrie alimentaire commencent à prendre des mesures plus ou moins importantes pour se conformer à la CS3D.

Figure 14 - synthèse des résultats de la partie empirique

Conclusion

Ce mémoire avait pour objectif de s'interroger sur l'impact des directives européennes CSRD et CS3D sur les entreprises de l'industrie alimentaire belge et sur les pratiques adoptées par celles-ci pour s'y conformer.

Il a fallu, dans un premier temps, examiner les deux directives pertinentes : la directive CSRD (et les changements par rapport à la directive NFRD), en ce qui concerne le reporting de durabilité, et la proposition de directive CS3D, en ce qui concerne le devoir de vigilance. Ensuite, l'industrie alimentaire a été examinée afin d'en déceler les enjeux ainsi que quelques points d'attention concernant ces directives.

Au moyen d'une étude qualitative accompagnée d'entretiens semi-directifs avec la Fevia, l'UWE et neuf entreprises, il a été possible de comprendre les sentiments et les pratiques adoptées par certaines grandes entreprises de l'industrie alimentaire pour se conformer à la CSRD et à la CS3D.

Nous avons pu ajouter de nombreux éléments à la littérature existante, n'étant pas encore très fournie en ce qui concerne ces directives récentes. Concernant la CSRD, les entreprises interrogées ont connaissance de cette directive et la perçoivent positivement. Elles y voient cependant de nombreuses difficultés (particulièrement en ce qui concerne le volume de travail et les ressources nécessaires), qui ne sont pas propres à l'industrie alimentaire, mais plutôt à la maturité et à la taille de l'entreprise. Une certaine incertitude est ressentie par une partie des entreprises. Les entreprises répondantes entreprennent dès à présent diverses actions pour s'y conformer.

Concernant la CS3D, les entreprises interrogées ont connaissance de cette directive, mais moins que la CSRD. Elle est perçue globalement de façon positive, mais les entreprises énoncent de nombreuses préoccupations et une certaine incertitude. Il existe également des difficultés propres à l'industrie alimentaire pour cette directive. Les grandes entreprises de cette industrie commencent à prendre des mesures plus ou moins importantes pour se conformer à la CS3D. L'effet indirect de celle-ci sera important, car toutes les entreprises seront touchées.

En outre, le travail relatif à ces deux directives est un travail d'équipe : il est coordonné par le département de durabilité (fréquemment institué dans les grandes entreprises) mais pris en charge par divers départements. Il existe également un besoin d'harmonisation entre la CSRD et la CS3D.

De plus, les PME font face à des difficultés supplémentaires, n'ayant pas les mêmes ressources et ne pouvant anticiper longtemps à l'avance.

Ce travail ne permet que de refléter le ressenti et les pratiques instaurées dans certaines entreprises de l'industrie alimentaire. Il pourrait être intéressant de réaliser cette même étude dans d'autres secteurs, chaque secteur réagissant différemment aux questions de durabilité. En outre, cette étude a potentiellement un caractère légèrement anticipateur puisque les premières entreprises devant se conformer à la CSRD ne le feront que pour l'année financière 2024 et la CS3D n'en étant qu'au stade de proposition. C'est pour cette raison qu'il serait intéressant de réaliser à nouveau cette même étude plus tard, que cela soit pour obtenir une vision plus large des pratiques instaurées dans l'industrie alimentaire ou pour obtenir le point de vue des PME cotées, devant se conformer à la CSRD pour l'année financière 2026. De plus, l'adoption de la directive CS3D permettra de confirmer ou de modifier certaines parties de ce travail et les entreprises interrogées pourront s'exprimer sur leurs pratiques avec moins d'incertitudes.

Enfin, ce mémoire peut être clôturé par une citation particulièrement pertinente d'une entreprise interviewée : *« Au final, la durabilité n'est rien de plus qu'avoir du respect l'un pour l'autre. Mais ce respect n'existe pas toujours dans notre société. C'est pour cette raison que des législations sont élaborées pour obliger les entreprises à en avoir. »*

Bibliographie

- Afolabi, H., Ram, R., & Rimmel, G. (2022). Harmonization of Sustainability Reporting Regulation : Analysis of a Contested Arena. *Sustainability*, 14(9), 5517. <https://doi.org/10.3390/su14095517>
- Alimento. (s. d.). *L'industrie alimentaire en Région wallonne*. Consulté 6 avril 2023, à l'adresse https://www.alimento.be/media/docs/Meer_over_voedingsindustrie/5_IA_lowres.pdf
- Anguiano-Santos, C., & Salazar-Ordóñez, M. (2022). Sustainability reporting as a tool for fostering sustainable growth in the agri-food sector : The case of Spain. *Journal of Environmental Planning and Management*, 0(0), 1-28. <https://doi.org/10.1080/09640568.2022.2115346>
- Baumüller, J., & Grbenic, S. O. (2021). Moving from non-financial to sustainability reporting : analyzing the EU commission's proposal for a corporate sustainability reporting directive (CSRD). *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 1, Article 1. <https://doi.org/10.22190/FUEO210817026B>
- Becker, J. T.-, & Ellis, J. D. (2017). The Role of Sustainability Reporting in the Agri-Food Supply Chain. *Journal of Agriculture and Environmental Sciences*. <https://doi.org/10.15640/jaes.v6n1a2>
- Bernier, A. (2010). Augustin Fragnière, 2009, La compensation carbone : Illusion ou solution ?, PUF, 208 p. *Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie*. <https://doi.org/10.4000/developpementdurable.8260>
- Bier, B., Kersten, H., & Rietveld, S. (2022, mai 11). *Proposal for a Directive on Corporate Sustainability Due Diligence*. <https://www.stibbe.com/publications-and-insights/proposal-for-a-directive-on-corporate-sustainability-due-diligence>
- Boisseau, L. (2022). L'Europe trouve un accord sur le reporting extra-financier. *Les Echos*, 23734(23734), 29.
- British Institute of International and Comparative Law, Civic Consulting, Directorate-General for Justice and Consumers (European Commission), LSE, Torres-Cortés, F., Salinier, C., Deringer, H., Bright, C., Baeza-Breinbauer, D., Smit, L., Tejero Tobed, H., Bauer, M., Kara, S., Alleweldt, F., & McCorquodale, R. (2020). *Study on due diligence requirements through the supply chain : Final report*. Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2838/39830>
- Cambridge dictionary. (s. d.). *A level playing field*. Cambridge Dictionary. Consulté 6 mai 2023, à l'adresse <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/level-playing-field>
- Clark, M. A., Domingo, N. G. G., Colgan, K., Thakrar, S. K., Tilman, D., Lynch, J., Azevedo, I. L., & Hill, J. D. (2020). Global food system emissions could preclude achieving the 1.5° and 2°C climate change targets. *Science*, 370(6517), 705-708. <https://doi.org/10.1126/science.aba7357>
- Commission européenne. (2020). *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*. https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation_fr
- Conca, L., Manta, F., Morrone, D., & Toma, P. (2021). The impact of direct environmental, social, and governance reporting : Empirical evidence in European-listed companies in the agri-food

- sector. *Business Strategy and the Environment*, 30(2), 1080-1093.
<https://doi.org/10.1002/bse.2672>
- Conseil de l'Union européenne. (2022, novembre 28). *Le Conseil donne son feu vert définitif à la directive sur la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises*.
<https://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-green-light-to-corporate-sustainability-reporting-directive/>
- Crippa, M., Solazzo, E., Guizzardi, D., Monforti-Ferrario, F., Tubiello, F. N., & Leip, A. (2021). Food systems are responsible for a third of global anthropogenic GHG emissions. *Nature Food*, 2(3), Article 3. <https://doi.org/10.1038/s43016-021-00225-9>
- Daelman, M., Fischer, D., Robert, N., Slomp, S., Van Tendeloo, B., & Zachary, M.-D. (2022). *Actualités et évolutions en matière de reporting des informations de durabilité* (ICCI, Vol. 1). Maklu Uitgevers.
- d'Ambrosio, L. (2020). Le devoir de vigilance : Une innovation juridique entre continuités et ruptures. *Droit et société*, 106(3), 633-647. <https://doi.org/10.3917/drs1.106.0633>
- Deloitte legal. (s. d.). *Le Pacte Vert pour L'Europe : Opportunité pour les entreprises*. IJB/IJE. Consulté 12 avril 2023, à l'adresse <https://ije.be/fr/news/partnerblog/le-pacte-vert-pour-l-europe-opportunit-e-pour-les-entreprises>
- Denis, B. (2016). L'accord de Paris, multilatéralisme mou. *La Revue Nouvelle*, 2(2), 44-50.
<https://doi.org/10.3917/rn.162.0044>
- EFRAG. (s. d.). *First Set of draft ESRS*. Consulté 15 avril 2023, à l'adresse <https://www.efrag.org/lab6>
- EFRAG. (2022a). *Draft european sustainability reporting standards—Due process note*.
<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F02%2520Due%2520process%2520note%2520-%2520First%2520set%2520of%2520ESRS%2520-%252022%2520November%25202022.pdf>
- EFRAG. (2022b). *Draft european sustainability reporting standards—ESRS 1 general requirements*.
<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
- EUR-Lex. (s. d.-a). *Document 52022PC0071*. Consulté 9 avril 2023, à l'adresse <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=CELEX%3A52022PC0071>
- EUR-Lex. (s. d.-b). *Procédure législative ordinaire (codécision)*. Consulté 11 avril 2023, à l'adresse <https://eur-lex.europa.eu/FR/legal-content/glossary/ordinary-legislative-procedure-codcision.html>
- European Coalition for Corporate Justice. (s. d.). *Dangerous gaps undermine EU Commission's new legislation to hold corporations accountable*. ECCJ. Consulté 7 février 2023, à l'adresse <https://corporatejustice.org/news/dangerous-gaps-undermine-eu-commissions-new-legislation-on-sustainable-supply-chains/>
- European Commission. (s. d.). *EDGAR-FOOD*. EDGAR - Emissions Database for Global Atmospheric Research. https://edgar.jrc.ec.europa.eu/edgar_food

- Fevia. (s. d.). *Industrie alimentaire*. Fevia. Consulté 6 avril 2023, à l'adresse <https://www.fevia.be/fr/industrie-alimentaire>
- Fevia. (2022a, mai 16). *A mi-parcours du réseau apprenant en matière de devoir de diligence : 7 étapes déjà franchies* [Text]. Fevia. <https://www.fevia.be/fr/actualites/mi-parcours-du-reseau-apprenant-en-matiere-de-devoir-de-diligence-7-etapes-deja-franchies>
- Fevia. (2022b, octobre 7). *Ce nouveau défi au menu de chaque entreprise alimentaire* [Text]. Fevia. <https://www.fevia.be/fr/actualites/ce-nouveau-defi-au-menu-de-chaque-entreprise-alimentaire>
- Fevia. (2023a, mars 28). *Devoir de vigilance (due diligence) : Participez à notre réseau d'apprentissage avec Comeos* [Text]. Fevia. <https://www.fevia.be/fr/actualites/devoir-de-vigilance-due-diligence-participez-notre-reseau-dapprentissage-avec-comeos>
- Fevia. (2023b, mars 30). « *Les entreprises devront jouer un rôle de premier plan dans la mise en place d'une société juste et durable.* » [Text]. Fevia. <https://www.fevia.be/fr/actualites/les-entreprises-devront-jouer-un-role-de-premier-plan-dans-la-mise-en-place-dune-societe-juste-et%3F>
- Fevia. (2023c, mars 31). *L'Europe se dirige vers plus de durabilité : Qu'est-ce que cela signifie pour les entreprises ?* [Text]. Fevia. <https://www.fevia.be/fr/actualites/leurope-se-dirige-vers-plus-de-durabilite-quest-ce-que-cela-signifie-pour-les-entreprises>
- Garnic, A. (2015, décembre 14). L'accord obtenu à la COP21 est-il vraiment juridiquement contraignant ? *Le Monde (site web)*. https://www.lemonde.fr/cop21/article/2015/12/14/l-accord-de-paris-sur-le-climat-est-il-vraiment-juridiquement-contraignant_4831255_4527432.html
- Giner, B. (2022). Reporting RSE et Union européenne : Des défis à surmonter. *Comptabilité Contrôle Audit*, 28(4), 7-20. <https://doi.org/10.3917/cca.284.0007>
- Gond, J.-P., & Igalens, J. (2020). *La responsabilité sociale de l'entreprise* (7e édition). Presses Universitaires de France.
- GreenFlex. (2021). *BAROMÈTRE 2021 DE LA CONSOMMATION RESPONSABLE*. https://f.hubspotusercontent20.net/hubfs/4276723/MP_GREENFLEX_BAROMETRE_LEAFLET_COMPLET.pdf?utm_medium=email&_hsmi=184419248&_hsenc=p2ANqtz--7sm5PBpawXTh1DCIHwJXYKcsogqgE5gOy1UALLv-ci_YBBKfHkJOORA0ioTv2GIHW0EEYQQzxDYzZirtlPT1aNA5q4ponYIBVoRQVm74Swp2b8&utm_content=184419248&utm_source=hs_automation
- Hansen, A. D., Kuramochi, T., & Wicke, B. (2022). The status of corporate greenhouse gas emissions reporting in the food sector : An evaluation of food and beverage manufacturers. *Journal of Cleaner Production*, 361, 132279. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.132279>
- Herremans, I. M., Nazari, J. A., & Mahmoudian, F. (2016). Stakeholder Relationships, Engagement, and Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 138(3), 417-435. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2634-0>
- International Labour Office. (2017). *Global Estimates of Child Labour : Results and trends, 2012-2016*. International Labour Office. https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_575499.pdf

- Jindřichovská, I., Kubíčková, D., & Mocanu, M. (2020). Case Study Analysis of Sustainability Reporting of an Agri-Food Giant. *Sustainability*, 12(11), 4491. <https://doi.org/10.3390/su12114491>
- Jounot, A. (2022). « Le reporting extra-financier va devenir une science de la donnée et une industrie de la vérification ». *Le Monde (site web)*. https://nouveau.europresse.com/Link/U031558T_1/news-20221205-LMF-6153031_3232
- Katz, D., & McIntosh, L. (2021, mai 1). Corporate Governance Update : “Materiality” in America and Abroad. *The Harvard Law School Forum on Corporate Governance*. <https://corpgov.law.harvard.edu/2021/05/01/corporate-governance-update-materiality-in-america-and-abroad/>
- Kawakami, M. (2022, mars 6). Don't sweat the small stuff ? The new proposal for the EU directive on corporate sustainability due diligence. *Maastricht University*. <https://www.maastrichtuniversity.nl/blog/2022/03/don%E2%80%99t-sweat-small-stuff-new-proposal-eu-directive-corporate-sustainability-due>
- Khan, H., Bose, S., Mollik, A., & Harun, H. (2021). « Green Washing » or « Authentic Effort »? An Empirical Investigation of the Quality of Sustainability Reporting by Banks. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 34, 338-369. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2018-3330>
- KPMG international. (2022). *Big shifts, small steps—Survey of sustainability reporting 2022*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>
- Küchler, R., externe, L. vers un site, fenêtre, celui-ci s'ouvrira dans une nouvelle, Herzig, C., externe, L. vers un site, & fenêtre, celui-ci s'ouvrira dans une nouvelle. (2021). *Connectivity is key : Holistic sustainability assessment and reporting from the perspective of food manufacturers*. 123(9), 3154-3171. <https://doi.org/10.1108/BFJ-03-2021-0317>
- LexisNexis. (s. d.). *Due diligence : Tout ce que vous devez savoir*. Consulté 7 décembre 2022, à l'adresse <https://www.lexisnexis.com/fr-fr/glossaire/due-diligence>
- Linciano, N., Soccorso, P., & Guagliano, C. (Éds.). (2022). *Information as a Driver of Sustainable Finance : The European Regulatory Framework*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-93768-3>
- Lombardi, A., Caracciolo, F., Cembalo, L., Lerro, M., & Lombardi, P. (2015). *How does corporate social responsibility in the food industry matter?* 14(3), 2-9.
- Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. (2011). Greenwash : Corporate Environmental Disclosure under Threat of Audit. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(1), 3-41. <https://doi.org/10.1111/j.1530-9134.2010.00282.x>
- Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian Accounting Review*, 17(41), 67-77. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2007.tb00455.x>
- Nutritics. (s. d.). *Everything Food Businesses Need to Know About the Corporate Sustainability Reporting Directive*. Consulté 10 janvier 2023, à l'adresse <https://www.nutritics.com/en/resources/blog/everything-food-businesses-need-to-know-about-the-corporate-sustainability-reporting-directive>

- OECD. (s. d.). *OECD guidelines for multinational enterprises*. Consulté 11 avril 2023, à l'adresse <http://mneguidelines.oecd.org/sectors/>
- Oxfam Belgique. (2022, décembre 1). *Loi européenne sur le devoir de vigilance : Le Conseil donne son feu vert à un texte affaibli | Oxfam Belgique*. <https://oxfambelgique.be/middenveldreactiezorgplicht>
- Ozer, P. (2022). De Lavazza à E. Leclerc, le même bla-bla. *Tchak ! La revue paysanne et citoyenne qui tranche*. https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/267829/1/De%20Lavazza%20%C3%A0%20ELeclerc_Le%20m%C3%A0me%20bla-bla.pdf
- Parlement européen. (2022, novembre 10). *Durabilité : Le Parlement adopte de nouvelles règles pour les multinationales*. <https://www.europarl.europa.eu/news/fr/press-room/20221107IPR49611/durabilite-le-parlement-adopte-de-nouvelles-regles-pour-les-multinationales>
- Petit, G. (2017). *Caractérisation et gestion de la valeur durable dans les chaînes de valeur agroalimentaires. Application au cas d'une chaîne de valeur française de production et distribution de viande de porc*. 317.
- Rivière-Giordano, G., & Giordano-Spring, S. (2011). Le lien entre l'engagement sociétal et la performance financière : Une application au secteur agroalimentaire. 32. *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, 23 p. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01499046>
- Service public fédéral. (s. d.). *Transition vers une société climatiquement neutre en 2050*. Klimaat | Climat. Consulté 12 avril 2023, à l'adresse <https://climat.be/2050-fr>
- Shift Project. (2022). *The EU Commission's Proposal for a Corporate Sustainability Due Diligence Directive*. https://shiftproject.org/wp-content/uploads/2022/03/Shift_Analysis_EU_CSDDProposal_vMarch01.pdf
- Siddi, M. (2021). Coping With Turbulence : EU Negotiations on the 2030 and 2050 Climate Targets. *Politics and Governance*, 9(3), 327-336.
- SPF Economie. (2022, septembre 2). *L'emploi dans les PME*. SPF Economie. <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/pme-et-independants-en/lemploi-dans-les-pme>
- Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017). *Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures*. Task Force on Climate-related Financial Disclosures. <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2021/10/FINAL-2017-TCFD-Report.pdf>
- United Nations. (s. d.). *UN Population Division Data Portal*. United Nations Data Portal. Consulté 10 novembre 2022, à l'adresse <https://population.un.org/dataportal/home>
- VBO FEB. (2021, septembre 22). *Devoir de vigilance : Une attitude nuancée et pragmatique basée sur les faits et la raison*. <https://www.feb.be/newsletters/pb-2021.09.22-devoir-de-vigilance--une-attitude-nuancee-et-pragmatique-basee-sur-les-faits-et-la-raison/>
- VBO FEB. (2023, janvier 31). *En 3 ans, le nombre d'entreprises en Belgique soumises au reporting non financier sera multiplié par plus que dix*. <https://www.feb.be/domaines-daction/ethique-->

responsabilite-societale/ethique-et-responsabilite-societale/en-3-ans-le-nombre-dentreprises-en-belgique-soumises-au-reporting-non-financier-sera-multiplie-par-plus-que-dix-en-3-ans-le-nombre-dentreprises-en-belgique-soumises-au-reporting-non-financier-sera-multiplie-par-plus-que-dix/

Verbrugge, B., Verbeke, W., HIVA KU-Leuven, & Sustenuto. (2022). *Lignes directrices pour le devoir de vigilance dans l'industrie alimentaire*.

Viard, V. (2022). État des lieux du projet de reporting de durabilité de l'Union Européenne. *ACCRA*, 14(2), 27-32.

Vitale, G., Cupertino, S., & Riccaboni, A. (2023). The effects of mandatory non-financial reporting on financial performance. A multidimensional investigation on global agri-food companies. *British Food Journal*, 125(13), 99-124. <https://doi.org/10.1108/BFJ-06-2022-0545>

Législation :

Législation supranationale :

Accord de Paris, signé à Paris le 12 décembre 2015, approuvé par la Loi du 25 décembre 2016.

Communication (UE) de la Commission européenne – Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), *J.O.U.E.*, C. 215, 5 juillet 2017, p. 1.

Communication (UE) de la Commission européenne – Lignes directrices sur l'information non financière : Supplément relatif aux informations en rapport avec le climat, *J.O.U.E.*, C. 209, 20 juin 2019, p. 1.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Le pacte vert pour l'Europe, *COM* (2019) 640 final.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, à la Banque Centrale Européenne, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Plan d'action : financer la croissance durable, *COM* (2018) 97 final.

Conclusion du Conseil européen, 10 et 11 décembre 2020, *EUCO* 22/20, 11 décembre 2020.

Conclusion du Conseil européen, 12-13 décembre 2019, *EUCO* 29/19, 12 décembre 2019.

Council Conclusions on Human Rights and Decent Work in Global Supply Chains, n°13512/20, 1^{er} décembre 2020.

Directive (UE) n°2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L.182, 29 juin 2013, p. 19.

Directive (UE) n°2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L. 330, 15 novembre 2014, p. 1.

Directive (UE) n°2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L. 322, 16 décembre 2022, p. 15.

Proposal for a regulation of the European parliament and of the Council establishing the framework for achieving climate neutrality and amending Regulation (EU) 2018/1999 (European Climate Law), 4 mars 2020, *COD 2020/0036*.

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 2013/34/UE, 2004/109/CE et 2006/43/CE ainsi que le règlement (UE) n° 537/2014 en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *COM(2021) 189 final*.

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, *COM(22) 71 final*.

Proposition de résolution du Conseil des Communautés européennes concernant un programme communautaire de politique et d'action en matière d'environnement et de développement soutenable, *COM(92) 23 final*, 30 mars 1992, p. 26.

Règlement (UE) n°2021/1119 du Parlement européen et du Conseil du 30 juin 2021 établissant le cadre requis pour parvenir à la neutralité climatique et modifiant les règlements (CE) n°401/2009 et (UE) 2018/1999 (« loi européenne sur le climat »), *J.O.U.E.*, L.243, 9 juillet 2021, p. 1.

Règlement délégué (UE) n°2019/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique, *J.O.U.E.*, L.143, 29 mai 2019, p. 1.

Résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission sur le devoir de vigilance et la responsabilité des entreprises, *P.E. Doc.*, A 9-0018/2021, 10 mars 2021.

Législation nationale :

Code des sociétés et des associations introduit par la Loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses du 23 mars 2019, *M.B.*, 4 avril 2019.

Loi relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes du 3 septembre 2017, *M.B.*, 11 septembre 2017.

Proposition de loi instaurant un devoir de vigilance et un devoir de responsabilité à charge des entreprises tout au long de leurs chaînes de valeur, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 1903/001

Doctrine :

- Aydogdu, R., « Mais où sont les neiges d'antan ? – Le Code des sociétés à l'ère de la *corporate governance* », *J.T.*, 2011/10, n° 6428, p. 198 à 202.
- Cazeneuve, B., Sellal, P., « Projet de directive concernant un devoir de vigilance européen : quels défis pour les entreprises assujetties ? », 2 juin 2022, *Dalloz actualité*, disponible sur www.dalloz-actualite.fr/node/projet-de-directive-concernant-un-devoir-de-vigilance-europeen-quels-defis-pour-entreprises-ass.
- Cobbaut, E., « La loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières : une mise en perspective », *R.D.S.*, 2018/3, p. 397 à 455.
- Cuzacq, N., « Le nouveau visage du reporting extra-financier français », *Rev. sociétés*, 2018, n°6, pp. 347 à 357.
- Gollier, J.-M., « D'un monde sans fin au devoir de vigilance : la voie européenne », *Obs. Bxl.*, 2022/4, p. 54 à 63.
- Gollier, J.-M., « Responsabilité sociétale des entreprises, vers un droit dur » in A. Duriau et al. (dir.), *Les entreprises à l'épreuve du droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, Larcier, 2022, pp. 57 à 120.
- Lambrecht, P., Pijcke, A.-S., La gouvernance durable des sociétés : évolution ou révolution ? in P. Bégasse de Dhaem, P. Lambrecht, *Aspects juridiques de la finance durable*, Larcier, 2022, pp. 57 à 101.
- Lecourt, B., « Directive n° 2014/95/UE du 22 octobre 2014 sur la publication d'informations non financières par les sociétés », *Rev. sociétés*, 2015, n°2, pp. 134 à 139.
- Leroy, C., Meeus, D., "Navigating the business and human rights landscape: prospects and challenges for the corporate world" in Houben, R. et al. (ed.), *JPB - Liber amicorum Jean-Pierre Blumberg*, 1^e édition, Intersentia, 2021, p. 395.
- Pottier, É., « Le rôle de l'actionnaire dans la société anonyme » in *Liber Amicorum Xavier Dieux*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 438.
- Poulenard, H., « La révision de la directive portant sur le reporting extra-financier : vers un capitalisme européen éthique ? », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2021/1-2, p. 35 à 37.
- Roussille, M., « Déploiement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (RSE) dans l'Union : la proposition de directive devoir de vigilance », *Rev. Aff. Eur.*, 2022/2, pp. 241 et s.
- Saupin, T., « La comptabilité environnementale et l'Union européenne : de la publication d'informations non financières à la publication d'informations sur la durabilité », *R.A.E.*, 2022/2, pp. 255 et s.
- Van Thuyne, G., Leroy, C., « Le devoir de vigilance et de responsabilité des entreprises à la sauce belge », *R.D.C.-T.B.H.*, 2021/10, p. 551 à 608.

Annexes

Annexe 1 : risques importants pour les humains dans l'industrie alimentaire

Travail des enfants

L'agriculture et la pêche représentent ensemble plus de 70 % du travail total des enfants. En termes absolus, cela signifie qu'au moins 108 millions d'enfants sont employés dans ces secteurs. Bien que la plupart de ces enfants soient actifs dans l'agriculture et la pêche à petite échelle et familiale, le travail des enfants est également un réel problème dans l'agriculture commerciale (à petite et grande échelle). Sous l'influence de la pandémie de COVID, entre autres, nous avons assisté ces dernières années à une augmentation globale du nombre d'enfants employés dans l'agriculture.

Exemples

Bananes (Équateur, Nicaragua), noisettes (Turquie, Vietnam), crevettes (Cambodge, Bangladesh), sucre de canne (Brésil, Philippines), vanille (Madagascar), cacao (Côte d'Ivoire, Ghana), café (Colombie, Honduras), épices (Indonésie, Inde), graines (Inde).

Références

https://www.dol.gov/sites/dolgov/files/ILAB/child_labor_reports/tda2021/2022-TVPR-List-of-Goods-v3.pdf
https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/@dgreports/@dcomm/documents/publication/wcms_575499.pdf
<https://www.imvoconvenanten.nl/nl/voedingsmiddelen/convenant/publicaties>

Travail forcé et servitude pour dettes

Bien que le travail forcé soit souvent mentionné dans le cadre de l' "esclavage moderne", il englobe une multitude de situations dans lesquelles les individus subissent une certaine forme de coercition pour effectuer un travail. Il peut s'agir de tromperie, de restrictions à la liberté de mouvement, de (menace de) violence physique ou sexuelle, de rétention de documents d'identité ou de salaires, d'heures supplémentaires excessives et de systèmes de servitude pour dettes. Les migrants courent un risque disproportionné de se retrouver dans des situations de travail forcé.

Environ 13 % du travail forcé dans le monde (> 2 millions de personnes) se produit dans l'agriculture. Les travailleurs migrants, qui sont souvent recrutés par le biais d'intermédiaires, constituent également la catégorie la plus vulnérable dans l'agriculture. Comme c'est le cas pour le travail des enfants, le COVID a provoqué une augmentation globale du travail forcé. En raison du contexte spécifique de la pêche (faible réglementation, emploi sur de longues distances), le travail forcé est également un réel problème dans ce secteur.

Exemples

Poisson (Chine, Vietnam), tomates (Italie, Chine), huile de palme (Malaisie), thé (Inde)

Références

https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---ipecc/documents/publication/wcms_854733.pdfed_norm/---ipecc/documents/publication/wcms_854733.pdf
<https://www.globallslaveryindex.org/2018/findings/importing-risk/fishing/>

Santé et sécurité au travail

Selon l'Organisation internationale du travail, l'agriculture est l'un des trois secteurs les plus dangereux au monde, avec la construction et les mines. Le nombre élevé d'accidents du travail et de décès (environ 170,000 par an) est dû en partie à l'utilisation de machines dangereuses, à l'absence de (contrôle des) règles de sécurité et à l'importance de l'emploi informel. Ce caractère informel fait que non seulement la législation existante ne s'applique pas à ces travailleurs, mais aussi qu'ils ont rarement droit à la protection sociale (par exemple, l'assurance maladie).

En particulier dans le cadre du travail saisonnier, la charge de travail est souvent très élevée, ce qui augmente encore le risque d'accident. Les troubles musculaires et articulaires sont fréquents et, dans de nombreux pays, les travailleurs sont également exposés à la chaleur et à la poussière. En outre, l'utilisation fréquente de produits chimiques (pesticides, herbicides, etc.) présente des risques sérieux pour la santé des travailleurs et des communautés locales. Le COVID a clairement démontré que les risques de conditions de travail dangereuses et insalubres ne se limitent pas à l'agriculture extra-européenne, mais existent également au sein de l'UE, et à d'autres étapes de la chaîne alimentaire. Prenez par exemple la situation dans les exploitations horticoles espagnoles ou les abattoirs irlandais, où les travailleurs migrants sont souvent employés dans des conditions très difficiles.

Exemples

Fraises (Espagne, Maroc, Égypte), tomates (Italie, Espagne), agrumes (Afrique du Sud, Espagne), bananes (Équateur, Brésil).

Références

https://www.ilo.org/safework/areasofwork/hazardous-work/WCMS_110188/lang--en/index.htm

<https://www.osha.gov/agricultural-operations/hazards>

https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_dialogue/---sector/documents/briefingnote/wcms_769864.pdfed_dialogue/---sector/documents/briefingnote/wcms_769864.pdf

<https://verite.org/african-migrants-strawberries-spain-pandemic/>

Liberté d'association

Une part importante de l'emploi dans l'agriculture relève de l'économie informelle, où la représentation syndicale est par définition très limitée. Là où les syndicats sont présents, leur fonctionnement est souvent limité, par exemple par le recours fréquent à l'externalisation par le biais d'intermédiaires, par la pression exercée sur les travailleurs et, dans des cas extrêmes, même par (la menace de) violence physique.

Exemples

Ananas (Costa Rica, Équateur), bananes (Philippines, Équateur), tomates (Italie, Espagne).

Références

https://www.solidar.org/system/downloads/attachments/000/001/090/original/SOLIDAR_Factsheet_on_Agriculture_and_decent_work.pdf?1582203802

https://media.business-humanrights.org/media/documents/2022_oxfam_no_limits_to_exploitation_en.pdf

Discrimination

Les groupes vulnérables (par exemple, les migrants, les femmes, les minorités ethniques) opèrent à différentes étapes de la chaîne alimentaire. La discrimination en termes d'origine, de sexe, de couleur de peau, etc. est un problème courant, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'UE. Les travailleurs migrants, en particulier, appartiennent à la catégorie de travailleurs la plus vulnérable et il n'est pas rare qu'ils soient victimes d'exploitation et de violences sexuelles.

Exemples

Vin (Afrique du Sud), poissons et fruits de mer (Asie du Sud-Est), fraises (Espagne), tomates (Italie), noix (Turquie).

Références

https://media.business-humanrights.org/media/documents/2022_oxfam_no_limits_to_exploitation_en.pdf

<https://www.euractiv.com/section/agriculture-food/news/worldwide-study-women-say-gender-discrimination-persists-in-agriculture/>

<https://womeninseafood.org/>

https://www.ilo.org/africa/information-resources/publications/WCMS_760505/lang--en/index.htm

Droits des communautés locales

Il est certain que les exploitations agricoles à grande échelle et les usines de transformation de la viande peuvent créer des risques importants pour les communautés locales. L'accaparement des terres est traditionnellement associé à l'agriculture de plantation et, aujourd'hui encore, des rapports alarmants font état de la violation des droits fonciers des communautés locales (autochtones ou non), par exemple pour l'élevage de bétail à grande échelle ou la culture du soja. En outre, l'agriculture à grande échelle a souvent un impact considérable sur l'environnement, ce qui a inévitablement un effet sur les communautés environnantes (par exemple, l'accès à l'eau potable).

Exemples

Huile de palme (Indonésie, Malaisie), Élevage (Brésil), Soja (Brésil), Cacao (Ghana)

Références

<https://www.maplecroft.com/insights/analysis/palm-oil-cobalt-highest-risk-for-commodity-linked-land-grabs/>

Source : Verbrugge, B., & Verbeke, W. (2022). *Lignes directrices pour le devoir de vigilance dans l'industrie alimentaire.*

Annexe 2 : risques importants pour l'environnement dans l'industrie alimentaire

Qualité de l'air

La pollution atmosphérique est nuisible à la santé humaine et à l'environnement. Les émissions de gaz contenant du soufre et de l'azote, par exemple, forment des composés toxiques tels que des acides, de l'ozone et du smog dans notre atmosphère. Celles-ci sont néfastes pour la santé, réduisent les rendements agricoles et peuvent affaiblir davantage, voire éliminer, des zones d'écosystèmes déjà fragiles.

Tout au long de la chaîne alimentaire, c'est au stade de l'agriculture que l'on constate les plus grands risques de pollution atmosphérique. Tant l'élevage que la culture en plein champ ont un impact significatif sur les émissions de particules, d'ammoniac et de méthane, entre autres. Les principaux risques sont liés au stockage et à l'épandage d'engrais, ainsi qu'à la pulvérisation de produits phytosanitaires. L'ammoniac est l'élément constitutif de la forme la plus nocive des particules (PM_{2,5}) et contribue également au rôle important de l'agriculture dans la crise actuelle de l'azote. Outre l'agriculture, l'industrie agroalimentaire a également un impact important sur la qualité de l'air, notamment par le biais des transports et des procédés liés à la chaleur.

Exemples

Crise de la qualité de l'air (Inde, Chine, Asie du Sud-Est), crise de l'azote (Pays-Bas, Belgique), pluies acides (Europe)

Références

<https://www.earth.columbia.edu/articles/view/3281/articles/view/3281>

<https://www.forbes.com/sites/danieladelorenzo/2021/11/02/air-pollution-caused-by-global-food-production-is-killing-more-than-890000-people-a-year-study-finds/www.forbes.com/sites/danieladelorenzo/2021/11/02/air-pollution-caused-by-global-food-production-is-killing-more-than-890000-people-a-year-study-finds/>

<https://www.fairr.org/article/the-dutch-nitrogen-crisis//article/the-dutch-nitrogen-crisis/>

Qualité et disponibilité de l'eau

L'agriculture représente 70 % de la consommation mondiale d'eau douce et constitue également une cause majeure de pollution de l'eau. La consommation totale d'eau la plus importante (> 90 %) dans la chaîne alimentaire résulte de la culture de plantes. En particulier, les fruits et légumes, le blé et les céréales, ainsi que les cultures oléagineuses sont très gourmands en eau. L'impact négatif de l'agriculture sur la disponibilité et la qualité de l'eau est en partie déterminée par le lieu. Dans les régions où les saisons de croissance sont plus longues et les températures plus élevées (par exemple, en Méditerranée), les récoltes ont tendance à être plus importantes, mais la consommation d'eau par unité de poids est aussi souvent plus élevée. Combiné à l'augmentation de la pression des sécheresses due au changement climatique, ce phénomène peut avoir des conséquences considérables.

Outre l'agriculture, les entreprises de transformation alimentaire peuvent également avoir un impact important. Citons, par exemple, les producteurs de boissons tels que les fabricants de jus de fruits et de boissons gazeuses et les brasseurs de bière, mais aussi l'utilisation de la vapeur pour certains procédés.

Exemples

Fraises et baies (Espagne)

Références

<https://feedingourselfthirsty.ceres.org/water-risks-and-food-sector>

<https://www.unwater.org/news/water-pollution-agriculture-global-review>

<https://www.aljazeera.com/features/2022/10/10/pitted-against-profits-spains-biodiversity-haven-collapses>

Qualité des sols et utilisation des terres

Les terres et les sols se détériorent de façon dramatique, tant au niveau européen que mondial. L'érosion, la perte de matière organique, le compactage, la salinisation, la pollution, l'imperméabilisation et la désertification ont des

effets négatifs sur la santé humaine, les écosystèmes, le climat et l'économie. Les principales causes sont la mauvaise gestion des terres (par des pratiques agricoles et forestières non durables) et les changements d'affectation des sols (par la déforestation ou l'assèchement des zones humides). La mauvaise gestion des déchets joue également un rôle, par exemple les résidus de plastique enfouis dans le sol, l'application d'engrais en excès ou l'application sur le sol de boues d'épuration contaminées par des produits chimiques persistants.

L'activité qui a de loin l'impact le plus visible sur les terres et les sols est la déforestation. Dans ce contexte, l'agriculture est un moteur très important (>90%), mais n'est pas toujours la cause directe. La conversion de forêts, de savanes ou de zones humides en terres agricoles se fait souvent dans une optique spéculative, sans tenir compte de la qualité du sous-sol. Une grande partie de ces zones déboisées ne sera finalement jamais utilisée pour l'agriculture. Cela rend également plus difficile la maîtrise de la déforestation par les acteurs de la chaîne de valeur. L'UE est le deuxième plus grand consommateur de produits agricoles provenant de zones tropicales déboisées, après la Chine. Par ordre d'importance, il s'agit du soja, de l'huile de palme, du bœuf, du cacao et du café.

Exemples

Culture en serre (Portugal), boues d'épuration contaminées dans les champs (US), conversion de la savane pour la production de soja et de riz (Cerrado, Brésil).

Références

<https://www.eea.europa.eu/signals/signals-2020/articles/land-and-soil-pollution>

<https://www.weforum.org/agenda/2022/09/tackle-deforestation-focus-on-land-use/>

<https://news.un.org/en/story/2021/12/1107342>

<https://www.theguardian.com/environment/2022/may/08/us-cropland-may-be-contaminated-forever-chemicals-study>

Biodiversité

La perte de la biodiversité mondiale s'accélère : au cours des 50 dernières années, autant d'espèces végétales et animales ont disparu dans le monde qu'au cours des 10 millions d'années précédentes. Les cinq principales causes de la perte de biodiversité sont la conversion des terres et des côtes, la surexploitation, le changement climatique, la pollution et les espèces exotiques envahissantes.

Le système alimentaire mondial est la principale cause de cette tendance. L'expansion de la culture moderne des plantes et des animaux s'est faite au détriment des écosystèmes naturels existants, ce qui a entraîné la perte d'habitats et le déclin de la biodiversité. Par ailleurs, dans les eaux intérieures et les océans, c'est la pêche qui a un impact majeur sur la biodiversité, tant par les quantités de poissons capturés que par la manière dont ils sont pêchés (chaluts).

Exemples

Pêche (États-Unis, Asie de l'Est), culture du soja (Brésil), Ventes de bourdons européens (Amérique du Sud), récifs coralliens (Australie), expansion des ports et trafic mondial de conteneurs.

Références

<https://www.business-biodiversity.eu/en/publications/biodiversity-fact-sheets>

<https://www.chathamhouse.org/2021/02/food-system-impacts-biodiversity-loss>

<https://www.seafoodsource.com/news/environment-sustainability/red-lobster-latest-seafood-vendor-to-get-hit-with-sustainability-focused-lawsuit>

<https://www.ft.com/content/c70e8db4-11c4-42b3-808d-016e413253cd>

Flux de déchets

L'Européen moyen produit environ 5 tonnes de déchets par an, dont seule une partie limitée est recyclée. Ce qui n'est pas recyclé finit dans les décharges ou les incinérateurs. Un risque majeur qui se manifeste potentiellement dans la chaîne alimentaire est le gaspillage alimentaire. En se décomposant, les déchets alimentaires produisent des gaz à effet de serre tels que le CO₂ et le méthane. Environ un tiers de la nourriture produite devient un déchet, les gaz à effet de serre associés sont à peu près aussi importants que les émissions de CO₂ de toutes les voitures particulières combinées, dans le monde entier. L'empreinte hydrique des aliments gaspillés est également très importante. Selon un [Étude du BEE](#) en 2021, les aliments gaspillés dans l'UE (153 millions de tonnes) étaient supérieurs aux importations agricoles (138 millions de tonnes).

Mais les risques liés aux flux de déchets dans la chaîne alimentaire sont bien plus larges que les déchets alimentaires. Dans le domaine de l'agriculture, par exemple, il convient d'accorder une attention particulière (entre autres) aux excédents et aux emballages de pesticides, ou aux déchets plastiques provenant des serres et des couvertures végétales. Dans le cas des entreprises agroalimentaires, il convient de prendre en compte les flux d'eaux usées et de boues, ainsi que les déchets d'emballage et la gestion adéquate des liquides de refroidissement, entre autres.

Références

<https://www.who.int/publications/i/item/9789241516884>

<https://www.fao.org/3/bb144e/bb144e.pdf>

<https://foodprint.org/reports/the-foodprint-of-food-packaging/>

<https://www.foodingredientsfirst.com/news/mcdonalds-nestle-and-danone-among-nine-food-corporations-on-legal-notice-for-plastic-waste-failures-in-france.html>

Gaz à effet de serre

Les émissions de gaz à effet de serre entraînent un stockage accru de la chaleur dans notre atmosphère, ce qui a un impact considérable sur les modèles climatiques mondiaux. Les effets sont multiples : fonte des glaces polaires, disparition d'espèces animales et végétales, vagues de chaleur, inondations, sécheresses prolongées et pénuries d'eau. Environ un tiers des émissions totales de gaz à effet de serre sont attribuables au système alimentaire. Outre les émissions de CO₂ provenant de la combustion de combustibles fossiles, le système alimentaire contribue également aux émissions d'autres gaz à effet de serre tels que le méthane (CH₄), le protoxyde d'azote (N₂O) et les gaz réfrigérants (CFC, etc.). Les principales sources de ces gaz à effet de serre sont la production végétale et animale, les changements d'affectation des sols (y compris la déforestation et la dégradation des tourbières) et les activités de la chaîne d'approvisionnement.

Moins connues, mais non moins importantes, sont les émissions de méthane provenant des processus de décomposition des déchets alimentaires ainsi que les fuites de réfrigérants. Dans chacun de ces cas, nous constatons des impacts très graves. Le méthane, dont la durée de vie est courte mais intense, est le principal responsable du réchauffement actuel. Les réfrigérants ont également un impact disproportionné sur le réchauffement de la planète, et la perte de réfrigérants a un impact important et en croissance rapide, similaire en ordre de grandeur à celui des déchets alimentaires.

Exemples

Déchets alimentaires (céréales et légumes), pertes de gaz réfrigérants (stockage des aliments), élevage (émissions de méthane des vaches), processus thermiques (production de lait), ...

Références

<https://drawdown.org/sectors/food-agriculture-land-use>

<https://www.ipcc.ch/srccl/chapter/chapter-5/>

<https://www.unep.org/news-and-stories/story/methane-emissions-are-driving-climate-change-heres-how-reduce-them>

<https://drawdown.org/solutions/alternative-refrigerants>

Source : Verbrugge, B., & Verbeke, W. (2022). *Lignes directrices pour le devoir de vigilance dans l'industrie alimentaire*.

Annexe 3 : guide d'interview à destination de la Fevia

Interview with Fevia (EN):

(Have you already heard about the Corporate Sustainability reporting directive?)

Have you already heard about the Corporate Sustainability Due Diligence Directive?)

Have some agrifood companies already told you about some concerns they have about these directives? About which subjects in particular? Which type of companies (big companies or rather SMEs)?

Concerning CSDDD:

On Fevia website, you indicate that "the concept of sustainability due diligence is a well-known concept for some companies, but for lots of them, it is still unknown and unloved". Could you tell me more about that?

Could you tell me more about the "Due diligence learning network" (réseau apprenant en matière de devoir de diligence) that you set up at Fevia? Which kind of good practice do you teach? Do you see a change of perspective with regard to the concept of "Sustainability due diligence" after this learning network?

Which tools could companies implement in order to comply with CSDDD?

Do you see some particular difficulties or specific obstacles for the implementation of the CSDDD? Some difficulties or challenges specific to the agrifood sector ?

SMEs are not directly in the scope of the CSDDD. However, they will be indirectly, if they are part of the supply chain of a company in the scope of the directive. Have some of them already contact you to express specific concerns?

Do you think this directive could have a reel impact on the environment? Could not it led to more greenwashing?

Which commercial and strategic benefits a due diligence plan can bring?

Concerning CSRD:

Do you also mention CSRD in your "due diligence learning network"? Do you see any concerns about non-financial or sustainability reporting from companies?

In your new article on Fevia website, you indicate that you will soon organise a workshop concerning the CSRD. Could you tell me more about it?

Which tools could companies implement in order to be compliant with CSRD?

Which person is generally in charge of sustainability reporting? Have you some recommendations for companies about this subject?

Do Fevia implement other tools or other support elements for companies to face these 2 directives?

Annexe 4 : guide d'interview à destination de l'UWE

Interview avec l'UWE (FR) :

(Connaissez-vous la Corporate Sustainability Reporting Directive ?

Connaissez-vous la Corporate Sustainability Due Diligence Directive ?)

Est-ce que vous abordez parfois ces directives dans le cadre de votre travail ?

Des entreprises (du secteur agroalimentaire) vous ont-elles déjà fait part de préoccupations à propos de ces directives ? A quels sujets ? Quels types d'entreprise (grandes entreprises ou plutôt PME) ?

Mettez-vous en place des choses (ex : webinaires) pour aider les entreprises à se conformer à ces directives ?

À propos de la CSDDD ou CS3D :

Voyez-vous des difficultés particulières ou des freins particuliers pour la mise en place de la CS3D ?
Des difficultés propres au secteur agroalimentaire ?

Quel est votre sentiment par rapport au devoir de vigilance (due diligence) ? Pensez-vous que cette directive pourrait avoir un réel impact sur l'environnement ? Ne peut-elle pas mener à plus de greenwashing ?

À propos de la CSRD :

Voyez-vous des difficultés particulières ou des freins particuliers pour la mise en place de la CSRD ?
Des difficultés propres au secteur agroalimentaire ?

Quel est votre sentiment par rapport au reporting non financier ? Est-ce que vous voyez certaines appréhensions de la part des entreprises sur le reporting extra financier ?

Qu'est-ce que les entreprises peuvent mettre en place pour anticiper et se conformer à ces directives ?

Annexe 5 : guide d'interview à destination des entreprises (en français)

Personne interviewée :

Demander le consentement à l'enregistrement.

Sur la CSRD :

Avez-vous déjà entendu parler de la CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) ?

- ⇒ Si non, avez-vous déjà entendu parler de la NFRD ?
- ⇒ La CSRD est une directive européenne sur le reporting de durabilité (ou reporting extra-financier). Il s'agit d'une révision de la NFRD. Les grandes entreprises déjà soumises à la NFRD doivent s'y conformer pour l'année financière 2024 (rapport publié en 2025). Les grandes entreprises qui ne sont pas soumises à la NFRD doivent s'y conformer pour l'année financière 2025 (rapport publié en 2026). Les PME cotées doivent s'y conformer pour l'année financière 2026 (rapport publié en 2027).

Quel est votre sentiment par rapport à la CSRD ?

- ⇒ Voyez-vous des difficultés particulières pour son application dans votre entreprise ?
- ⇒ Voyez-vous des difficultés particulières pour son application dans le secteur agroalimentaire par rapport à d'autres secteurs ?

Vous y sentez-vous déjà préparé ?

- ⇒ Avez-vous mis en place des dispositifs pour vous y conformer (département dédié, responsable dédié, renseignement par des webinaires, parcours apprenant de la Fevia, consultants dédiés, outils particuliers, etc.) ?
- ⇒ Avez-vous l'impression d'avoir suffisamment d'informations sur cette directive et sur ce que vous devrez faire ?

Votre entreprise rapporte-t-elle déjà ses performances extra-financières (« faire du reporting extra-financier ») ?

- ⇒ Lesquelles ?
- ⇒ Comment ?
- ⇒ Avec quels résultats ?

Quel est votre sentiment par rapport au reporting extra-financier ou de durabilité ?

- ⇒ Utilité (ou greenwashing) ?
- ⇒ Plus-value pour l'entreprise ?

Avez-vous reçu des questions de parties prenantes sur la durabilité de votre entreprise ?

- ⇒ De qui (donneurs d'ordres, clients, consommateurs finaux...) ?
- ⇒ Quel type de questions ?

Sur la CSDD :

Avez-vous déjà entendu parler de la CSDD (corporate sustainability due diligence) ?

- ⇒ Il s'agit d'une proposition de directive européenne sur le devoir de vigilance des entreprises. Serons soumis à ces obligations (1) les entreprises européennes à responsabilité limitée de plus de 500 employés et dont le chiffre d'affaires annuel net est supérieur à 150 000 000 EUR (au niveau mondial) et (2) les entreprises européennes à responsabilité limitée de plus de 250 employés et dont le chiffre d'affaires annuel net est supérieur à 40 000 000 EUR (au niveau mondial), à condition que 50% de ce chiffre d'affaires ait été généré dans un ou plusieurs des secteurs à fort impact (agriculture, extraction, commerce des minéraux, textile). Les PME devraient elles-mêmes réaliser une certaine « due diligence » en leur qualité de contractants ou de sous-traitants des entreprises relevant du champ d'application de la CSDD.

Quel est votre sentiment par rapport à la CSDD ?

- ⇒ Voyez-vous des difficultés particulières pour son application dans votre entreprise ?
- ⇒ Voyez-vous des difficultés particulières pour son application dans le secteur agroalimentaire par rapport à d'autres secteurs ?
- ⇒ Avez-vous des remarques par rapport à son champ d'application ?

Vous y sentez-vous déjà préparé ?

- ⇒ Avez-vous mis en place ou pensé à des dispositifs pour vous y conformer (département dédié, responsable dédié, renseignement par des webinaires, parcours apprenant de la Fevia, consultants dédiés, outils particuliers, etc.) ?
- ⇒ Avez-vous l'impression d'avoir suffisamment d'informations sur cette proposition directive et sur ce que vous devrez faire ?

Quel est votre sentiment par rapport au devoir de vigilance ?

- ⇒ Utilité (ou greenwashing) ?
- ⇒ Plus-value pour l'entreprise ?

Annexe 6 : guide d'interview à destination des entreprises (en anglais)

Person interviewed:

ASK TO RECORD

About CSRD:

Have you already heard about CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)?

- ⇒ If not, have you already heard about NFRD?
- ⇒ CSRD is a European directive about sustainability reporting (or non-financial reporting). It is a review of the NFRD. Big companies that had to report under NFRD must comply to it for the FY 2024 (report published in 2025). Big companies that had not to report under NFRD must comply to it for the FY2025 (report published in 2026). Listed SMEs must comply to it for the FY2026 (report published in 2027).

What is you feeling concerning CSRD?

- ⇒ Do you see any particular difficulties for its practical application in your company?
- ⇒ Do you see any particular difficulties for its practical application in the food sector compared to other sectors?

Do you already feel prepared to it?

- ⇒ Have you implemented measures to comply with it (dedicated department, person in charge of it, information through webinars, Fevia learning network, dedicated consultants, particular tools, etc.)?
- ⇒ Have you the feeling that you have enough information about this directive and what you have to do?
- ⇒ Which person is in charge of it? What is his/her position?

Have you company ever report his non-financial information/performance?

- ⇒ Which one?
- ⇒ How?
- ⇒ What are the results?

What is your feeling concerning non-financial or sustainability reporting?

- ⇒ Useful (or greenwashing)?
- ⇒ Added value for your company?

Have you ever received questions from stakeholders concerning sustainability in your company?

- ⇒ From whom (clients, purchaser, final consumers...)?
- ⇒ What kind of questions?

About CS3D (CSDDD) :

Have you ever heard about CS3D (corporate sustainability due diligence directive)?

- ⇒ It is a European directive proposition concerning due diligence from companies. Will have to comply to it (1) European limited companies with +500 employees and net yearly turnover +150 000 000€ (global) and (2) European limited companies with +250 employees and net yearly turnover +40 000 000€ (global), if 50% of this turnover is generated in one or more high impact sectors (agro, mining, mineral trade, textiles).
- ⇒ SMEs will also have to make a certain “due diligence” (will be indirectly concerned by its scope) if they are contracting parties or subcontractors of a company in the scope of the CS3D.

What is your feeling concerning CS3D?

- ⇒ Do you see any particular difficulties for its practical application in your company?
- ⇒ Do you see any particular difficulties for its practical application in the food sector compared to other sectors?
- ⇒ Have you any comment about its scope?

Do you feel prepared to it?

- ⇒ Have you implemented measures to comply with it (dedicated department, person in charge of it, information through webinars, Fevia learning network, dedicated consultants, particular tools, etc.)?
- ⇒ Have you the feeling that you have enough information about this directive and what you have to do?
- ⇒ Which person is in charge of it? What is his/her position?

What is your feeling concerning due diligence?

- ⇒ Useful (or greenwashing)?
- ⇒ Added value for your company?

Annexe 7 : citations des entretiens avec la Fevia, l'UWE et les entreprises

Cette annexe a pour objet de rassembler, par thèmes, diverses citations de la Fevia, de l'UWE et des entreprises interviewées.

Notons que les entreprises sont anonymisées et que le code attribué à celles-ci n'est pas forcément le même que celui des figures se trouvant dans la partie empirique.

[Contenu de l'annexe retiré dans un souci d'anonymisation, en raison de la diffusion à un large public]