



---

---

**Revue Interdisciplinaire Droit et  
Organisations**

---

---

**Août-Décembre 2023**

---

**Numéro 6**



## **Présentation de la Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations**

La **Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations (RIDO)** est une revue scientifique qui publie des articles originaux au croisement du droit et d'autres disciplines relevant du champ des sciences sociales, sciences économiques, politiques, de la gestion, de la géopolitique et de la philosophie.

L'ambition de cette revue généraliste est de promouvoir la recherche interdisciplinaire et transdisciplinaire sur l'organisation (entreprises...) en privilégiant le dialogue entre chercheurs, qu'ils soient issus du monde académique ou professionnel, le tout dans une perspective de complémentarité des travaux de recherche. En plaçant l'humain et les organisations au centre des préoccupations, l'objectif est d'appréhender, par une réflexion ouverte, la complexité des systèmes et leur interdépendance. Il s'agit de promouvoir la fertilisation croisée des disciplines portant sur des thèmes intéressant directement les activités humaines.

La démarche intellectuelle que promeut la Revue a pour objectif d'ouvrir le débat entre chercheurs afin de développer une pensée juridique intelligible et faire évoluer les méthodes de recherche, par une approche comparatiste, voire transversale en traitant des pratiques des organisations. Cette démarche entend enrichir les enseignements dispensés. En agrandissant une ouverture sur l'ensemble des disciplines, la Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations s'attache à favoriser la coexistence et la complémentarité de la diversité des visions sur l'organisation.

Dans cet esprit, chacun des numéros favorise le partage d'idées et d'analyses critiques entre chercheurs issus de disciplines différentes, afin de permettre une hybridation des concepts ou des méthodes. La revue comporte des articles différents d'une ou plusieurs disciplines sur un objet de recherche identique (exemple : le rôle de la norme dans les organisations ; la responsabilité des dirigeants et des organisations ; l'incidence de l'activité sur l'environnement) ou une série d'articles portant chacun un regard croisé, sur des sujets différents.

Cette base de dialogue scientifique impose que les articles publiés dans la RIDO soient rigoureux conceptuellement, tout en étant accessibles aux lecteurs même non-spécialistes de chaque discipline. Pour relier savoir et expérience, la revue souhaite que la recherche envisage les incidences pratiques ou managériales des travaux menés.

La RIDO publie 2 numéros par an. Elle comprend aussi des cahiers spéciaux, sur un thème ou sujet précis, qui peuvent être suggérés soit par la revue, soit par des auteurs. Chaque article envoyé en vue de sa publication est soumis à un comité de lecture et évalué en aveugle par deux rapporteurs, au moins.

### **Comité de Rédaction de la Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations (RIDO)**

**Pereira** Brigitte, Professeur de droit, HDR, EM Normandie Business School- METIS-LAB, Rédactrice-en-chef, RIDO.

**Bourdin** Sébastien, Professeur, HDR, Géographie économique EM Normandie Business School - METIS-LAB-Conseiller en rédaction, RIDO.

**Germain** Olivier, Professeur titulaire, Management et Entrepreneuriat, UQAM, Canada-Conseiller en rédaction, RIDO.

### **Comité scientifique de la Revue Interdisciplinaire droit et organisations (RIDO)**

**André** Caroline, Professeur de droit, NEOMA BS, Reims.

**Bernadas** Christine, Professeur de systèmes d'information, EM Normandie Business School- METIS-LAB.

**Bourdin** Sébastien, Professeur, HDR, Géographie économique EM Normandie Business School - METIS-LAB.

**Boussaguet** Sonia, Professeur, Stratégie - Entrepreneuriat, NEOMA BS, Reims.

**Boyer** André, Professeur émérite de sciences de gestion à l'Université de Nice Sophia-Antipolis.

**Brunaux** Geoffray, Maître de Conférences, HDR, Droit Privé et Sciences criminelles, URCA, Reims, Directeur adjoint de l'Institut d'Etudes Judiciaires de Reims.

**Castellano** Sylvaine, Professeur, Stratégie – Entrepreneuriat, EM Normandie Business School- METIS-LAB.

**Charreire-Petit** Sandra, Professeur des Universités, Paris Sud/ Paris-Saclay, Directrice du RITM (EA 7360) / laboratoire Economie-Management de l'Université Paris-Saclay.

**Chemama** Alain, Vice-président du Tribunal Judiciaire de Nice, Président du tribunal correctionnel, Ancien Doyen des juges d'instruction.

**Defferrard** Fabrice, Maître de conférences, HDR, Droit privé et Sciences criminelles, Université de Reims, Directeur, Institut d'études judiciaires de Reims.

**Depeyre** Colette, Maître de conférences, Sciences de gestion, Université Paris Dauphine – PSL.

**Devillers** Gilles, Expert agréé par la Cour de cassation, Vice-président du Conseil National des Compagnies d'Experts de Justice.

**Faust** Marie-Eve, Professeure à l'Ecole supérieure de mode, Université ESG UQAM, Directrice administrative et du programme de l'école supérieure de mode, Montréal.

**Fayolle** Alain, Professeur, HDR, Entrepreneuriat, Distinguished Professor and Entrepreneurship Research Centre Director, EM LYON Business School.

**Gendron** Corinne, Professeure titulaire, Responsabilité sociale et Environnementale, UQAM, Canada.

**Germain** Olivier, Professeur titulaire, Management et Entrepreneuriat, UQAM, Canada.

**Jacquemin** Amélie, Professeure, Entrepreneuriat, Université Catholique de Louvain, Belgique.

**Jeanne** Ludovic, Professeur, Développement territorial, géopolitique et intelligence économique, Référent intégrité académique, EM Normandie Business School- METIS-LAB.

**Khelladi** Insaf, Professeure associée en marketing à l'EMLV Paris La Défense.

**Lasri** Sarah, Maître de conférences, Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.

**Lavorata** Laure, Professeur des Universités, Marketing, URCA, Reims.

**Lethielleux** Laetitia, Professeure agrégée des universités en sciences de gestion, URCA, Reims.

**Lis-Schaal** Michèle, Présidente de chambre à la Cour d'appel d'Aix en Provence.

**Moriceau** Jean-Luc, Professeur à Institut Mines-Telecom Business School et membre du Laboratoire en Innovation Technologie Economie et Management (LITEM-Paris-Saclay).

**Muller-Lagarde** Yvonne, Professeur des Universités, Droit privé et Sciences criminelles, Université Paris Nanterre.

**Pereira** Brigitte, Professeur de droit, HDR, EM Normandie Business School- METIS-LAB.

**Philippart** Pascal, Professeur des Universités, Sciences de gestion, Université Lille.

**Porteron** Cédric, Maître de conférences associé, Université Côte-d'Azur, Avocat, Droit privé et Sciences criminelles.

**Reis** Patrice, Maître de conférences en droit privé, HDR, Faculté de droit de Nice GREDEG UMR 7321 CNRS UCA Directeur adjoint du Groupement de recherche en droit, économie et gestion GREDEG UMR 7321 CNRS/UNS.

**Riot** Elen, Maître de conférences, HDR, Stratégie – Entrepreneuriat, URCA, Reims.

**Spielmann** Nathalie, Professeur de Marketing, NEOMA Business School, France.

**Vallar** Christian, Professeur agrégé des Universités, droit public, Faculté de droit et science politique, Université Côte d'Azur, directeur du Centre d'études et de recherche en droit administratif, constitutionnel, financier et fiscal (CERDACFF, UPR 7267), avocat au Barreau de Nice.



## SOMMAIRE

---

Préface.....	9
<b>La déclaration de durabilité : recherche d'un nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale</b>	
<i>Maria Niculescu et Alain Burlaud</i> .....	13
<b>La Directive CSRD, modèle de <i>reporting</i> extra-financier au service de la durabilité des entreprises : un nouvel outil de persuasion ?</b>	
<i>Sandrine Drapier</i> .....	47
<b>La RSE dans le cadre du management des impressions : Parle-t-on de la communication responsable ?</b>	
<i>Sourour Hamza et Anis Jarboui</i> .....	63
<b>La plateformes du marché et les travailleurs indépendants. Quelle régulation ?</b>	
<i>Ludovic Vitcheff</i> .....	83
<b>Parties prenantes et architecture institutionnelle de la filière ivoirienne des déchets : réallouer les attributs des parties prenantes pour mieux satisfaire l'intérêt général ?</b>	
<i>Philippe Bance et Noukignon Kone</i> .....	101
<b>L'acceptabilité sociale de la transition écologique : au-delà de la résistance au changement</b>	
<i>Corinne Gendron</i> .....	117
Biographie des auteurs.....	127
Note aux auteurs.....	135



## Préface

Le sixième numéro de la Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations nous permet de découvrir les nouvelles réflexions sur le développement de la responsabilité sociétale des entreprises notamment en matière de reporting extra financier dans le sens de la durabilité. Celle-ci interroge de nombreux chercheurs et professionnels sur la réalité des discours et des actions des entreprises. De même, le développement des technologies qui a conduit à une mutation profonde du travail interpelle encore sur le sort des nouveaux travailleurs et de leurs rapports avec l'intelligence artificielle.

Ainsi, la première étude des professeurs Madame Maria Niculescu et Monsieur Alain Burlaud s'intéresse aux nouvelles dispositions de l'Union européenne destinées à favoriser le développement durable des entreprises. Il s'agit de la Directive (UE) 2022/2464 du parlement européen et du conseil du 14 décembre 2022 relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises. Madame Niculescu et Monsieur Burlaud procèdent à une analyse approfondie de cette Directive CSRD. Cette réflexion met en évidence les innovations juridiques et pratiques quant au changement de syntagme « information non financière » en « information en matière de durabilité ». L'articulation entre le droit, la comptabilité et l'analyse financière est mise en exergue au point de démontrer les mutations auxquelles nous sommes en train d'assister. Plus concrètement, les auteurs procèdent à une comparaison judicieuse entre les nouvelles dispositions européennes et celles de 2014 et 2019, au point de mettre en évidence la dimension performative du concept de durabilité. En partant du postulat de la performativité de l'information publiée par les entreprises, l'objectif de durabilité peut être atteint en formant les parties prenantes sur l'incidence des activités des entreprises (risques environnementaux et impact environnemental). Dès lors, si la directive 2013/34UE traitait d'informations non financières, celle de 2022/2464 traite « d'information en matière de durabilité » ce qui recouvre une importance capitale parce que cette dernière information constituera désormais une composante du rapport de gestion annuel publié par les entreprises, en connexion avec les états financiers. Cela suppose nécessairement une adaptation des entreprises, mais également une transformation des métiers du chiffre, d'audit et de contrôle. En effet, la directive CSRD comporte des incidences considérables sur les métiers de contrôle, d'analyse financière et d'audit comptable. Les informations à traiter ne seront pas seulement de nature comptable stricto sensu, mais intégreront une diversité qualitative en s'appuyant notamment sur les expertises des scientifiques. Il en ressort cette nécessité de multidisciplinarité dans l'analyse de l'information en matière de durabilité.

Dans une perspective différente, le deuxième article traite aussi de la directive CSRD du 14 décembre 2022. Axée sur l'analyse en droit, l'étude du professeur Madame Sandrine Drapier met pertinemment en relief l'enjeu de lisibilité de cette directive compte tenu d'une profusion actuelle de normes semant la confusion. Par ailleurs, l'enjeu de comparabilité d'informations que les entreprises seront tenues de fournir, suscite de nombreuses questions. Cette évolution destinée à induire des comportements plus responsables de la part des entreprises soumet celles-ci à des exigences importantes : fiabilité et comparabilité des informations publiées. Toutefois, si cette nouvelle norme a pour objectif d'inscrire la transition écologique et climatique dans la

stratégie des entreprises, l'impératif de durabilité pose la question de son respect et de l'existence de sanctions. Ainsi, Madame Drapier envisage le niveau des sanctions qui pour le moment n'est pas encore clairement établi. La publication d'informations en matière de durabilité conduira-t-elle à une nouvelle responsabilité des entreprises ?

De manière complémentaire, la troisième étude des professeurs Madame Sourour Hamza et Monsieur Anis Jarbouï traitent de la responsabilité sociétale des entreprises dans le cadre du management des impressions. En effet, la communication sociétale n'est pas seulement une simple transmission des informations environnementales et sociales : elle constitue aussi un moyen pour influencer, voire gérer les perceptions des parties prenantes. Manifestement interdisciplinaire, cet article fait appel à une revue de littérature transversale comprenant la sociologie, les sciences de gestion, la psychologie, ce qui intéresse directement le droit sur l'obligation et la fiabilité de l'information extra-financière. En effet, la communication sociétale constitue un outil qui influence les perceptions des parties prenantes, et corrélativement le respect du droit environnemental et des droits humains. Cette recherche analyse la communication RSE dans le cadre d'une perspective de management des impressions pour démontrer comment les stratégies des entreprises pourraient nuire à la qualité des informations RSE. Ainsi, les auteurs analysent d'une part, le reporting RSE qui façonne la réputation de l'entreprise lorsqu'il est utilisé en tant qu'instrument pour manipuler les impressions des différents acteurs ; et d'autre part, le fait que les entreprises ont tendance à adopter des pratiques de management des impressions pour faire face à des situations critiques pouvant menacer leur légitimité et affecter leur réputation. Il s'agit de voir quelle peut être la correspondance entre le discours et l'action des entreprises en matière de RSE.

Par ailleurs, la responsabilité des entreprises peut aussi être envisagée à travers le développement de la plateformes du marché. Ainsi, la quatrième étude de Monsieur Ludovic Vitcheff développe des éléments forts intéressants en traitant des opportunités, mais aussi des défis majeurs en matière juridique compte tenu de la digitalisation du travail. Cette étude met en relief les insuffisances normatives pour réguler les nouvelles formes de travail. Sont principalement visés les travailleurs indépendants, les plateformes et le contrôle de l'intelligence artificielle, afin de protéger les droits des travailleurs, mais également ceux des entreprises. Parce que les algorithmes sont au cœur du modèle économique des plateformes numériques, leur utilisation est protégée par le secret des affaires. Dès lors, des problématiques de transparence sont posées : quelle compréhension peut-on garantir sur les décisions prises par les traitements automatisés des données ? Quels droits devraient être nouvellement créés pour assurer la protection de la santé physique et morale des travailleurs indépendants ?

La cinquième étude porte sur la filière ivoirienne des déchets sous l'angle de l'analyse des attributs des parties prenantes. Les professeurs Monsieur Bance et Madame Kone explorent les moyens dont disposent les parties prenantes pour articuler leurs actions dans le sens de l'intérêt général. Il s'agit de rechercher les moyens de l'action collective du traitement des déchets à Abidjan afin de répondre de manière satisfaisante aux attentes des ménages. Cette étude, très pertinente, rend compte de la spécificité de la région et des conditions sociales particulières, ce qui renforce la profondeur de l'analyse des différentes parties prenantes. Chaque groupe

d'individus est analysé en termes d'attributs et d'influence en tant que partie prenante dans la gestion des déchets. L'accent est alors mis sur la nécessité d'étendre les attributs des ménages et certains acteurs afin de renforcer leurs rôles dans la filière des déchets et d'accroître la responsabilisation des citoyens.

La sixième étude de la Professeure Madame Gendron correspond à un point de vue détaillé de l'expert-chercheur. La professeure Madame Corinne Gendron traite de la résistance au changement et de l'acceptabilité sociale de la transition écologique. Cette étude montre que le mouvement environnemental s'est concentré sur deux stratégies principales, à savoir : le lobbying auprès des gouvernements et la sensibilisation du public. Or, actuellement, la crise écologique est généralisée et les changements de comportement et de politiques ne semblent pas à la hauteur des enjeux. Il existe donc un décalage entre la prise de conscience environnementale et l'action. Si la thèse de la résistance au changement paraît plausible, celle-ci se révèle insuffisante pour expliquer ce décalage.

En réalité, l'auteure démontre que l'on doit rechercher ailleurs l'explication entre la prise de conscience de la crise climatique et l'inaction : ce sont les comportements déterminés par des infrastructures qui devraient être visés parce que l'impact écologique dépend avant tout de décisions institutionnelles privées et publiques. C'est à cette échelle qu'il n'est pas aisé d'intégrer des enjeux tels que le changement climatique ou la préservation des écosystèmes dans les logiques d'action compte tenu des incidences sociales qu'impliquent la restructuration du système économique.



**Maria NICULESCU,**  
Professeur d'Université, Roumanie

**Alain BURLAUD,**  
Professeur émérite, Cnam/Lirsa, France

## **La déclaration de durabilité : recherche d'un nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale**

**Résumé :** Dans le contexte des crises écologiques et sociétales récurrentes, les institutions européennes se sont engagées à favoriser un développement durable qui réponde aux besoins des générations actuelles et futures, tout en offrant de nouvelles possibilités d'emploi, d'investissement et de croissance économique. Ces engagements constituent le fil conducteur des politiques et stratégies européennes en matière de financement d'une croissance durable, de transition verte, de construction d'une économie au service des citoyens. Elles ont été transposées progressivement dans un nombre important de textes réglementaires européens, dont ceux portant sur la publication d'informations en matière de durabilité par certaines catégories d'acteurs économiques et financiers. L'importance des changements de paradigme alimente la réflexion sur le rapport entre cette nouvelle réglementation et la réalité sociale, dans laquelle et sur laquelle elle doit agir.

Cet article est un document de réflexion sur les évolutions conceptuelles, axiologiques et substantielles apportées par la nouvelle réglementation européenne en matière de durabilité, et notamment la directive 2022/2464 et leur traduction en innovations juridiques et pratiques.

Les auteurs partent de l'hypothèse que de tels éclaircissements constituent une condition préalable à la mise en place de cette réglementation, mais aussi de transformation réussie de certaines professions sur lesquelles elle a une incidence considérable, dont celles d'analystes et d'auditeurs financiers. Cela induit, à la fois, des changements en amont des enseignements universitaires et de la formation continue en la matière, mais aussi des programmes de recherche.

**Mots clé :** Information non financière ; Déclaration de durabilité ; Taxonomie ; Double matérialité ; Chaîne de valeur ; Performativité.

# **Sustainability reporting: the search for a new relationship between legal rule and social reality**

**Abstract:** Against a context of recurring ecological and societal crises, the European institutions are committed to promoting sustainable development that meets the needs of current and future generations, while offering new opportunities for employment, investment and economic growth. These commitments are the guiding principles of European policies and strategies on financing sustainable growth, green transition and building an economy that serves the public. They have been progressively transposed into a large number of European regulatory texts, including those relating to the publication of sustainability information by certain categories of economic and financial players. The importance of the changes in the paradigm is fuelling reflection on the relationship between these new regulations and the social reality in which and on which they must act.

This article is a reflection on the conceptual, axiological and substantive changes brought about by the new European regulations on sustainability, in particular Directive 2022/2464, and their translation into legal and practical innovations.

The authors start from the assumption that such clarifications are a prerequisite for the implementation of this regulation, but also for the successful transformation of certain professions on which it has a considerable impact, including those of financial analysts and auditors. This will require upstream changes in university curricula and continuing education in the field, as well as in research programmes.

**Key words:** Non-financial information; Sustainability reporting; Taxonomy; Double materiality; Value chain; Performativity.

## Introduction

La durabilité est depuis longtemps au cœur du projet de l'Union européenne, car sa dimension sociale et environnementale a figuré dès le départ dans les traités de l'Union. Selon l'article 11 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), « *Les exigences de la protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des politiques et actions de l'Union, en particulier afin de promouvoir le développement durable* ». Quant aux questions sociales, nombre d'articles font références aux droits sociaux fondamentaux et au respect de la Charte sociale européenne (Turin, 1962), de la Charte européenne des droits sociaux fondamentaux, etc.

Les institutions européennes ont exprimé de manière récurrente leur inquiétude face aux conséquences de plus en plus néfastes du changement climatique et de l'épuisement des ressources sur nos sociétés. Ces dernières années, et notamment dans le contexte de la crise du Covid 19, elles se sont engagées à favoriser un développement qui réponde aux besoins des générations actuelles et futures, engagements qui constituent le fil conducteur des politiques et stratégies européennes. Il s'agit, parmi d'autres, du *Plan d'action : financer la croissance durable* (COM, 2018/97), du *Pacte vert pour l'Europe* (COM 2019/640) qui représente la nouvelle stratégie de croissance de l'Union, de la *Stratégie pour le financement de la transition vers une économie durable* (COM, 2021/390). Les questions de durabilité font aussi l'objet d'un nombre important de textes règlementaires européens, dont la dynamique et le contenu sont en rapport avec la réalité sociale, dans laquelle et sur laquelle ils doivent agir

Compte tenu des fortes interférences entre l'activité des entreprises et les aspects de durabilité, le législateur européen a accordé une attention particulière à la publication d'informations en matière de durabilité par celles-ci, dont la disponibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité constituent une condition préalable à la réalisation des objectifs stratégiques européens.

La récente directive 2022/2464, portant sur la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, vient de modifier la directive comptable 2013/34, elle-même modifiée par la directive 2014/95 concernant la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes, entrée en vigueur en 2016 et appliquée pour la première fois en 2018 pour l'exercice 2017. Elle a été transposée dans le droit français par l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 et le décret n° 2017/1265. En décembre 2019, la Commission européenne s'est engagée, dans un des documents de référence cité ci-dessus, le *Pacte vert européen*, à réviser les dispositions de la directive 2014/95. Les engagements de révision, suivis par son remplacement avec une nouvelle directive, après seulement cinq ans d'application, soulèvent une série de questions concernant les causes, le contenu et l'ampleur des modifications. Nous en retenons quelques-unes qui constitueront le fil conducteur de notre réflexion : quelles sont la signification et la portée du changement de syntagme « information non financière » en « information en matière de durabilité » ? Quel est le nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale en matière de durabilité ? Quelles sont les transformations de la réalité sociale induites par cette nouvelle directive et quel est son impact sur les métiers concernés par la gestion et la gouvernance des entreprises ?

Afin de répondre à ces questions, nous proposons une réflexion sur les évolutions, notamment conceptuelles, axiologiques et substantielles apportées par le droit européen en matière de durabilité et notamment par la directive 2022/2464 et sur leur traduction en innovations juridiques et pratiques. Selon nous, les nouvelles règles de droit, l'introduction de la Taxonomie européenne et la proposition d'une définition « universelle » d'une « activité économique durable », le passage de l'information « non financière » à « l'information de durabilité », les normes européennes en matière de durabilité ont généré un virage historique en matière de reporting extra financier. La déclaration de durabilité, que certaines catégories d'entreprises doivent préparer et présenter comme partie intégrante de leur rapport annuel à partir de 2024, est une expression tangible de ce nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale, une réalité qui concerne toute la communauté internationale. La complexité d'un tel rapport nécessite des éclaircissements épistémiques et techniques/opérationnels, comme condition préalable à la mise en place des nouvelles règles, comme garantie de l'évolution de la réalité sociale sur la trajectoire du développement durable et prémices de la transformation réussie de certaines professions sur lesquelles elles ont une incidence considérable. L'étude, basée sur une recherche documentaire, sur l'analyse de contenu et l'analyse secondaire de nombreuses études scientifiques en la matière, contribuera à cet éclaircissement, en abordant les points suivants : le cadre théorique de référence en matière de développement durable (1) ; le passage de l'information non financière à l'information en matière de durabilité : la portée du changement de syntagme (2) ; le nouveau rapport entre le droit et la réalité sociale créé par la directive 2022/2464 (3) ; et les nouveaux défis pour les analystes et les auditeurs financiers (4).

## **1. Cadre théorique de référence en matière de développement durable**

Le Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC) définit le « développement durable » de la façon suivante : « *Développement qui répond aux besoins des générations actuelles sans compromettre la capacité des générations futures à satisfaire leurs propres besoins.* » (IPCC, 2014, p. 133) Quant à la durabilité, elle se définit comme étant *un processus dynamique qui garantit la persistance des systèmes naturels et humains en toute équité* » (Idem.). Ces définitions ne sont pas apparues *ex nihilo* mais sont le fruit d'une longue prise de conscience qui aura duré près de deux siècles. Pour saisir cette maturation, qui a généré beaucoup de controverses, inspiré une diversité de théories et qui a donné naissance progressivement à un nouveau droit, il faut en retracer la genèse. Il s'agit d'envisager les théories d'avant-garde (1.1.), les controverses des économistes (1.2.) et les impulsions données par les organisations internationales et la société civile (1.3.).

### **1.1. Théories d'avant-garde**

Avant que l'expression « *développement durable* » ne devienne un concept officiel, l'idée de l'impossibilité d'une croissance sans limites avait déjà été théorisée par Thomas Malthus en 1798. Il opposait la croissance naturelle de la population, un doublement tous les 25 ans, à la limite des terres disponibles pour nourrir cette population, aggravée par les rendements

décroissants du sol, les meilleures terres étant déjà exploitées. (Malthus, 1992). Dès lors, le seul remède envisageable est la limitation des naissances<sup>1</sup>, notamment chez les plus pauvres. Mais la révolution industrielle allait invalider la théorie des rendements décroissants de Malthus.

L'idée d'un déséquilibre entre les besoins et les ressources disponibles fit son chemin. Ainsi, Theodore Roosevelt, président des États-Unis de 1901 à 1909, déclara dans son discours à la Conférence sur la conservation de la vie sauvage de 1908 : « *Nous avons une dette envers la nature et nous devons rendre compte de la manière dont nous la payons chaque jour.* » En 1909, dans une déclaration faite devant le Sénat des États-Unis, il défend des idées de durabilité et de responsabilité même si l'expression de « développement durable » n'était pas utilisée : « *Avec la croissance constante de la population et la croissance encore plus rapide de la consommation, notre peuple aura besoin de plus grandes quantités de ressources naturelles (...) Si, dans cette génération, nous détruisons les ressources dont nos enfants auront besoin, si nous réduisons la capacité de notre terre à soutenir une population, nous réduisons le niveau de vie, nous privons même les générations futures de ce continent du droit à la vie.* »

En 1972, le Club de Rome, un groupe de réflexion, proche de l'OCDE qui réunissait des scientifiques, des économistes, des fonctionnaires et des industriels de 52 pays, publia le *Rapport sur les limites de la croissance*, connu également sous le nom de *Rapport Meadows*, du nom de ses deux principaux auteurs. L'introduction ouvre sur une citation de Maha Thray Sithu U Thant, secrétaire général de l'ONU qui déclarait en 1969 : « *Je ne voudrais pas dramatiser, mais la seule conclusion que je puisse tirer des informations en ma possession c'est qu'il reste à peine dix ans aux nations membres de l'ONU pour oublier leurs anciennes querelles et s'associer pour mettre un terme à la course aux armements, pour sauver l'environnement, pour freiner l'expansion démographique, et pour donner l'impulsion nécessaire au développement des contrées les moins privilégiées. Si l'on ne parvient pas à un tel accord au cours des prochaines décennies, j'ai bien peur que les problèmes que j'ai soulevés aient une ampleur telle qu'il sera totalement impossible de les surmonter.* ».

Cette crainte d'une croissance exponentielle, à la base des prévisions de Malthus, est illustrée par la métaphore du nénuphar. « *Un nénuphar sur un étang double sa surface tous les jours. Sachant qu'il lui faut 30 jours pour couvrir tout l'étang, étouffant alors toute forme de vie aquatique, quand en aura-t-il couvert la moitié, dernière limite pour agir ?* » (*Idem*, p. 5). Intuitivement, on serait tenté de répondre que la date limite est de 15 jours. Mais s'agissant d'une croissance exponentielle, la moitié de l'étang est recouverte au bout de 29 jours et il ne reste alors plus qu'une journée pour atteindre le point de non-retour car l'étang sera recouvert en totalité le 30<sup>ème</sup> jour.

Le *Rapport sur les limites de la croissance* va au-delà des limites pointées par Malthus, qui s'inquiétait uniquement de la capacité de la terre à satisfaire les besoins alimentaires, en intégrant la pollution de l'environnement et l'épuisement des ressources naturelles non renouvelables. Le Club de Rome, contrairement à Malthus, prônait un changement dont les coûts et bénéfices seraient équitablement répartis, aboutissant à une société stable. L'idée d'un

---

<sup>1</sup> Malthus, qui était un pasteur, n'envisageait que l'abstinence pour limiter les naissances. C'était beaucoup demander à l'humanité...

développement durable est présente mais le terme n'est pas non plus utilisé. Le *Rapport* conceptualise la notion d'« *équilibre global* » caractérisé par une population et un capital (c'est-à-dire ici des investissements) essentiellement stables, les forces qui tendent à les accroître ou à les diminuer étant soigneusement équilibrées de façon compatible avec le système de valeurs de la société. (*Idem*, p. 277). Mais ce système de valeurs, s'il est différent de celui du monde dans lequel vivait Malthus, n'est pas précisé. Le *Rapport* intègre également la possibilité de progrès techniques. (*Idem*, p. 278 & 281). La loi des rendements décroissants de Malthus est donc invalidée du fait des progrès de la science.

La perspective d'un déséquilibre entre les besoins réels ou perçus et la disponibilité des différentes ressources devient une évidence pour un large public atteint dans sa vie quotidienne avec le premier choc pétrolier en 1973 à la suite de la guerre du Kippour et à l'embargo sur le brut décrété par les pays arabes. Le deuxième choc pétrolier, en 1979 suite à la Révolution iranienne et à la guerre Iran-Irak, précipite cette prise de conscience d'un déséquilibre qui ne peut que s'aggraver. En 1983, le secrétaire général des Nations-Unies confie à Gro Harlem Brundtland la création de la Commission mondiale sur l'environnement et le développement qui publiera en 1987 un rapport intitulé *Notre avenir à tous*, communément appelé *Rapport Brundtland*. Pour la première fois, il théorise le concept de « développement durable », comme étant « *la satisfaction des besoins élémentaires de tous et, pour chacun, la possibilité d'aspirer à une vie meilleure. (...) Pour satisfaire les besoins essentiels, il faut non seulement assurer la croissance économique dans le pays où la majorité des habitants vivent dans la misère, mais encore faire en sorte que les plus démunis puissent bénéficier de leur juste part des ressources que permet la croissance. (...) Le développement durable n'est possible que si la démographie et la croissance évoluent en harmonie avec le potentiel productif de l'écosystème. (...) Le développement durable n'est pas un état d'équilibre mais plutôt un processus de changement. (...) Des choix douloureux s'imposent.* » (Brundtland, 1987, p. 14). Plus loin, le *Rapport* précise : « *Le développement durable, c'est s'efforcer de répondre aux besoins du présent sans compromettre la capacité de satisfaire ceux des générations futures.* » (*Idem*, p. 37)

Ce texte est extrêmement riche. Il introduit la notion de « *besoins élémentaires* » tout en reconnaissant qu'ils sont socialement et culturellement déterminés. Mais, la satisfaction de ces besoins s'étend à tous et supposera des sacrifices de la part des plus nantis et un contrôle de la croissance démographique. Le développement durable n'exclut pas une croissance économique, bien au contraire car « *un monde où la pauvreté et l'injustice sont endémiques sera toujours sujet aux crises écologiques* ». (*Idem*, p. 41) Enfin, la définition introduit le concept de « *potentiel productif de l'écosystème* », ce qui suppose un équilibre entre de multiples contraintes.

## 1.2. Controverses des économistes

Malgré les alertes évoquées ci-dessus, les sciences économiques et de gestion n'ont pas toujours proposé des réponses adéquates aux enjeux d'un développement durable. Une des théories économiques fondamentales, celle de la régulation trouvait sa concrétisation dans l'évolution du capitalisme, et notamment dans sa « grande transformation » de la fin des années 70 : le

néolibéralisme qui succéda au capitalisme industriel. « *La réalité de cette transformation est indéniable. Elle est attestée par (...) le contrôle du capital, du salariat et le contrôle de la monnaie. C'est là que se décident l'investissement et la croissance (...)* ». (Aglietta, 2004). La théorie néolibérale, promue par l'école dite de Chicago, en particulier par Milton Friedman a dominé la deuxième partie du XX<sup>ème</sup> et le début du XXI<sup>ème</sup> siècle. Elle a inspiré les politiques publiques, ainsi que les programmes d'ajustement structurel initiés dans le contexte de ce qu'on appelle le « Washington Consensus » et mis en place, avec des résultats très contestés, par les institutions de Bretton Woods. La confiance aveugle accordée aux forces du marché, comme régulateur global, et la concentration du capital à l'échelle planétaire, sans équivalent dans l'histoire du capitalisme, ont entraîné des conséquences dramatiques quant à la polarisation de la richesse, l'augmentation des inégalités, mais aussi l'exploitation anarchique des ressources. Dans la conception de Milton Friedman, « *la seule responsabilité d'une entreprise est d'utiliser ses ressources et de s'engager dans des activités destinées à augmenter ses profits, à condition qu'elle respecte les règles du jeu, c'est-à-dire celles de la concurrence ouverte et libre, sans tromperie ni fraude* »<sup>1</sup>. De telles théories sont à l'origine des « *exigences démesurées de profit, à la manière du fameux ROE (return on equity) porté à 15 % et plus* » (Orléan, 2013).

En opposition avec les théories néolibérales, à la fin du XX<sup>ème</sup> siècle, Amrtya Sen, titulaire du Prix de la Banque de Suède en sciences économique, attire l'attention sur le fait que l'économie a favorisé l'accumulation des biens et des services, sans s'occuper des droits et des capacités des individus. En introduisant la notion de « *capabilité* », il considère que la pauvreté doit être analysée en termes de liberté d'action et de capacité d'agir, au-delà donc des aspects monétaires (Sen, 2003). Sous l'influence de sa thèse, le PNUD propose comme outil de mesure « *l'indice de développement humain* », qui combine trois « *capacités* » considérées comme essentielles : la santé (espérance de vie), l'éducation (taux d'alphabétisation) et les ressources monétaires (PIB/habitant en parité de pouvoir d'achat [PPA]) dans l'évaluation du développement au niveau international. Ces propositions se retrouvent aujourd'hui dans divers modèles de reporting sur la réalisation de l'*Agenda 2030*.

D'autres théories plus récentes, mettent l'accent sur le rôle des facteurs sociaux et environnementaux dans le développement humain et l'équilibre de la planète. Ainsi, Gaffney & Rockström, ont établi neuf seuils, à ne pas dépasser pour garder l'équilibre de la planète : le changement climatique ; la perte de biodiversité ; la perturbation du cycle de l'azote et du phosphore ; le changement de destination du sol ; l'acidification des océans ; la raréfaction de l'ozone ; la pollution atmosphérique ; l'utilisation de l'eau potable ; la pollution chimique. (Gaffney & Rockström, 2021). Certains de ces seuils constituent aussi des repères quant aux facteurs de durabilité évoqués par la réglementation européenne.

L'économiste britannique Kate Raworth (2018) soutient la nécessité de repenser l'économie en tenant compte à la fois de la satisfaction des besoins humains de base et des limites de la planète. Selon cette théorie, un monde juste et durable doit être situé dans l'espace compris entre des

---

<sup>1</sup> Affirmation parue dans un article du *New York Times Magazine*, le 13 septembre. 1970. (<https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>)

limites extérieures, exprimées par les limites planétaires et des limites internes, exprimées par les droits de l'homme, essentiels à leur dignité.

Ces exigences de changement trouvent aussi un écho dans les sciences de gestion. La théorie de l'agence (*Agency Theory*) (Jensen & Meckling, 1976) qui développe la relation d'agence (entre le principal [l'actionnaire] et l'agent [le manager]), est progressivement remplacée par la théorie des parties prenantes (*Stakeholders Theory*) (Freeman, 1984), ou la théorie de l'agence étendue, selon laquelle une multitude d'acteurs sont affectés par les activités d'une entreprise, soit directement à base de relations contractuelles (salariés, fournisseurs, clients), soit indirectement, par l'impact que ces activités ont sur l'environnement. Le principe de la double matérialité, qui constitue la base de la normalisation européenne de l'information en matière de durabilité, renvoie à des éléments-clés de prise de décision centrés à la fois sur les performances financières de l'entreprise et sur l'impact sur l'environnement social et naturel.

### **1.3. L'impulsion donnée par les organisations internationales et de la société civile**

L'engagement pour le développement durable fait partie des priorités des Nations Unies. L'*Agenda du développement durable à l'horizon 2030* de l'ONU, adoptée en 2015, est l'expression de la prise de conscience croissante au niveau mondial qu'un modèle de développement durable pour la génération actuelle et les générations futures constitue la meilleure voie pour l'éradication de la pauvreté et la protection de la planète. Toutes les autres organisations internationales, ainsi que les pays signataires de l'*Agenda 2030* apportent leur concours aux Nations Unies pour contribuer à la réalisation des 17 objectifs du développement durable.

Si, comme nous venons de le voir, les milieux scientifiques avec le relai des organisations internationales multiplient les alertes, il faut signaler aussi l'intervention d'une des plus hautes autorités religieuses et morales, le Pape François, qui publia en 2015 une encyclique « *Sur la sauvegarde de la maison commune* », *Laudato si'*. Cette lettre solennelle du Pape adressée à tous les membres de l'Eglise universelle, n'a pas vocation à traiter du débat scientifique mais à placer la notion de développement durable dans le contexte social et éthique d'une civilisation, qui pourrait aller à sa perte, en ajoutant une dimension morale et religieuse.

« *Après un temps de confiance irrationnelle dans le progrès et dans la capacité humaine, une partie de la société est en train d'entrer dans une phase de plus grande prise de conscience.* » (François, 2015, p. 7). « *Le défi urgent de sauvegarder notre maison commune inclut la préoccupation d'unir toute la famille humaine dans la recherche d'un développement durable intégral, car nous savons que les choses peuvent changer.* » (*Idem.* p. 5)

Le Pape est très critique à l'égard de la société de consommation et des déviations dans l'appropriation des avancées techniques : « *L'homme qui possède la technique sait que (...) ce qui est en jeu dans la technique, ce n'est ni l'utilité, ni le bien être, mais la domination.* » (*Idem.* p. 36). Selon lui, « *La faiblesse de la réaction politique internationale est frappante* ». Pourtant, « *pour affronter les problèmes de fond, (...) un consensus mondial devient indispensable* alors

que la politique et l'entreprise réagissent avec lenteur, loin d'être à la hauteur des défis mondiaux. (...) L'humanité de l'époque post-industrielle sera peut-être considérée comme l'une des plus irresponsables de l'histoire. » (Idem. p. 54)

Le marché peut-il alors réguler les externalités résultant des activités humaines ? Selon le Pape, « le marché ne garantit pas en soi le développement humain intégral ni l'inclusion sociale. » (Idem. p. 36) L'environnement fait partie de ces biens que les mécanismes du marché ne sont pas en mesure de défendre ou de promouvoir de façon adéquate.

Si « le marché tend à créer un mécanisme consumériste compulsif » (Idem. p. 66) et obsessif, les mouvements de consommateurs peuvent impulser un changement de style de vie en exerçant une pression sur ceux qui détiennent le pouvoir politique, économique et social. « Acheter est non seulement un acte économique mais toujours aussi un acte moral. » (Idem. p. 67).

## **2. Le passage de l'information non financière à l'information en matière de durabilité : la portée du changement de syntagme**

La directive 2022/2464 marque une rupture par rapport à la directive 2014/95, tout d'abord, au niveau terminologique, par un changement de syntagme, en remplaçant « l'information non-financière » par « l'information en matière de durabilité ». Le considérant 8 de la directive évoque en faveur de ce changement : l'inexactitude du terme, car l'adjectif « non financier » signifierait « que les informations en question sont dénuées de pertinence financière » ; les coutumes de nombre d'organisations et praticiens qui « font référence aux informations en matière de durabilité » ; la pertinence croissante de ce type d'informations sur le plan financier et notamment par les choix d'allocation des capitaux. Dès lors, on assiste à un changement de syntagme porteur de sens (2.1.), qui rend l'information plus performative (2.2.). Ce changement incrémental de syntagme (2.3.) est en cohérence avec le nouveau droit européen (2.4.) et avec l'agenda 2030 (2.5.).

### **2.1. Un changement de syntagme porteur de sens**

L'intérêt de ce changement de syntagme est, cependant, plus complexe et nuancé, tant au niveau épistémique, que pratique. Il s'agit, tout d'abord, d'un manque de consensus quant à l'acception courante et à la définition académique du terme « information non financière ». Très concluante à cet égard, est l'étude d'un groupe de chercheurs français (Protin *et al.*, 2014) portant sur le contenu des publications dans des revues de référence sur le thème de l'information non financière entre 1980 et 2012. Selon les auteurs, sur les 318 articles recensés, comportant le terme « non financier », « seuls 14 énoncent une définition du concept, alors que 56 ne le définissent pas, mais développent une recherche ou une réflexion fondée sur des thèmes ou exemples suffisamment clairs et détaillés pour aider à le circonscrire. Les autres textes (...) abordent des aspects liés à cette notion sans en donner ni définition ni exemple concret susceptible d'aider à sa clarification » (Ibid., p. 39).

Quant aux 14 définitions, même si elles sont très différentes, elles prônent en filigrane l'idée que le concept d'information non financière fait référence à des informations présentées en dehors des états financiers, donc non issues de la comptabilité. Cette conception fait écho au point de vue du FASB qui définit l'information non financière comme l'information non présentée dans les états financiers de base, c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et les annexes. La proposition de définition des auteurs de cette étude s'inscrit dans la même logique : « *l'information non financière recouvre l'ensemble des informations quantitatives ou qualitatives qui sont proposées en dehors des états financiers, qui ne sont pas produites à partir des systèmes d'information comptables et financiers et qui n'ont pas un lien direct et facilement mesurable avec la performance financière* » (Ibid., p. 45).

Sans évoquer le contenu du terme « non financier », la grande majorité des définitions académiques se présente sous la forme d'une négation : « non lié au bilan », « qui ne relève pas du périmètre des états financiers », « en dehors des états financiers » etc. Cette formulation est aussi vague que large, car elle couvre des aspects liés à la responsabilité sociale des entreprises et des aspects liés aux résultats non-financiers de l'entreprise, comme le nombre de défauts de production, les questions de qualité, le nombre et les croyances des consommateurs, etc. En induisant l'idée que les aspects évoqués n'ont pas d'impact financier, l'approche est trompeuse, tant pour l'entreprise, que pour ses parties prenantes.

L'imprécision du terme et la perspective de l'approche affectent la pertinence, la fiabilité et la comparabilité des informations, et par conséquent la qualité des rapports sur les aspects sociaux, environnementaux et de gouvernance, en justifiant le changement de syntagme. Par rapport au terme vague « d'information non financière », celui « d'information en matière de durabilité » cible une idée claire, porteuse d'un sens, celle de la « persistance » des systèmes humains et naturels. Son lien avec la réalité actuelle et sa représentation dans la conscience collective sont, a priori, plus perceptibles.

## **2.2. Un changement de syntagme qui rend l'information plus performative**

La directive 2022/2464 repose aussi sur l'hypothèse implicite que l'information est performative : elle crée le réel, elle modifie les comportements. « Dire c'est faire. » (Austin, 1970) . Elle oppose l'énoncé constatatif à l'énoncé performatif. (Burlaud & Niculescu, 2015). L'article 1, point 4, §1 de la directive énonce que « *Les grandes entreprises et les petites et moyennes entreprises, à l'exception des microentreprises (...) incluent dans le 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* ». Le fait d'énoncer une telle politique constitue un engagement, une promesse et crée une obligation. Le changement du terme est important par ses effets symboliques, car il génère des changements dans les représentations des acteurs et des individus (Guibentif, 1979). Cependant, aucun énoncé n'est performatif en soi. La performativité (la concrétisation des prédictions des discours) exige un engagement collectif, impliquant tant les auteurs de

« l'énonciation performative » que les cibles de ces énoncés. La directive européenne par sa portée et son statut juridique rend l'information en matière de durabilité plus performative.

### **2.3. Un changement incrémental de syntagme**

Le passage du syntagme « information non financière » à celui « d'information en matière de durabilité » fut progressif, en suivant la logique de la pensée européenne qui part des aspects généraux liés à la construction du marché européen durable et inclusif, pour arriver à la proposition des normes européennes de durabilité.

Ce changement incrémental est démontré par la fréquence des mots clefs « durable » et « durabilité » dans les documents de politique et dans actes législatifs européens liés à la prise en compte des exigences environnementales, sociales et de gouvernance dans la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises.

Mois: Année	Actes législatifs	Fréquence du mot		Syntagmes incluant le terme « Durable » <sup>1</sup> ou « durabilité »
		Durable	Durabilité	
0	1	2	3	4
06.2013.	Directive comptable 2013/34	6	0	X
10.2014	Directive 2014/95 (information non financière)	4	3	Croissance durable Informations sur la durabilité Risques en matière de durabilité
03.2018	COM (2018) 97 <i>Plan d'action: financer la croissance durable</i>	96	90	Finance durables Investissements durables Croissance durable Gouvernance durable Informations sur la durabilité Chaîne d'approvisionnement
12. 2019	COM (2019) 640 <i>Pacte vert européen</i>	79	10	Croissance durable Gestion durable des ressources Produits durables Finance durable Investissements durables Chaîne de valeurs durable
11. 2019	Règlement 2019/2088 - <i>publication d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers</i>	23	82	Informations en matière de durabilité Risques en matière de durabilité Investissements durables Incidences négatives en matière de durabilité Facteurs de durabilité Indice/Indicateurs de durabilité
06. 2020	Règlement 2020/852 sur <i>l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables (Taxonomie)</i>	142	44	Activité économique durable Critères de durabilité Indicateurs de durabilité Investissement durable Informations en matière de durabilité Normes en matière de durabilité
12.2022	Directive 2022/2464 sur <i>la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises</i>	41	684	Information en matière de durabilité Investissement durable Finance durable Croissance durable Système économique et financier durable Chaîne de valeur Vigilance en matière de durabilité

Tableau 1 : Le concept de durabilité dans la législation européenne - Source : les auteurs

Selon les éléments retenus dans ce tableau, on constate que dans les directives plus anciennes, la directive comptable de 2013 et la directive sur l'information non financière de 2014, les deux termes, « durable » et « durabilité » sont très peu utilisés. A partir de 2018, et notamment après la pandémie du Covid 19, les deux termes deviennent le cœur des dispositifs juridiques, comme expression de la prise de conscience de la gravité et de l'urgence de trouver des solutions aux problèmes environnementaux et sociaux auxquels se confronte la société. Ainsi, et à titre d'exemple, le mot « durabilité » est utilisé 684 fois dans la directive 2022/2464, et seulement

<sup>1</sup> A l'exception des syntagmes fréquemment utilisées dans tous les domaines : développement durable, économie durable, avenir durable, stratégies durables, gestion durable, politiques durables.

trois fois dans la directive 2014/95. De nouveaux syntagmes incluant ces mots font leur apparition dans les actes législatifs comme « facteur de durabilité », « chaîne de valeur », « vigilance en matière de durabilité ».

#### **2.4. Un changement de syntagme en cohérence avec le nouveau droit européen**

La colonne quatre du tableau 1 ci-dessus présente les principaux syntagmes développés par la réglementation européenne en matière de développement durable. Au-delà de la cohérence formelle, naturelle du syntagme « informations en matière de durabilité » avec les autres termes qui forment le cadre conceptuel européen en matière de durabilité, il y a aussi une cohérence au niveau du contenu.

Ainsi, en mars 2018, la Commission européenne soulignait dans sa communication sur le *Plan d'action pour financer la croissance durable* (COM (2018) 97), la nécessité d'une action urgente pour adapter les politiques publiques aux réalités actuelles, marquées par les effets négatifs du changement climatique et de l'épuisement des ressources. La Commission portait, à juste titre, de l'idée que le secteur financier a un rôle clé à jouer en faveur de la transition écologique, rôle qu'elle peut assumer en raison de sa position d'intermédiaire entre les utilisateurs et les fournisseurs de capitaux.

Les objectifs du *Plan* ont été déclinés en dix mesures phares. La directive 2022/2464 concrétise la 9<sup>ème</sup> mesure retenue dans ce plan, dont la mise en place doit permettre « *aux investisseurs et aux parties prenantes d'évaluer leur création de valeur à long terme et leur exposition aux risques en matière de durabilité* » (*Idem*, p. 12). Au niveau opérationnel, l'orientation des capitaux vers des investissements durables est la clef de la réussite des engagements européens, car l'accès aux financements représente un obstacle majeur aux investissements durables des entreprises, notamment des PME. Selon une enquête de la Banque européenne d'investissement, 28,3 % des PME de l'UE ont ce type de difficultés, et 31,7 % des petites et microentreprises (CE, 2022).

Selon la Commission, « *un manque de clarté parmi les investisseurs quant à la notion d'investissement durable est un facteur contribuant à ce déficit d'investissement en même temps qu'un obstacle au financement des infrastructures sociales qui sont nécessaires pour s'attaquer aux problèmes d'inégalité et d'inclusion* » (COM (2018) 97, p. 4). Malgré cette mise en garde, cette communication ne donne pas la définition de l'investissement durable. Elle sera développée un peu plus tard dans le Règlement 2019/2088 qui a pour objet « *d'établir des règles harmonisées pour les acteurs des marchés financiers et les conseillers financiers relatives à la transparence en ce qui concerne l'intégration des risques en matière de durabilité et la prise en compte des incidences négatives en matière de durabilité dans leurs processus ainsi que la fourniture d'informations en matière de durabilité en ce qui concerne les produits financiers* » (Règlement 2019/2088, art. 1).

Ainsi, « *l'investissement durable est un investissement dans une activité économique qui contribue à un objectif environnemental (...) ou à un objectif social, à condition que ces*

*investissements ne causent de préjudice important à aucun de ces objectifs et que les sociétés dans lesquels les investissements sont réalisés appliquent des pratiques de bonne gouvernance (...) » (Idem, art. 2, § 17). Les objectifs environnementaux doivent être mesurables grâce à des indicateurs clés relatifs à l'utilisation efficace des ressources (énergie, matières premières, eau, terres), à la production de déchets et à l'émission de gaz à effet de serre, ou aux effets sur la biodiversité et à l'économie circulaire. Pour ce qui est des objectifs sociaux, le règlement retient notamment la lutte contre les inégalités, le renforcement de la cohésion sociale, de l'intégration sociale et des relations de travail, l'investissement dans le capital humain ou dans des communautés économiquement ou socialement défavorisées.*

La concrétisation des dispositifs évoqués ci-dessus et l'orientation des flux de capitaux vers des investissements durables nécessitent la définition et une compréhension commune de la notion de « durable », respectivement des critères de classification et d'identification des activités économiques durables. C'était le cœur de la mesure la plus importante et la plus urgente prévue dans le *Plan d'action pour financer la croissance durable*. Les éclaircissements sur ces questions ont été apportés par le Règlement 2020/852, connu sous la dénomination de Règlement Taxonomie. Il a pour objet « *d'établir les critères permettant de déterminer si une activité économique est considérée comme durable sur le plan environnemental, aux fins de la détermination du degré de durabilité environnementale d'un investissement* » (Règlement 2020/852, art. 1). Aussi, ce règlement modifie les exigences en matière de reporting des entreprises qui doivent divulguer et prouver comment et dans quelle mesure leurs activités sont durables sur le plan environnemental en s'appuyant sur des indicateurs mesurables et vérifiables.

Selon le Règlement Taxonomie « *une activité économique est considérée comme durable sur le plan environnemental si cette activité économique contribue substantiellement à un ou plusieurs des objectifs environnementaux (...), ne cause de préjudice important à aucun des objectifs environnementaux énoncés (...), est exercée dans le respect des garanties minimales concernant les droits humains et droits fondamentaux au travail et est conforme aux critères d'examen technique établis par la Commission...* » (Règlement 2020/852, art. 3). Au vu du contenu et des concepts véhiculés par ces actes législatifs, le changement de syntagme, le passage de « l'information non financière » à « l'information en matière de durabilité », s'intègre de manière cohérente dans le cadre conceptuel européen en rendant plus claires et opérationnelles les interconnexions entre les divers actes juridiques européens.

## **2.5. Un changement de syntagme en cohérence avec l'agenda 2030**

Le changement de syntagme est aussi en phase, au niveau conceptuel, avec les déclarations internationales sur le développement durable<sup>1</sup> et les engagements pris au niveau international dans le cadre de l'*Agenda 2030*, adoptée par l'Assemblée générale des Nations Unies en 2015. La publication par certaines catégories d'entreprise d'informations pertinentes, comparables et fiables en matière de durabilité assure un meilleur suivi et plus de transparence dans les progrès

---

<sup>1</sup> ONU, Résolution du 25 septembre 2015 et ONU, *Convention cadre des Nations Unies du 12 décembre 2015*

accomplis au niveau européen et international dans la réalisation de ces engagements. La proposition phare de la Commission concernant la classification des activités économiques en fonction de leur potentiel de contribution aux objectifs environnementaux, établi sur des bases scientifiques, « la taxonomie », permet le positionnement des activités des entreprises sur la trajectoire de la transition durable et facilite la connaissance par toutes les parties prenantes de leur impact sur les priorités définies par la communauté européenne et internationale. L'obligation des entreprises d'élargir le champ des informations divulguées, l'augmentation du périmètre des entreprises concernées par les nouvelles règles de droit et la proposition des normes européennes en matière de durabilité constituent un virage historique en matière de reporting extra financier.

### **3. Le nouveau rapport entre le droit et la réalité sociale créé par la directive 2022/2464**

Le rapport entre le droit et la réalité sociale sur laquelle il agit, peut être abordé à partir de trois pôles : la légalité, la légitimité et l'effectivité (Mincké, 1998).

Dans l'esprit issu du discours des Lumières la « légalité » est associée à la liberté, à la rationalité, au rôle de l'Etat pour assurer aux hommes la sécurité, la liberté et l'égalité. Elle se mesure par le respect des principes et valeurs substantielles qui orientent les actions.

Pour ce qui est de la légitimité, elle est associée, en général à ce qui est conforme, non seulement aux lois, mais aussi à la morale, à la raison. Étymologiquement, la légitimité est « *le caractère de ce qui est fondé en droit et/ou en justice. Elle ne concerne donc que les choses qui peuvent faire l'objet d'un débat du point de vue du droit ou de la justice c'est-à-dire, pour l'essentiel, les actions humaines, en tant qu'elles se déroulent dans un contexte social qui définit les normes de l'acceptable et de l'inacceptable, du conforme et du non-conforme, du convenable et de l'inconvenant.* » (Laufer & Burlaud, 2022).

L'effectivité du droit fait référence aux effets du droit tel qu'il existe et tel qu'il est mis en œuvre, qu'ils se concrétisent par la modification des pratiques des acteurs ou de leurs représentations. L'effectivité du droit porte aussi sur l'efficacité et l'efficience des règles, des normes, car une fois identifiés, leurs effets doivent être évalués. Le passage de l'information non financière à l'information en matière de durabilité implique de nouveaux rapports entre le droit et la réalité sociale, tant des représentations des acteurs, que de la modification des pratiques et de leur efficacité. Ainsi, il convient de voir les piliers du nouveau droit en matière de durabilité (3.1.) et la réalité sociale visée par le nouveau droit (3.2.).

#### **3.1. Les piliers du nouveau droit en matière de durabilité**

La réalité économique et sociale est un ensemble complexe et dynamique de faits et de valeurs en interconnexion. Des interférences entre les règles de droit et le fonctionnement de

l'économie et de la société, en général, ont toujours existé, car le droit oriente les acteurs économiques vers un certain type d'action, tout en générant certaines contraintes sur leurs choix. Elles se sont accentuées ces derniers temps, dans le contexte de la mondialisation de l'économie, de la diversification croissante des sources de droit, de l'émergence de nouveaux défis environnementaux et de l'épuisement des ressources naturelles, de l'accentuation des disparités et des problèmes sociaux, de la diversification des types d'acteurs et des catégories d'intérêts souvent contradictoires qu'ils représentent.

Ainsi, le périmètre de la confrontation entre la réalité sociale et le droit s'est considérablement élargi, pouvant viser : la cohérence entre les normes juridiques, les valeurs sociales et les lois économiques et sociales ; le rapport entre les objectifs poursuivis par un texte juridique et les moyens mobilisés/mobilisables pour les atteindre ; la relation entre les instruments juridiques et les besoins sociaux auxquels ces instruments devraient répondre, etc. (Niculescu & Galabov, 2023, p. 273). C'est la perspective à travers laquelle nous analysons par la suite les piliers du nouveau rapport entre le droit et la réalité sociale créé par la directive 2022/2464 portant sur la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises. Elle ouvre la voie à des réflexions, et indirectement à des pratiques innovantes car « *le droit n'est pas seulement l'armature de la société, assurant la sécurité des citoyens (...), mais aussi un instrument de progrès : la législation ne fait pas que ratifier les mœurs, à bien des égards, elle les suscite* » (Legeais, 2019, p. 143).

### 3.1.1. Le pilier axiologique

L'axiologie est une science ou théorie des valeurs qui oppose un idéal au réel. Ainsi, il convient de voir la compatibilité avec les valeurs fondamentales de l'UE, le principe de double matérialité et la création de valeur.

#### ***La compatibilité avec les valeurs fondamentales de l'UE***

Les dispositions de la directive 2022/2464 sont prises dans le respect des principes et valeurs européens à visée universelle, des droits de l'homme, des libertés fondamentales et des normes démocratiques, issus notamment de la Charte internationale des droits de l'homme, de la Déclaration de l'Organisation internationale du travail relative aux droits fondamentaux au travail, de la Charte sociale européenne et de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, etc.

Cette directive concrétise aussi les valeurs et les engagements pris par la Commission dans le *Pacte vert* consistant « *à construire une économie au service des personnes et à renforcer l'économie sociale de marché de l'Union (...), à transformer l'Union en une économie moderne, efficace dans l'utilisation des ressources et compétitive, caractérisée par l'absence d'émission nette de gaz à effet de serre d'ici 2050* ». (COM/2019/640, considérant 1). Sa mise en application devrait sensibiliser davantage les entreprises à la question des droits fondamentaux et aux questions climatiques et les motiver par l'orientation des flux de capitaux vers celles qui les respectent, faire évoluer les priorités en matière de management et de la

gouvernance des entreprises dans le processus de décision, changer le comportement de l'ensemble des acteurs de la chaîne de création de valeur.

La directive est rédigée dans le respect des principes classiques européens, notamment celui de subsidiarité car la cohérence des règles d'information en matière de durabilité avec d'autres actes législatifs de l'Union peut être garantie seulement par l'Union, et celui de la proportionnalité, qui permet de déterminer les catégories d'entreprises soumises à des obligations d'information, ainsi que l'étendue des informations à divulguer en fonction de leurs ressources et capacités, de l'ampleur et de la complexité de leurs activités.

### ***Le principe de la double matérialité : la base du reporting en matière de durabilité***

La directive 2022/2464 introduit explicitement le principe de la double matérialité (*double materiality perspective*) dans les obligations de reporting en matière de durabilité.

En comptabilité, l'importance relative de l'information ou sa matérialité correspond au fait qu'elle soit significative. (Edgley, 2014) L'article 2 (§16) de la directive comptable 2013/34 définit le terme « significatif » comme étant « *le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires* ».

La double importance relative est un concept complexe, dont la définition combine deux façons de prendre en compte l'information en matière de durabilité dans le processus de décision : une approche « *outside → in* », selon laquelle seules les informations concernant les impacts positifs et négatifs de l'environnement (économique, social, naturel) sur l'entité sont pertinentes et doivent donc être prises en compte. Il s'agit d'une approche-opportunités (impacts positifs) et risques (impacts négatifs) de l'entreprise (matérialité financière) ; une approche « *in → outside* », selon laquelle les informations relatives aux impacts négatifs et positifs de l'entité sur l'environnement (économique, social, environnemental) sont aussi significatives (matérialité d'impact).

Pour l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), organisme chargé par la Commission européenne d'élaborer des normes techniques de durabilité, « la matérialité » doit être comprise comme le critère d'inclusion des informations dans les rapports de gestion des entreprises. Ce critère reflète : l'importance de l'information par rapport au phénomène qu'elle est censée décrire ou expliquer ; la capacité de l'information à répondre aux besoins et aux attentes des parties prenantes d'une entreprise et de l'entreprise elle-même ; les besoins de transparence correspondant à l'intérêt public (EFRAG, 2022). La double importance relative doit être comprise comme l'union, la symbiose des deux formes de matérialité (la matérialité financière et la matérialité d'impact).

La perspective de l'entreprise se concrétise dans la matérialité financière, s'agissant d'une perspective « *outside → in* ». Une information présente une importance significative du point de vue financier (matérialité financière) si « *elle entraîne des effets financiers sur les entreprises, c'est-à-dire qu'elle génère des risques ou des opportunités qui influencent ou sont susceptibles d'influencer les flux de trésorerie futurs et, donc, la valeur de l'entreprise à court,*

*moyen ou long terme et qui ne sont pas pris en compte dans l'information financière à la date de clôture* ». (Idem, p. 6) La matérialité d'impact représente la perspective des autres parties prenantes, c'est-à-dire une perspective « *inside → out* ». Une information en matière de durabilité a une importance significative si « *l'entreprise est connectée à des impacts significatifs réels ou potentiels sur des personnes ou l'environnement* ». (Idem, p. 6)

Ces acceptions de l'EFRAG se retrouvent dans la directive 2022/2464, qui exige des entreprises de « *publier des informations à la fois sur les incidences des activités de l'entreprise sur la population et l'environnement et sur la manière dont les questions de durabilité influent sur l'entreprise. Il s'agit de la perspective de la "double importance relative", selon laquelle la notion d'importance relative est envisagée de deux points de vue: celui des risques pour l'entreprise et celui des incidences de l'entreprise* ». (Idem, considérant 29)

### ***Création de valeur : une perspective nouvelle du droit européen***

En s'appuyant sur les *Principes directeurs des Nations Unies relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme*, les nouvelles directives européennes créent des obligations aux entreprises en matière d'information sur la création de valeur, et aussi de diligence raisonnable en la matière. Cette orientation de l'information des entreprises vers la création de valeur a été recommandée et développée par l'IIRC<sup>1</sup> dans le *Cadre de référence international portant sur le reporting intégré*. Sans définir la valeur, il se focalise sur le processus de création de valeur et plaide pour « *une approche qui s'appuie sur diverses sources d'informations pour refléter l'éventail complet des facteurs qui impactent significativement la capacité de l'organisation à créer de la valeur à court, moyen et long terme, pour elle-même, pour les parties prenantes et pour la société dans son ensemble* ». (IIRC, 2023, p. 3-5)

Le législateur européen a la même approche, en évoquant la question de la création de valeur sous deux angles : celui de la contribution des ressources incorporelles à la création de valeur et celui de la chaîne de valeurs. (Directive 2022/2464, considérant 31) Ainsi, la directive 2022/2464 introduit l'obligation pour les entreprises de fournir des informations sur ses « *ressources incorporelles essentielles* »<sup>2</sup> générées en interne, afin de permettre aux utilisateurs de l'information de mieux comprendre l'évolution des affaires, des résultats et de la situation des entreprises, ainsi que l'écart croissant entre leur valeur comptable et leur valeur de marché. La directive souligne aussi l'importance des informations concernant la recherche et le développement, ainsi que l'obligation des entreprises de fonder les informations fournies dans leurs rapports sur des preuves scientifiques.

L'obligation de publier des informations sur les questions de durabilité, ainsi que celles de diligence raisonnable concerne non seulement les activités de l'entreprise, mais l'ensemble de la chaîne de valeur. Par ailleurs, dans les documents réglementaires de l'Union, on peut constater le remplacement progressif du terme chaîne d'approvisionnement par celui de chaîne

---

<sup>1</sup> IIRC (International Integrated Reporting Council) est une coalition mondiale regroupant des entreprises, des investisseurs, des autorités de réglementation, des instances de normalisation, des représentants de la profession comptable et des ONG, promotrice du « Reporting intégré ».

<sup>2</sup> Les « *ressources incorporelles essentielles* » sont les ressources dépourvues de substance physique dont dépend fondamentalement le modèle commercial de l'entreprise et qui constituent une source de création de valeur pour l'entreprise, cf. l'article 1, point 1, (§ 19) de la Directive 2022/2464.

de valeurs (tableau 1). Selon le projet de directive sur le devoir de vigilance, la chaîne de valeurs représente : « *les activités liées à la production de biens ou à la prestation de services par une entreprise, y compris le développement du produit ou du service et l'utilisation et l'élimination du produit, ainsi que les activités connexes des relations commerciales de l'entreprise établies en amont et en aval* ». (COM, 2022/71, art. 3g)

Même si la première partie de la définition a une connotation managériale, elle s'en éloigne progressivement en évoquant des exigences portant sur tout le cycle du produit de sa conception jusqu'à son élimination, et notamment des exigences concernant l'inclusion dans la chaîne de valeurs des relations commerciales bien établies de l'entreprise. Le législateur définit la « *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* » (COM, 2022/71, art. 3f), sans toutefois préciser quels sont les seuils permettant d'apprécier la durée, l'intensité et le caractère non négligeable de la relation. Cela nécessite le recours au jugement professionnel. (Burlaud & Niculescu, 2016b)

La nouvelle réglementation qui oblige les entreprises à informer sur le processus de création de valeur et à surveiller leur chaîne de valeur du point de vue des droits de l'homme, de la protection de l'environnement et des normes de travail constitue une nouveauté dans le droit européen. Elle nécessite, sans doute encore, des approfondissements et des éclaircissements (Beckers, 2021).

### *3.1.2. Le pilier téléologique*

La directive 2464/2022 a eu pour objectif principal d'harmoniser et d'améliorer la disponibilité et la qualité des informations des entreprises en matière de durabilité. Cet objectif s'inscrit dans les préoccupations de réduction de l'asymétrie de l'information par rapport aux parties prenantes, de réduction des écarts de pouvoir, et aussi des risques qui y sont liés. (Hill & Jones, 1992). La publication d'informations de qualité, comparables, pertinentes et fiables en matière de durabilité est bénéfique pour l'entreprise elle-même et pour toutes les parties prenantes : celles avec lesquelles elle entretient des rapports économiques et sociaux, les organisations de la société civile, les citoyens et la société dans son ensemble.

De même, ces informations seront utiles aux responsables politiques pour éclairer les politiques publiques et pour fonder leurs décisions économiques, sociales et environnementales. Ainsi, tous les citoyens pourront espérer un système économique stable, durable et inclusif.

### *3.1.3. Le pilier de la redevabilité*

La nouvelle réglementation européenne rend les entreprises plus responsables, plus redevables quant à leur impact sur l'environnement et sur les droits fondamentaux. Ainsi les entreprises doivent publier une variété d'informations en matière de durabilité, au-delà des obligations

prévues par la directive 2014/95. Leur responsabilité se trouve élargie quant au contenu des informations, à leur lisibilité, à la qualité et la forme de leur présentation.

Les entreprises qui sont dans le champ d'application de la directive 2022/2464 doivent inclure dans leur rapport de gestion des informations conformément aux normes européennes d'information en matière de durabilité, quantitatives et qualitatives, prospectives et rétrospectives, couvrant selon le cas, des horizons à court, moyen et long terme. Les entreprises ont aussi de nouvelles responsabilités concernant l'assurance, c'est-à-dire la certification des informations annuelles consolidées publiées en matière de durabilité, dans le cadre des missions d'assurance limitée, dans une première phase.

La directive impose aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance d'une entreprise, la responsabilité collective de veiller à ce que l'entreprise ait publié les informations en matière de durabilité conformément à ses normes. (Directive 2022/2464, considérant 59).

### 3.1.4. Le pilier « substantiel »

Pour répondre aux besoins d'information de toutes les parties prenantes, l'information en matière de durabilité selon le principe de la double matérialité, sera concentrée sur trois pôles, et pour chacun d'entre eux d'une manière toujours tridimensionnelle :

- Niveau d'information (tous les secteurs, un certain secteur , une certaine entreprise ) ;
- Questions de durabilité / sujets d'information : environnement, social, gouvernance ;
- Domaines d'information : stratégie et politiques, mise en œuvre, mesure de performance.

Cette approche préfigure la substance multidimensionnelle de l'information, en cohérence avec les attentes et les besoins de divers utilisateurs et avec une réalité de plus en plus complexe et dynamique.

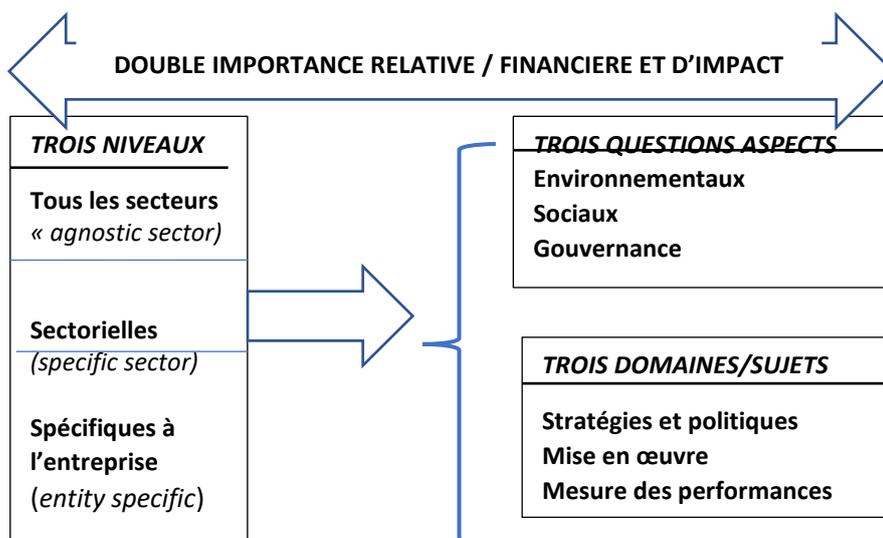


Figure 1. L'architecture de l'information en matière de durabilité-Source : Les auteurs, inspirés par ESRS Presentation – Outreach France.

### 3.2. La réalité sociale visée par le nouveau droit européen

Par rapport aux reporting volontaire ou à la déclaration non financière, la directive 2022/2454 contient des exigences supplémentaires d'information pour représenter la réalité complexe des entreprises qui agissent dans un contexte contraignant du point de vue social et environnemental. La réalité visée par cette directive peut être abordée à la fois sous l'angle du périmètre des entreprises soumises à cette obligation et du contenu des informations, des aspects considérés comme étant significatifs en matière de durabilité.

#### 3.2.1. Le périmètre de l'information en matière de durabilité

Le périmètre d'information en matière de durabilité a le sens de « *périmètre au sein duquel le contenu est considéré comme suffisamment pertinent pour figurer dans le reporting* ». (IIRC, 2023, p. 3-5) Il est fonction tant des entités, au sens comptable, concernées directement par l'obligation de publication des informations, que de parties prenantes associées aux risques, opportunités et incidences relatives aux questions de durabilité. La directive 2022/2464 contient des changements radicaux quant au périmètre d'information, par rapport à la directive sur l'information non-financière, synthétisés dans l'annexe 1.

Comme le montre cette annexe, les obligations d'information en matière de durabilité concernent :

- Toutes les grandes entreprises, qu'elles soient cotées ou non sur un marché réglementé européen, compte tenu de leur impact important sur les facteurs de durabilité, tant directement, qu'au long de leurs chaînes de valeur ;
- Toutes les entreprises, européennes et non-européennes, cotées sur un marché réglementé de l'Union (tant les grandes entreprises que les PME), à l'exception des microentreprises cotées ;
- Les établissements de crédit, les entreprises d'investissement et les entreprises d'assurance, y compris les coopératives et les mutuelles, qui satisfont à certains critères de taille ;
- Les entreprises de pays tiers qui exercent une activité importante ou qui ont une filiale ou une succursale sur le territoire de l'Union.

#### 3.2.2. Le contenu de l'information en matière de durabilité

Le passage de l'information non financière à l'information en matière de durabilité se concrétise pratiquement par le remplacement de la déclaration non financière (directive 2014/95) par la déclaration en matière de durabilité (directive 2022/2464).

Selon les termes de cette directive, la liste des questions de durabilité sur lesquelles les entreprises sont tenues de publier des informations devrait être cohérente avec la définition du

terme « facteurs de durabilité », prévenir toute inadéquation entre les informations requises par les utilisateurs et celles publiées par les entreprises et correspondre aux besoins et aux attentes des utilisateurs et des entreprises. Les informations exigées reflètent l'interaction entre l'entreprise et ses impacts, risques et opportunités liés au développement durable, permettant compréhension des incidences des activités de l'entreprise sur les questions de durabilité, ainsi que la manière dont les questions de durabilité influent le développement, la performance et la position de l'entreprise, au-delà de ce qui est déjà reflété dans les états financiers.

Nous allons retenir quelques différences significatives entre les deux directives, groupées par domaines (Cf. figure 1). Ainsi, conformément au principe de la double matérialité, les informations exigées par la directive 2022/2464 concernent d'un côté l'impact des activités de l'entreprise sur les aspects de durabilité, et de l'autre côté la manière selon laquelle les aspects de durabilité affectent le développement et la performance de l'entreprise.

Concernant la stratégie, la récente directive exige des informations non seulement sur le modèle commercial, mais aussi sur la stratégie d'entreprise en matière de durabilité. La démarche classique d'élaboration d'une stratégie est à revoir, car les entreprises doivent présenter dans la déclaration leur stratégie en relation avec les questions de durabilité, la manière d'y intégrer les risques et les opportunités associés. Les risques physiques et de transition des entreprises, ainsi que la résilience du modèle d'affaires doivent tenir compte des différents scénarios climatiques dans la perspective de l'atteinte de l'objectif de neutralité climatique de l'Union d'ici 2050. L'entreprise doit aussi divulguer la manière d'intégrer des questions de durabilité dans ses plans d'action, tant d'exploitation, que financiers. Un autre aspect novateur concerne l'obligation d'information sur la prise en compte dans les choix stratégiques des ressources incorporelles essentielles, au-delà des aspects rapportés dans les états financiers.

Les exigences d'information sur la formulation des objectifs liés aux aspects de durabilité font appel à leur acception classique dans les sciences de gestion, quant à leur mesurabilité et délais de réalisation. Ils doivent être fixés en cohérence avec les engagements européens en matière d'environnement (COM, 2019/640, art. 9) et en tenant compte d'autres objectifs assumés par la Commission et par la communauté internationale dans le cadre de l'*Agenda 2030*. Une nouveauté censée augmenter la pertinence des objectifs, notamment ceux liés aux facteurs environnementaux, porte sur l'obligation de publier une information se basant sur des preuves scientifiques concluantes. Par ailleurs, les entreprises sont obligées de fournir une déclaration indiquant si les objectifs de l'entreprise liés aux facteurs environnementaux reposent sur ce type de preuves scientifiques.

Selon le principe comptable, « *ce qui n'est pas mesuré ne peut pas être contrôlé* », les dispositions réglementaires européennes en matière de durabilité, notamment du Règlement Taxonomie et ses règlements délégués, mais aussi la directive 2022/2464 accordent une place centrale à la mesurabilité des objectifs, des progrès enregistrés et des résultats obtenus. Les exigences de l'article 8 du Règlement taxonomie constituent le point central de cette démarche, car les entreprises non financières et financières (sous certaines conditions) doivent publier les informations suivantes : la part de leur chiffre d'affaires provenant de produits ou de services associés à des activités économiques pouvant être considérées comme durables sur le plan

environnemental (...) ; la part de leurs dépenses d'investissement et la part de leurs dépenses d'exploitation liée à des actifs ou à des processus associés à des activités économiques pouvant être considérées comme durables sur le plan environnemental (...).

L'annexe 2 présente la synthèse des informations pertinentes à divulguer, dans une approche comparative des deux directives et met en évidence les progrès apportés par celle de 2022.

#### **4. Les nouveaux défis pour les analystes et les auditeurs financiers**

Le nouveau droit en matière d'information sur la durabilité génère de nombreux questionnements au sein des métiers concernés, qu'il s'agisse des métiers comptables et financiers (experts comptables, gestionnaires de fonds, analystes, auditeurs) ou d'autres métiers liés à la gestion et la gouvernance des entreprises. Ils sont tous confrontés à de nouveaux défis.

##### **4.1. Les nouveaux défis pour les analystes financiers**

Les métiers comptables ont évolué au fil du temps sous l'impact des paradigmes fondateurs de la finance, qui se sont étendus naturellement à la comptabilité et à l'analyse financière. Spremann (2010) identifiait deux grands paradigmes financiers qui synthétisent bien cette évolution : le paradigme « traditionnel » et le paradigme « néoclassique ». Selon le paradigme traditionnel, la finance n'est qu'un simple moyen d'apporter des capitaux à l'économie réelle, d'allouer l'épargne des ménages et des entreprises, contre un gain, à des emprunteurs pour financer leurs projets. L'analyse financière porte notamment sur la gestion efficace de ces fonds et la capacité de remboursement. Le paradigme néoclassique qui domine la vie économique depuis la deuxième partie du XX<sup>ème</sup> siècle, repose sur l'hypothèse d'un marché financier efficace, pleinement concurrentiel, apte à produire un prix d'équilibre représentant la valeur économique intrinsèque des actifs financiers. La finance n'est plus axée principalement sur le financement des entreprises, mais sur la création de richesse pour les actionnaires. L'analyse financière est orientée notamment vers la performance de l'entreprise sous l'angle de la maximisation des dividendes et de la valeur des titres et la minimisation des risques pour les actionnaires.

Aucun des deux paradigmes ne répond aux exigences et aux priorités de nos sociétés, car ils font l'impasse sur les enjeux du développement durable. C'est la théorie de la finance durable, définie précédemment, qui gagne du terrain, transposée dans le domaine comptable notamment par le modèle CARE (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*). Ce modèle, fondé sur une extension du paradigme traditionnel de la comptabilité, permet l'intégration de certaines des exigences de durabilité évoquées auparavant et la réorientation des fonds vers des activités durables. Les analystes sont, dans ce contexte, confrontés aux nouveaux défis, dont nous retenons quelques-uns ci-après.

*4.1.1. Contribuer à la transformation progressive du système financier en un outil de soutien à une économie durable*

Cela oblige à intégrer de nouveaux repères dans le raisonnement des analystes en termes d'opportunités, de risques et d'incidences en lien avec les questions de durabilité. Il s'agit tout d'abord de l'extension du champ de l'analyse aux nouvelles exigences de reporting. A titre d'exemple, l'analyse des opportunités et des risques ne se limite pas aux questions qui sont sous le contrôle de l'entreprise, mais inclut les risques et opportunités significatifs attribuables aux relations d'affaires avec d'autres entreprises/parties prenantes au-delà du périmètre de l'information financière. La prise en compte de la chaîne de valeur en amont et en aval de l'entreprise est essentielle pour compléter les raisonnements et pour faire le rapprochement entre l'analyse financière classique et l'analyse en matière de durabilité.

L'analyse traditionnelle orientée vers les résultats des entreprises et les valeurs du marché en termes d'*outputs* sera complétée naturellement par l'analyse en termes d'impact à moyen et long terme. Les outils méthodologiques seront enrichis avec de nouvelles grilles d'analyse des ressources, des activités et des produits, mais aussi des charges et des revenus.

Un champ particulier de l'analyse porte sur le positionnement de l'entreprise par rapport à la trajectoire de la transition durable de l'Union européenne, c'est-à-dire par rapport aux normes, ce qui comprend :

- *L'analyse de l'éligibilité*, qui suppose la comparaison de la grille des activités de l'entreprise avec les activités dites « éligibles », listées par le règlement délégué 2021/2139 sur le climat et la sélection de celles qui correspondent à la description de la taxonomie ;
- *L'analyse de l'alignement des activités éligibles à la « Taxonomie »* : les activités éligibles deviennent « alignées » à la Taxonomie lorsqu'elles satisfont trois exigences : contribuer substantiellement à au moins un des six objectifs environnementaux définis par l'art. 9 du règlement 2020/852 ; ne pas causer de préjudices importants à aucun autre objectif environnemental ; et offrir des garanties minimales de respect des droits de l'Homme, régies par les principes directeurs de l'OCDE, de l'ONU et de l'OIT ;
- *L'analyse du positionnement de l'entreprise sur la trajectoire de la transition verte* sur la base des indicateurs qui montre la contribution des activités alignées à l'activité globale de l'entreprise (l'article 8 du règlement Taxonomie).

En mettant les exigences de durabilité au cœur de leur raisonnement professionnel, les analystes peuvent contribuer à l'orientation des investissements vers des activités durables et à la transformation progressive du système financier en un outil de soutien au fonctionnement durable des entreprises et de l'économie dans son ensemble.

#### 4.1.2. *Impulser le financement de la transition écologique*

Le *Pacte vert pour l'Europe* souligne qu'une croissance durable et inclusive « nécessitera des investissements publics considérables et des efforts accrus pour orienter les capitaux privés vers les actions pour le climat et l'environnement. ». (COM, 2019/640, p. 2) Cette allocation des ressources repose en grande partie sur le travail des analystes qui font le pont entre les entreprises et les investisseurs car « le secteur privé sera déterminant pour financer la transition écologique. » (*Idem*, p. 20).

#### 4.1.3. *Intégrer les raisonnements à moyen et long terme au cœur du métier des analystes*

Au-delà des défis d'ordre sociétal, les analystes sont confrontés à des défis de nature technique, car l'élargissement des obligations de reporting modifie profondément le cœur de leur métier et les repères de leurs jugements professionnels. (Burlaud & Niculescu, 2016a)

Touchant à des enjeux sociétaux, les informations en matière de durabilité, bien qu'étant souvent de nature qualitative, peuvent être plus pertinentes que l'information financière, focalisée vers les rendements à court terme. En effet, le choix d'une forte rentabilité à court-terme peut conduire à une catastrophe à moyen ou long terme que les états financiers ne révéleront pas. De plus, certaines valeurs humaines ou sociales ne se mesurent pas. Prenons une métaphore pour illustrer ce propos : ce n'est pas un calcul comptable ou financier qui a conduit à l'abolition de la peine de mort ou de l'esclavage, mais la prévalence d'une certaine idée de l'homme. De même, le maintien du capital naturel ou humain est un choix politique. Tous ces aspects sont des exemples de l'évolution de la profession et de la nécessité d'un renforcement des compétences pour une adaptation et une bonne maîtrise du nouveau cœur du métier.

## 4.2. Les nouveaux défis pour les auditeurs

La directive 2022/2464 relative à la publication d'informations en matière de durabilité modifie aussi le règlement 2014/537 portant sur la directive 2006/43 concernant le contrôle légal des comptes annuels et consolidés.

Un important changement apporté par la directive 2022/2464 vise l'obligation d'assurance par des auditeurs (c'est-à-dire de produire un rapport d'audit exprimant une opinion) des informations en matière de durabilité pour qu'elles soient crédibles et performatives. L'évolution du titre du chapitre 8 de la directive comptable « Contrôle des comptes », en « Contrôle des comptes et assurance de l'information en matière de durabilité » est significative. L'expérience acquise depuis 1978, date de la publication de la première directive sur le contrôle légal des comptes, a été pleinement utilisée pour traiter du contrôle légal des informations en matière de durabilité. Cette nouveauté est source de nouvelles responsabilités et opportunités pour les auditeurs, dont nous retenons ci-dessous les plus significatives.

#### *4.2.1. Intégrer l'élargissement des frontières de l'audit et des attributions des auditeurs*

Les auditeurs statutaires ou légaux et les firmes d'audit (autorisés à réaliser l'audit légal) ont, au-delà de leurs attributions classiques, une nouvelle attribution : émettre un avis sur la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de l'Union européenne. (directive 2022/2464, considérant 60)

Il s'agit d'un avis sur : la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de la directive et avec les normes d'information en matière de durabilité de l'Union ; le processus mis en œuvre par l'entreprise pour déterminer les informations publiées conformément aux normes d'information en matière de durabilité ; la conformité avec les exigences de publication d'informations prévues à l'article 8 du règlement Taxonomie.

#### *4.2.2. Donner aux informations en matière de durabilité le même niveau d'assurance que celle donnée aux informations financières*

Pour ce qui est de l'information en matière de durabilité, l'auditeur est tenu de donner son avis dans le cadre d'une mission d'assurance limitée ou d'assurance raisonnable. Dans les missions d'assurance limitée la conclusion est généralement exprimée sous une forme négative, par laquelle le praticien déclare n'avoir constaté aucun élément lui permettant de conclure que l'objet de l'audit n'est pas entaché d'inexactitudes significatives. « *L'auditeur effectue moins de tests que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable. (...). Dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable la conclusion de ce type de mission est généralement fournie sous une forme positive et exprime un avis sur la mesure de l'objet de l'audit par rapport à des critères préalablement définis.* » (directive 2022/2464, considérant 60). Cet avis peut être donné par un contrôleur légal des comptes (commissaire aux comptes) ou un cabinet d'audit accrédité, autre que celui ou ceux qui effectuent le contrôle légal des états financiers.

Le législateur prévoit un renforcement progressif du niveau d'assurance. Cette prudence s'explique sans doute, au moins en partie, par l'absence d'un *corpus* de normes d'audit des informations en matière de durabilité, que ce soient les normes d'audit de l'International Federation of Accountants (IFAC) ou les autres normes de l'International Sustainability Standards Board (ISSB) ou de l'EFRAG. Par ailleurs, le passage à une mission d'assurance raisonnable quant à la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de l'Union ne sera possible que lorsque la Commission adoptera des normes d'audit pour l'assurance raisonnable de l'information en matière de durabilité, par voie d'actes délégués, au plus tard le 1<sup>er</sup> octobre 2028 (*Ibidem*).

#### *4.2.3. Se conformer aux exigences accrues en matière de compétences professionnelles*

Qu'il s'agisse de certifier des états financiers ou les informations en matière de durabilité,

L'auditeur appartient à une profession réglementée car il exerce une mission de service public. Le professionnel doit donc être accrédité par une autorité indépendante. Il peut alors auditer les comptes annuels et/ou les informations en matière de durabilité.

L'accréditation exige une formation réglementée : « avoir atteint le niveau d'entrée à l'université (...), puis suivi l'intégralité d'un programme d'enseignement théorique, effectué une formation pratique et réussi un examen d'aptitude professionnelle du niveau de fin d'études universitaires. » (Idem, art. 3, §4). La directive apporte des précisions sur les exigences de l'examen d'aptitude professionnelle, sur les stages pratiques, ainsi que sur la situation particulière des professionnels ayant exercé au moins 15 ans ou de ceux qui sont accrédités dans une autre État membre de l'UE. L'assurance de l'information en matière de durabilité exige un champ de connaissances très large.

#### 4.2.4. Complexité du contenu de l'information en matière de durabilité

L'auditeur doit exprimer une opinion sur la déclaration de durabilité, produite et présentée selon les normes européennes d'informations en matière de durabilité, élaborées par l'EFRAG et soumises à l'approbation de la Commission. La déclaration est incluse dans le rapport de gestion. Il ne s'agit donc pas d'un document de promotion, afin de « verdir » la communication d'une entreprise, mais d'un document technique rédigé selon des règles précises.

#### 4.2.5. Exigences déontologiques

L'auditeur est tenu de respecter les mêmes règles en matière de déontologie, d'indépendance, d'objectivité, de confidentialité et de secret professionnel, que dans l'audit financier. Des précisions supplémentaires y sont faites, comme par exemple sur l'indépendance des auditeurs. Ainsi « les honoraires fixés pour le contrôle légal des comptes et l'assurance des informations publiées en matière de durabilité : ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services supplémentaires à l'entité contrôlée ; ne revêtent aucun caractère conditionnel. » (Directive 2022/2464, art. 13). En cas d'infraction, des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives sont prévues.

La directive comptable (art. 33) confie aux organes de direction (conseil d'administration, conseil de surveillance, direction) le soin de s'assurer, en engageant leur responsabilité collective, que les états financiers ont été préparés dans le respect de cette directive. La nouvelle directive 2022/2464 étend cette responsabilité à l'obligation de publier des informations en matière de durabilité. De plus, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public (EIP) ; elle doit disposer d'un comité d'audit. Le principe de séparation de la préparation et du contrôle des informations est donc respecté dans les deux cas.

Ainsi, nous constatons à quel point il est difficile de produire et d'auditer des informations aussi complexes, multidimensionnelles et multidisciplinaires que celles décrites ci-dessus. Le moins que l'on puisse dire est que les auditeurs sortent de leur zone de confort. Il faudra sans doute de nombreuses années pour stabiliser le dispositif.

## Conclusion

Les questions relatives à la durabilité des capitaux financiers, humains et naturels sont devenues aujourd'hui des questions de société, trop complexes pour faire l'objet d'un travail de recherche visant à vérifier des liens de causalité entre quelques variables mesurables. Les organisations internationales gouvernementales (ONU et OCDE) ou non-gouvernementales (ISSB, IFAC, GRI, etc.), conscientes des menaces pesant sur le monde, travaillent à une instrumentation capable de piloter un changement de société, voire de civilisation. En ce qui nous concerne ici, nous nous sommes essentiellement limités à l'étude de la réglementation européenne accompagnant le passage d'une économie de marché à une civilisation « durable ». C'est une démarche politique que nous avons étudiée du point de vue du droit des affaires et plus particulièrement de la publication d'informations par et sur les entreprises. Notre objectif a été de clarifier et donner un sens aux innovations conceptuelles.

Le postulat de base est celui de la performativité de l'information publiée par les entreprises. Autrement dit, l'objectif de durabilité des trois capitaux peut être atteint en informant les parties prenantes sur l'incidence des risques environnementaux sur l'entreprise et sur l'impact environnemental des activités de l'entreprise (concept de « double matérialité »).

Les directives et règlements européens ont évolué au cours des dix dernières années en introduisant des changements de syntagmes qui ont donné naissance à des innovations juridiques. Ainsi, la directive comptable (2013/34) parlait « d'informations non financières », ce terme ayant été abandonné progressivement pour finalement retenir « l'information en matière de durabilité » dans la directive durabilité (2022/2464). Cette dernière information devient une composante du rapport de gestion annuel publié par les entreprises et qui est connectée aux états financiers. Elle recoupe une partie de l'information issue des comptes annuels ou consolidés. Les aspects financiers et environnementaux ne peuvent donc pas être découplés. De ce fait, l'information en matière de durabilité doit être audité par des professionnels indépendants agréés pour être crédible. Enfin, elle doit être normée pour assurer sa comparabilité selon des règles en cours d'élaboration par l'EFRAG. La seconde innovation juridique majeure est l'apparition du concept de « chaîne de valeur »<sup>1</sup> qui entraîne un élargissement de la responsabilité de la personne morale (ou même du groupe consolidé) au-delà des actes dont elle est directement responsable. Ainsi, elle devient redevable de certaines actions de ses fournisseurs, sous-traitants, clients, etc.

Ces changements fondamentaux n'en sont qu'à leurs débuts ; il faut attendre les textes d'application et la jurisprudence, mais ils auront une incidence considérable sur le métier, le jugement et les modèles de contrôle des analystes financiers et des auditeurs des comptes. Ils auront à traiter d'informations physico-financières et non seulement financières et des informations plus qualitatives. L'étude et la certification des rapports de gestion feront appel à des compétences multidisciplinaires. Ainsi, par exemple, des physiciens, des chimistes ou des biologistes seront appelés à intervenir sur des indicateurs relevant de leurs disciplines respectives et à dialoguer entre eux.

---

<sup>1</sup> Ce concept est apparu initialement dans la directive 2019/1937.

Enfin, les enseignements universitaires et la formation continue des professionnels devront être repensés pour permettre une approche globale de la performance des entreprises qui, de performance financière deviendra une performance sociétale de la chaîne de valeur de l'entreprise. Il s'agit d'un chantier extrêmement long et vaste qui concerne tous les pays. L'environnement ignore les frontières.

**Annexe 1 Le périmètre d'information : approche comparative - Source : les auteurs**

Directive 2014/95	Directive 2022/2464
Les <b>grandes entreprises</b> qui sont des entités <b>d'intérêt public</b> européennes, au sens de l'article 1, annexe 1 de la directive comptable <sup>1</sup> , soumises à la législation d'un État membre et dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé de l'Union, ayant :	<b>Grandes entreprises européennes ou non, cotées ou non sur un marché réglementé</b> qui satisfont au moins deux des critères suivants :
- plus de 500 salariés sur l'exercice ; - chiffre d'affaires > 40M€ et/ou - total du bilan > 20M€.	- plus de 250 salariés sur l'exercice ; - chiffre d'affaires > 40M€ et/ou - total du bilan > 20M€ de total de bilan
	<b>Autres grandes entreprises non-européennes</b> ayant un chiffre d'affaires européen supérieur à 150M€ et au moins une filiale ou une succursale sur le territoire de l'Union <sup>2</sup> .
	<b>PME cotées sur un marché règlementé européen</b> Toutes les PME UE et non-UE cotées sur un marché règlementé européen, sauf les microentreprises.

**Annexe 2 : Contenu ses informations à fournir - Approche comparative**

Directive 2014/95	Directive 2022/2464
<b>Déclaration non financière</b> <i>Informations nécessaires à la compréhension de l'évolution des affaires, des performances, de la situation de l'entreprise et des incidences de son activité</i>	<b>Déclaration en matière de durabilité</b> <i>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</i>
<b>En relation au moins avec :</b> les questions environnementales, sociales, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption	<b>En relations avec :</b> les questions de durabilité (les droits environnementaux, les droits sociaux et les droits de l'homme, et les facteurs de gouvernance, y compris les facteurs de durabilité définis à l'art.2, § 24 du règlement 2019/2088.
<b>Contient</b> (les modifications de la directive comptable 2013/34	<b>Contient</b> (les modifications de la directive comptable 2013/34
<b>Informations par domaines de la durabilité</b>	
<b>Une brève description du modèle commercial de l'entreprise</b>	<b>Une brève description du modèle commercial et de la stratégie de l'entreprise</b> pour s'assurer que la stratégie, les modèles économiques, les plans d'action et l'intégration des risques et des opportunités sont compatibles avec la transition vers l'économie verte
- Politiques de l'entreprise concernant les questions environnementales, sociales, etc.	<b>Domaine : STRATEGIES ET POLITIQUES</b> - <b>Stratégie :</b> degré de résilience du modèle d'affaires et de la stratégie (en lien avec les différents scénarios climatiques), les

<sup>1</sup> En France : sociétés par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite par actions et sociétés par actions simplifiées. En Roumanie : sociétés par actions, sociétés à responsabilité limitée et sociétés en commandite par actions.

<sup>2</sup> Directive 2022/2464, considérant 20. Certaines entreprises peuvent demander une forme d'assurance même si elles n'appliquent pas actuellement les normes.

y compris les procédures de diligence raisonnable - La politique de diversité appliquée aux organes d'administration, de gestion et de surveillance - Les principaux risques liés à ces questions en rapport avec les activités de l'entreprise	risques et les <i>opportunités</i> liés aux questions de durabilité, la prise en compte des intérêts des <i>parties prenantes</i> , les ressources <i>intangibles, etc.</i>
	- <b>Politiques</b> : concernant les questions de durabilité, les objectifs liés à ces questions et leurs délais, y compris ceux de réduction des GES en 2030 et 2050, le rôle des organes d'administration, les <u>systèmes d'incitation</u> liés aux questions de durabilité, etc.
	<b>Domaine : MISE EN OEUVRE</b> - La manière dont l'entreprise a mis en œuvre sa stratégie concernant les questions de durabilité ; les plans définis pour assurer la compatibilité de sa démarche avec la transition vers une économie durable, la limitation du réchauffement climatique à 1,5 °C etc... - La mise en œuvre de la procédure de diligence raisonnable concernant les questions de durabilité
Indicateurs clé de performance non financière	<b>Domaine : MESURE DES PERFORMANCES</b> Indicateurs concernant les informations à publier visées ci-dessus
<b>Informations par questions de durabilité</b>	
<b>ENVIRONNEMENT</b>	<b>ENVIRONNEMENT</b>
Informations sur des facteurs environnementaux	Informations sur facteurs environnementaux : atténuation du changement climatique ; adaptation au changement climatique ; les ressources aquatiques et marines ; utilisation des ressources et l'économie circulaire ; pollution ; biodiversité et les écosystèmes.
<b>FACTEURS SOCIAUX</b>	<b>FACTEURS SOCIAUX</b>
Informations sur des facteurs sociaux	Facteurs liés aux droits sociaux et aux droits de l'homme : l'égalité de traitement et l'égalité des chances pour tous ; les conditions de travail ; le respect des droits de l'homme, des libertés fondamentales, des principes et normes démocratiques établis par les chartes et les déclarations internationales.
<b>GOVERNANCE</b>	<b>GOVERNANCE</b>
Informations sur les pratiques de gouvernance y compris la lutte contre la corruption	Information sur le rôle des organes d'administration, de direction et de surveillance des entreprises concernant les questions de durabilité ; les systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'entreprise ; l'éthique et la culture d'entreprise ; la gestion et la qualité des relations avec les parties prenantes...
	<b>AUTRES INFORMATIONS</b> : Description du processus d'identification d'informations exigées par la CSRD

Source : les auteurs à partir du texte des directives 2014/95 et 2022/246

## Bibliographie

AGLIETTA M. (2004), *Régulation et crises du capitalisme*, Paris, Odile Jacob.

AUSTIN J.L. (1970), *Quand dire, c'est faire*, Paris, Ed. Le Seuil.

BECKERS A. (2021), « Chaînes de valeur mondiales : théorie et dogme des obligations de l'entreprise », *Revue internationale de droit économique*, vol. 4, t. XXXV, p. 123-149.

BOYER R. (1997), *Théorie de la régulation : les fondamentaux*, Paris, La Découverte.

BRUNDTLAND G. H. (1987), *Notre avenir à tous*. Nations Unies, <https://www.are.admin.ch/are/fr/home/developpement-durable/politique->

durabilite/agenda2030/onu-\_les-grandes-etapes-du-developpement-durable/1987--le-rapport-brundtland.html.

BURLAUD A. & NICULESCU M. (2015), « Non financial information : a European perspective », *Audit financiar*, vol. XIII, n° 6, p. 43-53.

BURLAUD A. & NICULESCU M. (2016a), « L'information non financière au service d'une « croissance responsable » : perspective européenne ». *Revue Française de Comptabilité*, n° 495, février, Paris, p. 62-66.

BURLAUD A. & NICULESCU M. (2016b), « Accounting standards that appeal to the professional judgment: a threat or an opportunity for the accounting profession ». *Audit Financiar* n° 144, décembre, Bucarest, p. 1325-1334.

BURLAUD. A. & NICULESCU, M. (2020), “Reflections on the Concept of Authority: The Case of Accounting Standards and Standards Setting”, *Audit Financiar*, n° 166, 2/2020, p. 275-281.

FREEMAN R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge University Press.

GAFFNEY O. & ROCKSTRÖM J. (2021), *Breaking Boundaries: The Science of our Planet*, Londres, DK Publishing.

GUIBENTIF P. (1079), Les effets du droit comme objet de la sociologie juridique. Réflexions méthodologiques et perspectives de recherche., Travail CETEL n° 8, Genève, Université de Genève, CETEL, p. 33-34.

HILL C.W. & JONES T.M. (1992). “Stakeholder agency theory”, *Journal of Management Studies*, vol. 29, p. 131-134.

INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE (IPCC) (2014), *Fifth Assessment Report (AR5) Glossary*. [https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/2018/02/ipcc\\_wg3\\_ar5\\_annex-i.pdf](https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/2018/02/ipcc_wg3_ar5_annex-i.pdf).

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC), *Cadre de référence internationale portant sur le reporting intégré*, p. 3-5, [www.ohchr.org](http://www.ohchr.org).

JENSEN M. C. & MECKLING W. H. (2019), “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure”. *Corporate Governance*, p. 77-132.

LAUFER R. & BURLAUD A. (2022), « Légitimité », *Encyclopédie du management public*, Paris, IGPDE, p. 419-423.

LEGEAIS R. (1973), *Clefs pour le droit*, Paris, Seghers.

LETTRE ENCYCLIQUE (2015), *Laudatio si' sur la sauvegarde de la maison commune*, Saint-Siège.

MALTHUS T. R. (1992), *Essai sur le principe de population*, Paris, Flammarion. Première édition en anglais : 1798.

MINCKE Ch. (1998), « Effets, effectivité, efficience et efficacité du droit : le pôle réaliste de la validité », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, Vol. 40 (1), p.115-151.

NICULESCU M. & GALABOV A. (2023), « L'interprétation de la loi de l'économie sociale : perspective économique et sociologique », *Honorem, Brândușa Stefanescu*, Bucarest, Ed. Hamangiu, p. 244-277.

ORLEAN A. (2013), « Le néolibéralisme entre théorie et pratique, Entretien avec André Orléan », *Cahiers philosophiques*, n° 133, p. 9-20.

PROTIN P., GONTHIER-BESACIER N., DISLE Ch., BERTRAND F. & PERIER, S. (2014), « L'information non financière. Clarification d'un concept en vogue », *Revue française de gestion*, n° 242, p. 37- 47.

RAWORTH K. (2018), *La théorie du donut : l'économie de demain en 7 principes*, Paris, Ed. Plon.

SEN A. (2003), *Un nouveau modèle économique. Développement, justice, liberté*, Paris, Odile Jacob.

SPREMANN K. (2010). "Old and New Financial Paradigms". In Eilenberger, G., Haghani, S., Kötzle, A., Reding, K., & Spremann, K. (Eds.), *Current Challenges for Corporate Finance: A Strategic Perspective*, Berlin, Springer-Verlag Berlin and Heidelberg, p. 7–26.

### **Textes législatifs et réglementaires**

*Annual Report on European SMEs 2021/22, SMEs and environmental sustainability, SME Performance Review 2021/2022*, p. 79-90.

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 (COM (2018) 97 final), *Plan d'action : financer la croissance durable*.

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

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions (COM (2021) 390 final), *Stratégie pour le financement de la transition vers une économie durable*.

*Décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises.*

*Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.*

*Directive 2013/34/UE 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.*

*Directive (UE) 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.*

*Directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) 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.*

*Directive du Parlement européen et du Conseil (proposition), COM (2022) 71 final 2022/0051 (COD), Proposition de sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937.*

*EFRAG (2022), [Draft] European Sustainability Reporting Guidelines 1 Double materiality conceptual guidelines for standard-setting.*

*ONU, Résolution du 25 septembre 2015 « Transformer notre monde : le Programme de développement durable à l'horizon 2030 ».*

*ONU, La Convention cadre des Nations Unies du 12 décembre 2015 sur les changements climatiques (Accord de Paris).*

*Règlement (UE) 2019/2088 du Parlement européen et du Conseil du 27 novembre 2019 sur la publication d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers.*

*Règlement (UE) 2020/852 du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088.*

*Règlement délégué (UE) 2021/2139 de la Commission du 4 juin 2021 complétant le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par les critères d'examen technique permettant de déterminer à quelles conditions une activité économique peut être considérée comme contribuant substantiellement à l'atténuation du changement climatique ou à l'adaptation à celui-ci et si cette activité économique ne cause de préjudice important à aucun des autres objectifs environnementaux.*

Règlement délégué (UE) 2021/2178 de la Commission du 6 juillet 2021 *complétant le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 bis ou à l'article 29 bis de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information.*

Traité de fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), Version consolidée (2012), *JOUE* C326/47.

**Sandrine DRAPIER,**

Maitre de conférences, Habilitée à Diriger les Recherches en droit privé et sciences criminelles,  
Le Mans Université, Laboratoire : Thémis-Um

## **La Directive CSRD, modèle de *reporting* extra-financier au service de la durabilité des entreprises : un nouvel outil de persuasion ?**

**Résumé** : La directive (UE) 2022/2464 du 14 décembre 2022, relative à la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (appelée CSRD), modifie la publication d'informations par les entreprises en matière de durabilité. Le nouveau modèle de *reporting* extra-financier repose sur la présentation du rapport de gestion, lequel devient l'outil de la RSE, tout autant que le reflet de la situation économique et financière de l'entreprise. Ayant pour objectif d'inscrire la transition écologique et climatique dans la stratégie des entreprises, le rapport de durabilité est un nouveau pilier au soutien d'un édifice réglementaire déjà riche au niveau de l'Union européenne. La richesse du texte empêchant d'en présenter tous les aspects, il s'agira ici de l'effectivité du *reporting* durable et l'amélioration de la fiabilité des informations divulguées par les entreprises, pour éviter les effets de l'écoblanchiment et faciliter la comparabilité entre les sociétés, installées dans l'Union européenne. Le niveau de sanctions est une question importante pour obtenir une bonne application de la législation. Ainsi, la publication d'informations en matière de durabilité constituera-t-elle un facteur majeur d'exposition et de responsabilité, dès qu'une entreprise ne conformera pas ses actes à ses déclarations ? Loin s'en faut, même si les actions déposées par des ONG pour écoblanchiment contre les entreprises se multiplient.

**Mots clés** : CSRD ; durabilité environnementale ; responsabilité sociétale et environnementale ; transition écologique ; transport maritime.

# The CSRD Directive, a model for extra-financial reporting at the service of corporate sustainability: a new tool for persuasion?

**Abstract:** Directive (EU) 2022/2464 of December 14, 2022, also known as the CSRD directive, modifies the disclosure of information by companies with regard to sustainability. The new non-financial reporting model is based on the presentation of the management report. This becomes the tool of CSR, as well as the reflection of the economic and financial situation of the company. With the aim of including the ecological and climate transition in the strategy of companies and financial institutions, the sustainability report is a new pillar in support of an already rich regulatory structure at European Union level. The richness of the text preventing us from presenting all the aspects, the issue addressed will focus on the effectiveness of sustainable reporting and improving the reliability of information disclosed by companies, to avoid the effects of greenwashing. The 2022 directive thus includes unprecedented transparency obligations and increases the need for internal controls and due diligence. The level of sanctions is also a real question for obtaining a good application of the legislation. So, will sustainability disclosure be a major driver of exposure and liability when a company fails to conform its actions to its statements?

**Key words:** CSRD; climate change; corporate social responsibility; sea shipping; sustainability.

## Introduction

La construction du système « *Pacte vert pour l'Europe* », amorcée par la Commission européenne le 11 décembre 2019, repose sur une mosaïque de textes progressivement élaborés dans l'objectif de promouvoir les activités durables compatibles avec les transitions écologique et climatique. Dans le secteur des services financiers, dès 2019, le concept de « *sustainability* », généralement traduit en français par « *durabilité* », s'entend « *des questions environnementales, sociales et de personnel, (du) respect des droits de l'homme et (de) la lutte contre la corruption* »<sup>1</sup>. C'est sur cette définition que s'appuie la directive CSRD, relative à la publication d'informations par les entreprises en matière de durabilité : les « *questions de durabilité* » y sont définies comme « *les droits environnementaux, les droits sociaux, les droits de l'homme et les*

---

<sup>1</sup> Aux termes de l'article 2 point 24) du *Regl. (UE) 2019/2088, du 27 novembre 2019 (SFDR) sur la publicité d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers : JOUE n° L 317/1, 9 décembre 2019.*

*facteurs de gouvernance, y compris les facteurs de durabilité au sens de l'article 2, point 24), du règlement (UE) 2019/2088 du Parlement européen et du Conseil »<sup>1</sup>.*

La directive (UE) 2022/2464 du 14 décembre 2022, *en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises*, intervient peu après l'entrée en vigueur du Règlement européen Taxonomie<sup>2</sup>. Celui-ci a obligé les grandes entreprises à publier, pour la première fois, des indicateurs verts dans leur déclaration de performance extra-financière lors de l'exercice 2021, au titre de la transition environnementale. Autrement dit, la directive de 2022 amplifie ce mouvement et s'intègre dans cet ensemble de régulations européennes et nationales, en vue d'orienter les entreprises vers des stratégies favorables à la transition écologique<sup>3</sup>.

Le nouveau modèle de *reporting* extra-financier, issu de la directive CSRD, repose sur la présentation du rapport de gestion. Celui-ci devient l'outil de la « RSE », tout autant que le reflet de la situation économique et financière de l'entreprise. Sans la détailler, la masse d'informations, à publier dans le rapport de durabilité, est impressionnante ; elle doit procurer une vision globale de la trajectoire durable de l'entreprise et de l'impact de ses activités en matière d'environnement, de respect des droits humains et de gouvernance (Parance, 2023).

La richesse du texte empêchant d'en présenter tous les aspects, notre attention sera retenue par ce qui nous semble essentiel et favorable à la question climatique. Précisément, un des principaux objectifs est d'inscrire les transitions écologique et climatique dans la stratégie des sociétés, sur la base du rapport de durabilité, lequel devient un nouveau pilier au soutien d'un édifice réglementaire déjà riche au niveau de l'Union européenne. Pour ce faire, les règles existantes en matière de publication d'informations non financières sont renforcées de manière essentielle, en visant la pertinence, la comparabilité et la fiabilité des informations transmises. Cette nouvelle directive permet donc de corriger le système de *reporting* extra-financier antérieur, fortement critiqué en raison de l'absence de cadre commun et rendant difficile toute comparaison entre les informations divulguées par les entreprises visées.

En somme, la directive CSRD se propose de contourner cet écueil en favorisant l'émergence d'un cadre commun de *reporting*. En même temps qu'elle étend les informations à divulguer au service de la durabilité, elle comprend aussi des obligations de transparence d'une ampleur sans précédent, amenant à accroître les nécessités de contrôles internes et de diligence raisonnable. Cette trajectoire ascendante reposera également sur la directive relative au devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité, déposée par la Commission européenne le 23 février 2022. Cette dernière a pour objectif de favoriser un comportement responsable des entreprises,

---

<sup>1</sup> *Dir. (UE) 2022/2464, adoptée le 14 déc. 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 : JOUE n° L 322, 16 déc. 2022, p. 15.*

<sup>2</sup> *Regl. (UE) 2020/852, 2020/852, 18 juin 2020, sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088, spéc. art. 8 : JOUE n° L 198, 22 juin 2020, p. 13 et s.*

<sup>3</sup> En attendant la directive dite CSDD, sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité, proposition déposée par la Commission européenne le 23 février 2022. Elle étendrait le devoir de vigilance bien au-delà de ce qui existe déjà en France avec la loi n°2017-399 du 27 mars 2017 (codifié art. L. 225-102-4 C. com. V. le rapport Ass. nat., 28 juin 2023, n° 1449.

répondant à des conditions de « *due diligence* » sur la chaîne d'activités en vue de remédier aux incidences négatives pour les droits humains et environnementaux (Rapport, Assemblée Nationale 28 juin 2023, n° 1449. Autrement dit, la directive CSRD contribue à renforcer le niveau « d'assurance » des informations délivrées (Parance, 2023).

L'amélioration de la qualité et de la quantité des informations publiées concerne environ cinquante mille entreprises dans l'Union européenne <sup>1</sup>, avec une transposition dans chaque Etat prévue avant le 6 juillet 2024. Ainsi, la nouvelle loi « DDADUE »<sup>2</sup>, en date du 9 mars 2023, habilite le gouvernement français à la transposer, par voie d'ordonnance, dans un délai de neuf mois.

La loi « DDADUE » du 9 mars 2023 fixe quatre objectifs difficiles à tenir en si peu de temps. D'abord, il est question d'harmoniser, simplifier et clarifier les obligations de publication d'informations concernant les domaines couverts par la directive. Ensuite, il est envisagé de « *créer et de mettre en cohérence dans le Code de commerce des définitions communes des différentes tailles de sociétés et de groupes par référence à des seuils, en s'inspirant de ceux du droit de l'Union européenne, en harmonisant les modalités de calcul de ces seuils et en appliquant ces définitions aux différents dispositifs dont les seuils sont proches* ». Enfin, l'ordonnance de transposition devra « *tirer les conséquences des modifications apportées [en matière d'informations] sur les différents dispositifs d'obligations relatives aux enjeux sociaux, environnementaux et en matière de gouvernance d'entreprise des sociétés commerciales* » et, en plus, unifier les procédures d'injonction accompagnant ces différents dispositifs (Lecourt, 2023).

Si le développement massif d'indicateurs contribue à diminuer les effets de l'écoblanchiment, l'harmonisation des dispositions, redondantes ou différentes, et la simplification en droit interne restent un enjeu de lisibilité fondamental pour une bonne application des textes (1). La comparabilité des informations publiées par une société, sur des périodes différentes, ou avec d'autres sociétés ayant une activité similaire, devrait, à tout le moins, sortir facilitée de la transposition de la directive dans tous les pays membres de l'Union européenne (2). Mais il reste beaucoup à faire.

---

<sup>1</sup> Un calendrier d'entrée en vigueur progressif est prévu : dès l'exercice 2024 pour les grandes entreprises cotées de plus de 500 salariés, suivies des autres grandes entreprises (exercice 2025) et des petites et moyennes entreprises (PME) cotées (exercice 2026) avec possibilité pour ces dernières de déroger à l'application de la directive jusqu'à l'exercice 2028.

<sup>2</sup> Loi n° 2023-171 du 9 mars 2023 portant diverses dispositions d'adaptation au droit de l'Union européenne dans les domaines de l'économie, de la santé, du travail, des transports et de l'agriculture, JO 10 mars 2023.

## 1. Un enjeu de lisibilité

Le rapport du Haut Comité juridique de la Place financière de Paris (HCJP), *relatif aux dispositifs de transparence extra-financière des sociétés*, rendu en juillet 2022, met en évidence le manque de cohérence des différents dispositifs de signalement, prévention et transparence, relatifs aux risques extra-financiers des grandes sociétés <sup>1</sup>. Dans ce rapport, est dressé un état des lieux sévère sur la situation actuelle, face à la multiplication des dispositifs tant au niveau national qu'euro-péen. De cet afflux de textes ayant trait aux risques extra-financiers résultent « diversité et désordre » <sup>2</sup> dans les champs d'application, que ce soit pour les sociétés prises isolément ou au sein d'un groupe (1.1.). Une fois réalisé l'effort indispensable de remise en ordre effective, il ressortira peut-être un standard commun reposant sur des exigences sans précédent, que l'Union européenne a d'ailleurs la volonté d'imposer à tous les opérateurs pénétrant le marché unique (2.2.).

### 1.1. Une profusion de textes, cause de désordres

Un des constats, issu de l'état des lieux dressé par le HCJP en 2022, porte sur la redondance des objectifs à travers des dispositifs multiples, alors même que les objectifs environnementaux ou sociaux ne font pas l'objet d'une définition commune et sans que les méthodes mises en œuvre soient complémentaires. Le rapport va même plus loin en affirmant que ce manque de cohérence concerne également les mesures et sanctions destinées à assurer l'efficacité de ces différents dispositifs. Le législateur met ainsi en œuvre à la fois des mesures préventives et correctives qui nécessitent la participation d'une grande diversité d'acteurs aux méthodes de travail et de contrôle très variées. Par exemple, les mesures préventives impliquent de nombreux acteurs dont la fonction consiste à vérifier les informations extra-financières, mais dont la mission est d'une étendue variable.

Il va sans dire qu'à l'issue de cet état des lieux critique, la transposition de la directive CSRD devrait être l'occasion d'une rationalisation indispensable des dispositifs existants. Il est pourtant d'ores et déjà à craindre que le calendrier serré (neuf mois) laisse peu de temps pour simplifier les dispositifs nationaux fondateurs de l'édifice des obligations extra-financières des sociétés en France et ainsi éviter les effets doublons.

Le rapport du HCJP formule d'ailleurs des préconisations en ce sens, de manière à retenir des notions et des seuils unifiés, pour introduire une certaine cohérence nouvelle, dans les exigences imposées aux sociétés. Précisément, par souci de compréhension du droit, il est proposé un alignement des champs d'application des principaux dispositifs de prévention des risques extra-financiers sur la notion de grande entreprise, en prenant soin de la définir avec des seuils communs à tous les dispositifs relatifs à la transparence extra-financière.

---

<sup>1</sup> HCJP (juillet 2022), *Rapport sur les dispositifs de transparence extra-financière des sociétés*, [www.hcjp.fr](http://www.hcjp.fr).

<sup>2</sup> HCJP (juillet 2022), *Rapport sur les dispositifs de transparence extra-financière des sociétés*, [www.hcjp.fr](http://www.hcjp.fr), spéc. p. 3.

Il est, dans le même temps, préconisé que les informations en matière de durabilité, telles qu'imposées par la directive CSRD, se substituent à l'actuelle déclaration de performance extra-financière, pour les sociétés soumises à l'obligation de publier en droit interne. Les rubriques particulièrement visées concerneraient les indicateurs climatiques du rapport de gestion, c'est-à-dire le bilan des émissions de gaz à effet de serre, le plan de transition, ainsi que l'audit énergétique, auxquels sont soumises les sociétés cotées. Il n'empêche que la directive CSRD a un champ d'application bien plus étendu.

A titre d'illustration, davantage de sociétés du secteur du transport maritime devront se conformer aux nouvelles exigences posées par la directive CSRD. Celle-ci englobe désormais les sociétés de transport non cotées, lorsqu'elles dépassent au moins deux des trois seuils suivants : plus de 250 salariés, un bilan supérieur à 20 millions d'euros et un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros <sup>1</sup>. Cela est d'autant plus important que le secteur du transport maritime a généré, en 2021, entre 3 et 4 % des émissions totales de carbone. Et pour cause, il représente aujourd'hui environ 75 % du volume des échanges extérieurs de l'Union européenne et 31 % du volume de ses échanges intérieurs. Quant au transport de passagers, chaque année, il en transporte 400 millions, dont environ 14 millions en croisière. Tout particulièrement, pour diminuer les émissions du secteur du transport maritime, un règlement spécifique, en date du 13 septembre 2023, accroit sa contribution à la réalisation de l'objectif de réduction des émissions nettes de gaz à effet de serre d'au moins 55 % d'ici 2030. L'objectif est de limiter l'intensité annuelle des gaz à effet de serre émis par un navire en navigation et d'imposer des émissions nulles pour les navires à quai <sup>2</sup>.

Pour ce faire, l'intensité annuelle doit progressivement diminuer de 2 % en 2025 jusqu'à 80 % d'ici 2050. Les compagnies, propriétaires de navires ou armateurs, devront surveiller et déclarer, pour chacun de leurs navires, les données pertinentes à l'intérieur de tous les ports relevant de la juridiction d'un Etat membre <sup>3</sup>. Il va sans dire que les informations ainsi récoltées serviront de base de données pour celles publiées par ces sociétés, dans le cadre des rubriques imposées par la directive CSRD. Ces publications seront inéluctablement des informations de premier ordre et regardées de près par les investisseurs et leurs clients. Elles seront sans aucun doute appréciées au regard de la trajectoire de décarbonation mise en place par chaque société.

---

<sup>1</sup> Pour les sociétés cotées : un bilan de 350 000 euros, un chiffre d'affaires net de 700 000 euros et 10 salariés en moyenne sur l'exercice. Ces chiffres sont extraits du 1) et 2) du règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023.

<sup>2</sup> Sous condition de tonnage, art. 1 et 4 du règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023, *relatif à l'utilisation de carburants renouvelables et bas carbone dans le transport maritime et modifiant la directive 2009/16/CE*, JOUE L 234/48, 22/09/2023.

<sup>3</sup> Art. 7,8, 9 et 10 du règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023, *relatif à l'utilisation de carburants renouvelables et bas carbone dans le transport maritime*.

Quoi qu'il en soit, pour permettre aux sociétés de s'y retrouver dans l'ensemble législatif, on ne peut que reprendre le conseil de transposer la directive CSRD « *au plus près* » du texte européen (voir les nombreuses recommandations du HCJP, Rapport sur les dispositifs de transparence extra-financière des sociétés), afin de ne pas ajouter du désordre au désordre. L'idée d'aboutir à un rendu cohérent et simplifié, susceptible d'assurer au mieux l'effectivité de ces nouvelles mesures, devrait ainsi passer par un nécessaire toilettage du Code de commerce sur un certain nombre de dispositifs nationaux actuels.

## 1.2. Un niveau d'exigences sans précédent

*Pour retracer rapidement l'évolution*, les recommandations sur le rapport extra-financier étaient au départ une liste d'items sociaux et environnementaux à renseigner, sans traduire réellement l'empreinte environnementale ou sociétale d'une entreprise. Le rehaussement important du niveau d'informations à publier a d'abord touché les grandes sociétés cotées au moyen de la déclaration de performance extra-financière (dite DPEF), recentrée sur les impacts des activités de l'entreprise sur l'environnement principalement. Avec la directive CSRD, le rapport de durabilité passe à la vitesse supérieure et représente un choc normatif pour les sociétés, surtout celles qui ne sont pas cotées. *Il augmente considérablement le niveau d'exigences en ajoutant* beaucoup de nouvelles données par rapport à l'existant.

*Il est d'ailleurs envisagé* que ce choc épargne en tout ou partie les petites et moyennes entreprises non cotées de ces dispositifs <sup>1</sup>, par exemple en prévoyant un régime allégé pour les PME cotées. Il serait alors question pour la France de lever l'option ouverte aux Etats membres par l'article 19.4 de la directive 2013/34/UE, pour dispenser les moyennes entreprises non cotées de la publication d'indicateurs non financiers dans leur rapport de gestion. Fort opportunément, il est d'ores et déjà prévu au niveau européen que la liste des éléments à publier sera réduite pour les PME et le jeu de normes à leur encontre adapté d'ici juin 2024.

Il est encore un peu tôt pour évaluer l'impact exact de ce choc normatif, parce que les normes précisant les informations prospectives, rétrospectives, qualitatives et quantitatives à publier sont encore en cours d'adoption.

Les nouvelles normes d'information, en matière de durabilité (appelées *European Sustainability Reporting Standard* ou ESRS), établies par l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), auraient dû être adoptées par la Commission par actes délégués pour le 30 juin 2023. En réalité, le règlement délégué, dont la procédure de validation est en cours, a été adopté par la Commission le 31 juillet 2023 <sup>2</sup>. Les ESRS ainsi envisagés ne pourront entrer en vigueur qu'en l'absence d'objection(s) exprimée(s) par le Parlement européen et le Conseil dans un

---

<sup>1</sup> HCJP (juillet 2022), *Rapport sur les dispositifs de transparence extra-financière des sociétés*, [www.hcjp.fr](http://www.hcjp.fr), spéc. p. 9.

<sup>2</sup> Complétant la directive 2013/34/UE, en ce qui concerne les normes d'information en matière de durabilité.

délai maximum de quatre mois à compter du 21 août 2023 ; c'est-à-dire concrètement au mieux à compter du 1er janvier 2024, sans nécessiter de transposition en droit national.

Pour la partie environnementale, il est identifié cinq *ESRS* thématiques, comme objet clé du *reporting* : le changement climatique, la pollution, les ressources en eau et marines, la biodiversité et les écosystèmes, l'utilisation des ressources et l'économie circulaire. Ces *ESRS* constituent déjà les facteurs environnementaux visés par la déclaration de performance extra-financière, laquelle inclut des informations sur le changement climatique, les ressources aquatiques et marines, l'utilisation des ressources et l'économie circulaire, la pollution, la biodiversité et les écosystèmes. En raison de cette similitude, il serait bon que les nouvelles exigences remplacent la déclaration pour les sociétés concernées.

Aux fins de l'évaluation de l'importance de ces facteurs au regard des activités développées, les sociétés doivent désormais se reporter à la liste d'indicateurs pour chaque rubrique couverte par les *ESRS*, classés en sous-thèmes précis et énumérés dans l'annexe 1 jointe à l'acte réglementé<sup>1</sup>. Pour s'en sortir, il va sans dire que l'annexe 2 de cet acte délégué sera particulièrement utile, en ce qu'elle contient des définitions communes sur les notions en cause, fortement discutées pour certaines d'entre elles, comme la biodiversité par exemple.

Au final, l'objectif de toutes ces précisions est de permettre de dresser un panorama de l'impact environnemental de la société et de dessiner sa trajectoire en matière de transitions écologique et climatique. Le sentiment de convergence autour de l'urgence climatique, pour les sociétés installées dans l'Union européenne, est renforcé par la portée extraterritoriale de la directive CSRD. Celle-ci conduit, en effet, à porter un standard en matière de « RSE », à un niveau mondial, en imposant tant à ses opérateurs économiques qu'à ceux désirant pénétrer le marché européen de mesurer leur performance sur le long terme sur la base des critères « ESG ».

Pour autant, le risque de délocalisation des activités des sociétés, astreintes au respect de ces nouvelles exigences, n'est pas totalement exclu. Pour reprendre l'illustration du secteur du transport maritime, étant donnée l'augmentation des frais pour les navires qui participeront à la trajectoire de décarbonation, l'absence de mesures mondiales risque d'exacerber les stratégies d'évitement. Les escales de contournement, opérées par certaines compagnies, vers des ports situés en dehors de l'Union européenne, auront nécessairement pour effet de réduire les avantages environnementaux liés au respect des nouvelles exigences de réduction des émissions de gaz à effet de serre par d'autres sociétés. Au global, toute distance supplémentaire, parcourue par des navires pour échapper à l'application de la réglementation européenne, génère des émissions supplémentaires de nature à annihiler les efforts faits par d'autres. Le risque d'évitement doit donc être anticipé par le législateur et pris en compte de manière générale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> V. AR 16 p. 27 de l'annexe 1 du règlement délégué, adopté par la Commission le 31 juillet 2023, complétant la directive 2013/34/UE, en ce qui concerne les normes d'information en matière de durabilité, en cours d'adoption.

<sup>2</sup> C'est ce que fait le règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023, relatif à l'utilisation de carburants renouvelables et bas carbone dans le transport maritime et modifiant la directive 2009/16/CE, JOUE L 234/48, 22/09/2023, point (13) et art. 3, à travers la notion de port d'escale.

## 2. Un enjeu de comparabilité

Le réel enjeu, c'est la comparabilité des informations recensées et publiées, à l'intention des investisseurs ou des clientèles des sociétés visées par la directive CSRD. Ce texte est censé améliorer la fiabilité des informations divulguées au niveau européen, mais des différences entre les Etats demeurent inéluctables, du fait même de l'instrument juridique utilisé, la directive (2.1.). Cet instrument juridique laisse une marge de manœuvre dans le choix des outils à mettre en place. En cas de non-respect de l'obligation déclarative, même partielle, les procédés de sanction, au sens juridique du terme, auraient mérité d'être prévus et clarifiés (2.2.).

### 2.1. La fiabilité des informations publiées

Si le terme de fiabilité est juridiquement utilisé principalement en droit de la preuve comme synonyme de crédibilité garantissant un procédé intègre, ce caractère suppose, avant tout, d'être vérifié et certifié par un tiers de confiance, qualifié ou agréé. Il en est ainsi, par exemple, du procédé de signature électronique en matière contractuelle. Autrement dit, son utilisation rejoint, à bien des égards, son sens générique, à savoir ce en quoi on peut avoir confiance.

Pour reprendre l'actuelle déclaration de performance extra-financière en droit français, les commissaires aux comptes attestent seulement de l'existence de la déclaration dans le rapport de gestion. Il s'agit là de l'une des critiques les plus virulentes à l'égard du modèle de *reporting* extra-financier, par comparaison au *reporting* financier, où le travail de contrôle de la fiabilité des informations, mené par les commissaires aux comptes, est essentiel pour la confiance du marché. Ce n'est que lorsque la société dépasse certains seuils <sup>1</sup> que la déclaration de performance fait l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant <sup>2</sup> ; celui-ci donnant alors un avis sur la conformité et la sincérité des informations y figurant.

Le choix opéré dans la directive CSRD est de confier la charge du contrôle des données extra-financières à des professionnels habilités à en vérifier la sincérité. Ils sont ici désignés sous le vocable de « prestataire de services d'assurance indépendant ». Cette terminologie, nouvelle en France, soulève une question. Bureaux d'études techniques, avocats, experts comptables, ou encore commissaires aux comptes, tous certifiés pour émettre les avis dans le cadre des DPEF, resteront-ils agréés pour vérifier la conformité des informations figurant dans les rapports de durabilité ? Pour l'instant, il est difficile de déterminer si les « prestataires de services d'assurance indépendant » couvriront les mêmes organismes certifiés qu'aujourd'hui.

---

<sup>1</sup> Art. R. 225-102 C. comm. : « les sociétés dont les seuils dépassent 100 millions d'euros pour le total du bilan ou 100 millions d'euros pour le montant net du chiffre d'affaires et 500 pour le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice ».

<sup>2</sup> Art. R. 225-105-2 C. comm. : « I.-L'organisme tiers indépendant mentionné au V de l'article L. 225-102-1 est désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire, pour une durée qui ne peut excéder six exercices, parmi les organismes accrédités à cet effet par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation. L'organisme tiers indépendant est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11-3 ».

Plus exactement, une correction semble vouloir être opérée progressivement par la directive CSRD avec un renforcement du niveau d'assurance requis. Le texte prévoit jusqu'en 2028 que le contrôleur légal des comptes devra émettre un avis sur la conformité des informations en matière de durabilité avec les exigences de la directive, en fonction d'une mission d'assurance limitée. Mais dès 2028, cette version limitée devrait évoluer vers une assurance raisonnable ; après une évaluation quant à la faisabilité de la mise en œuvre d'une assurance raisonnable tant pour les auditeurs que les entreprises.

*A priori*, la formulation choisie dans la directive CSRD n'empêche pas les Etats membres de conserver le choix de confier l'assurance raisonnable à un prestataire de services d'assurance indépendant ou à un contrôleur légal des comptes de l'entreprise. La procédure de certification en ressortira sans doute alourdie.

Dans le même ordre d'idées, il faut rappeler, parmi les difficultés fréquemment soulevées, les interprétations et applications des règles légèrement différentes d'un Etat à l'autre, créant ainsi des distorsions en cas de comparaison. La Commission européenne a déjà, par le passé, elle-même pointer des problèmes liés à la qualité, aux approches divergentes des Etats membres en matière de surveillance des auditeurs, à la concentration importante du marché, ou encore au trop grand nombre d'options laissées en matière de contrôle légal des comptes. En vérité, la multiplicité des approches, des méthodes de calcul, ou des mesures en termes d'audit, sans un cadre commun plus strict et opérant dans les différents Etats, affaiblit inéluctablement le système d'analyse des données mis en place et crée des incertitudes empêchant les comparaisons.

Il faut alors espérer que les amples détails et standards dressés dans les actes réglementés, accompagnant la directive CSRD, créeront un ensemble d'exigences communes normant les informations en matière de durabilité, de telle sorte que l'interprétation en soit stricte, c'est-à-dire peu encline à adaptation en fonction des Etats membres et des agences chargées de la certification. L'existence d'un cahier des charges commun et unique, à destination des organismes certificateurs, paraît de plus en plus nécessaire pour agréer des organismes tiers indépendants, telles les agences de notation, avec le même niveau d'exigences dans toute l'Union européenne.

Si les divergences entre les différentes pratiques des vérificateurs <sup>1</sup>, d'un Etat membre à l'autre, risquent d'affaiblir les avancées obtenues en termes de transitions écologique ou climatique dans la directive CSRD, les précisions apportées dans l'annexe 1, jointe à l'acte réglementé en préparation, sont loin d'être négligeables.

---

<sup>1</sup> Par exemple, sur la procédure de vérification et l'accréditation des vérificateurs, par rapport à l'exhaustivité des données et informations relatives aux facteurs d'émission de l'énergie, v. art. 12 à 14 du règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023, *relatif à l'utilisation de carburants renouvelables et bas carbone dans le transport maritime*.

Il est, en effet, précisé, dans l'annexe 1 de l'acte réglementé, présenté en juillet 2023 <sup>1</sup>, que « *des informations en matière de durabilité sont comparables lorsqu'elles peuvent être comparées aux informations fournies par l'entreprise au cours des périodes précédentes ainsi qu'aux informations fournies par d'autres entreprises, en particulier celles qui exercent des activités similaires ou qui sont actives dans le même secteur* ». Cela suppose d'utiliser les mêmes approches ou méthodes pour évaluer un même indicateur, couvrant une même question de durabilité, de période en période, par la société et d'autres sociétés intervenant dans un même secteur ou un secteur comparable, et cela quel que soit l'Etat où elles sont situées. Elles peuvent donc pleinement contribuer à une évaluation commune, par la mise en place de règles d'interprétation communes.

C'est également dans cet esprit de comparabilité que s'inscrit l'accessibilité aux informations faisant partie des rapports de durabilité. En effet, l'accès sera facilité par la présentation imposée par la directive CSRD au sein d'une section unique clairement identifiée du rapport de gestion. Cette présentation sera unifiée selon les standards retenus et également assurée sous forme digitale, en vue d'en faciliter la diffusion et une centralisation des données, de manière à permettre davantage de comparabilité <sup>2</sup>.

## **2.2. Les sanctions face à une stratégie environnementale inadaptée**

Exiger de publier un plan de transition pour l'atténuation du changement climatique doit permettre aux sociétés concernées une meilleure compréhension des efforts d'atténuation passés, actuels et futurs, ainsi que des conséquences environnementales produites par leurs activités.

Tout particulièrement, en reprenant les sociétés de transport maritime comme exemple, le plan de transition pourra s'appuyer sur le recueil de données et informations vérifiées par un organisme certifié, pour chaque navire, dans le cadre du plan de surveillance, mis en place au plus tard le 31 août 2024. Celui-ci devra mentionner la méthode choisie pour « (...) *surveiller, déclarer la quantité, le type et le facteur d'émission de l'énergie utilisée à bord des navires (...)* » notamment et respecter ainsi la trajectoire tracée pour la décarbonation de leurs navires <sup>3</sup>.

Plus généralement, les sociétés concernées par la directive CSRD devront analyser la compatibilité de leurs stratégie et modèle économique avec la transition vers une économie durable, dont l'objectif est de limiter le réchauffement de la planète à 1,5°C, conformément à l'accord de Paris, et la neutralité climatique à l'horizon 2050. Elles devront rendre publiques

---

<sup>1</sup> Spéc. Q 10 et 11, p. 31, Annexe 1 du règlement délégué, adopté par la Commission le 31 juillet 2023, complétant la directive 2013/34/UE, *en ce qui concerne les normes d'information en matière de durabilité*, en cours d'adoption.

<sup>2</sup> Adde la révision prévue par la CSRD de la directive comptable, du fait des exigences additionnelles introduites, laquelle devrait être l'occasion de faciliter les comparaisons entre sociétés des différents Etats membres.

<sup>3</sup> Art. 8 et s. du règlement (UE) 2023/1805 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023, *relatif à l'utilisation de carburants renouvelables et bas carbone dans le transport maritime*.

les actions qu'elles ont menées en faveur de l'atténuation du changement climatique et l'adaptation à celui-ci, ainsi que les ressources allouées à cette quête. Cela suppose d'évaluer, le cas échéant, l'exposition de l'entreprise à des activités liées au charbon, au pétrole et au gaz<sup>1</sup>. Cette exigence de publication concerne tout aussi bien la décarbonation des activités que l'utilisation d'un *mix* énergétique comprenant des énergies renouvelables, ou bien encore le recyclage dans l'économie circulaire. Finalement, cela signifie, pour chaque société, une identification et évaluation des « *incidences, risques et opportunités* » liés au changement climatique, à partir des « *indicateurs et objectifs* » détaillés pour chaque sous-thème environnemental visé à l'annexe 1 de l'acte réglementé en cours d'adoption.

En d'autres termes, à l'avenir chaque société devra mener une analyse environnementale de ses actions par un tiers indépendant certifié et la rendre publique en termes prospectifs et d'engagements futurs.

Si on peut imaginer l'hypothèse où une société refuse de s'y prêter et entend ne pas mentionner, dans son rapport de durabilité, une information environnementale, notamment en ne communiquant pas des données internes en lien avec la biodiversité ou les gaz à effet de serre par exemple, quelle en sera la sanction ?

La France optera-t-elle pour la même sanction que celle proposée par l'article L. 225-102-1 du Code de commerce, lequel sanctionne l'absence de DPEF, comme un manquement au rapport de gestion, en instaurant une injonction de communication (article L. 225-102 alinéa 3 et 4 et article L. 225-102-1, alinéa 10 du Code de commerce), en plus de la mise en jeu éventuelle de la responsabilité pénale et civile de l'entreprise et de ses dirigeants ?

Il va falloir attendre un peu pour connaître la sanction en l'absence de toute conformité à la directive, par défaut de présentation du rapport de durabilité pourtant obligatoire. En effet juridiquement, si des sanctions sont bel et bien prévues en cas de non-conformité à la directive CSRD, chaque État membre les fixe lui-même. La non-conformité pouvant également s'entendre de la production d'un rapport erroné, les pénalités minimales devront être déterminées conformément à l'article premier, sous trois formes : une déclaration publique indiquant la nature de l'infraction et la personne mise en cause ; l'émission d'une ordonnance de cessation liée au domaine de l'infraction ; des sanctions pécuniaires proportionnelles aux profits perçus grâce à l'infraction et à la solidité financière de l'entreprise. Chaque État membre procèdera donc à sa propre échelle de sanctions.

Quant à la sanction faisant suite à la présentation d'un rapport dégradé, elle risque d'être immédiate économiquement parlant. Cette société pourrait rapidement être rattrapée par le marché si ses concurrents publient un rapport exhaustif. La sanction économique de cette position marginale sera sans appel. Les agences de notation et autres vérificateurs, travaillant à destination des acteurs financiers et investisseurs, réaliseront sans doute des comparaisons, à

---

<sup>1</sup> Annexe 1 p. 76 et s. du règlement délégué, adopté par la Commission le 31 juillet 2023, complétant la directive 2013/34/UE, en ce qui concerne les normes d'information en matière de durabilité, en cours d'adoption.

son détriment, avec les sociétés du même secteur. Autrement dit, c'est confier ici la sanction de la régulation au marché financier.

Cette régulation par le marché est inéluctable, d'autant plus qu'au titre de la directive SFDR, les établissements financiers ont l'obligation d'obtenir des informations de la part des sociétés qu'ils financent sur le thème du climat. Il est fort à parier qu'une société, faiblement émettrice de gaz à effet de serre, et se sentant peu concernée par la publication d'informations sur ses émissions, se trouverait néanmoins contrainte de produire cette donnée par un établissement financier, lui-même soumis à des obligations de publication.

Enfin, sur le terrain de la responsabilité civile, en cas de non-respect de la trajectoire environnementale annoncée et publiée, il existe peu de sanctions. La preuve de l'impact environnemental, celle de la part contributive, réelle ou potentielle, en raison de la transformation durable de l'activité économique d'une société, est liée à l'état d'avancement des connaissances scientifiques. En tout état de cause, cette part restera parfois difficile à imputer et mesurer avec certitude (Drapier, 2022). De ce fait, les mécanismes de sanction juridique, en termes de responsabilité civile, restent limités et peinent à convaincre, ce qui tend à réduire la portée des avancées législatives (Wierre et Altmeyer, 2023).

## Conclusion

Pour conclure, la transition climatique, dans laquelle s'inscrit clairement la directive CSRD, implique à la fois un changement sociétal, de paradigme et de vocabulaire, pouvant dérouter de prime abord les sociétés concernées. Néanmoins, le refus de transiger, affiché par l'Union européenne dans ce texte, ainsi que le degré d'exigence associé à certaines questions, énergétiques notamment, contraste avec le manque de sanctions juridiques, directes et lisibles, en cas de transcriptions d'informations non fidèles ou non exhaustives.

Le risque de passagers clandestins, et plus largement de « *greenwashing* », est bien présent. Il se réglera plutôt en termes réputationnels que judiciaires, bien qu'existent déjà de nombreuses procédures judiciaires, ouvertes par des associations ou des organisations non gouvernementales (Miquel, 2022) <sup>1</sup>, pour obtenir un dédommagement en raison de la contribution, potentielle ou réelle, de sociétés à des pollutions ou inactions climatiques. Ces actions s'appuient le plus souvent sur les comportements non conformes des sociétés eu égard aux informations publiées.

---

<sup>1</sup> Les spécialistes de l'Institut de recherche Grantham, *sur le changement climatique et l'environnement* de la *London School of Economics and Political Science*, dénombrent environ 2 340 procédures judiciaires liées au climat dans le monde, dont 190 nouvelles les douze derniers mois, sur la période allant de juin 2022 à mai 2023. Leurs travaux s'appuient sur une base de données compilées par le *Sabin Centre for Climate Law* de la *Columbia Law School* – Par exemple, en France, action judiciaire en cours devant le Tribunal de Nanterre, depuis le 28 janvier 2020, contre TotalEnergies, à propos des émissions directes (carbone) de ces installations industrielles ; affaire transférée au tribunal judiciaire de Paris en mars 2022.

Plus loin encore, la traduction d'un changement de stratégie de la société, pour répondre aux enjeux climatiques actuels, peut difficilement s'opérer sans incidence sur les salariés, ce qui renvoie à un autre volet de la directive, celui des questions sociales. Certains aspects du *reporting* mis en place pourraient servir à anticiper les effets négatifs, sur la main d'œuvre, de la transition vers des opérations plus vertes et neutres sur le plan climatique. En pratique, le *reporting* de durabilité, en matière environnementale, sera-t-il l'occasion pour les entreprises de développer un dialogue social avec les représentants du personnel de manière à accompagner la transition climatique ? Sera-t-il envisagé comme un nouvel outil de pilotage d'une stratégie sociale durable ? La réalité de la négociation collective dans l'entreprise est loin de coïncider avec cette nouvelle étape, ayant peu d'accords collectifs conclus pour l'instant avec, pour thème prioritaire, la transition écologique (Rapone, Dessard et Koudadje, 2023).

## Bibliographie

HCJP (juillet 2022), « *Rapport sur les dispositifs de transparence extra-financière des sociétés* », [www.hcjp.fr](http://www.hcjp.fr).

HCJP (décembre 2022), « *Rapport sur les résolutions climatiques « say on climate »* », [www.hcjp.fr](http://www.hcjp.fr).

CONAC P.-H. (2023), « La Commission Climat et finance durable de l'AMF soutient les résolutions climatiques », *Revue des sociétés*, p. 261-265.

DRAPIER S. (2022), « Transfert du risque en matière de responsabilité environnementale : quelle imputation ? (Libres Propos) », *RRJ 4/2022*, p. 794-808.

FRANCOIS B. (2023), « La RSE et les enjeux climatiques au cœur de la version révisée du Code AFEP-MEDEF », *Revue des sociétés*, p. 258-264.

LECOURT B. (2022), « La « directive RSE 2 » (« directive CSRD ») : le nouveau visage de l'information en matière environnementale et sociale », *Revue des sociétés*, p. 639-650.

LECOURT B. (2023), « La loi « DDADUE » du 9 mars 2023 et le droit des sociétés : de l'art français de transposer les directives européennes », *Revue des sociétés* p. 333-340.

MIQUEL J. R. (2023), « Climate-Washing », *Journal Libération*, 28 juin 2023.

MOULIN J.-M. (2023), « Directive CSRD – L'irrésistible ascension de la « RSE » (Premières vues sur la directive CSRD) », *Revue de droit bancaire et financier*, Janvier/février 2023, Etude 1, p.20-29.

PARANCE B. (2023), « La directive CSRD, nouveau modèle du reporting extra-financier au service de la durabilité des entreprises », *JCP Entreprise et Affaires*, n° 5, 2 février 2023, 1033.

RAPONE E, DESSARD JACQUE J. & KOUDADJE G. (2023), « Directive CSRD : quels enjeux de gouvernance et sociaux anticiper ? », *JCP Entreprise et Affaires*, n° 8-9, 23 février 2023, 1057.

WIERRE C. & ALTMAYER F. (2023), « Responsabilité civile des dirigeants et prise en compte des enjeux environnementaux », *Cahiers de droit de l'entreprise*, n° 4, Juillet-Août 2023, Dossier 30.



**Sourour HAMZA**

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, Université de Sfax, Tunisie

**Anis JARBOUI**

Institut Supérieure d'Administration des Affaires de Sfax, Université de Sfax, Tunisie

## **La RSE dans le cadre du management des impressions : Parle-t-on de la communication responsable ?**

**Résumé :** la communication sociétale n'est pas seulement une simple transmission des informations environnementales et sociales mais constitue entre autres, un outil pour façonner, influencer et gérer les perceptions des parties prenantes. C'est ainsi que cette recherche analyse la communication RSE dans le cadre d'une perspective de management des impressions afin de démontrer comment les stratégies issues du management des impressions pourraient nuire à la qualité des informations RSE. Pour ce faire, cet article traite, d'une part, des différents principes de qualité de l'information environnementale et sociale tels que définis par le GRI (l'équilibre, la comparabilité, l'exactitude et la clarté), et d'autre part, des différentes stratégies de management des impressions qui diffèrent selon que l'objectif est d'obscurcir ou de valoriser un événement. Dès lors, chaque principe est associé à la stratégie qui pourrait l'influencer.

**Mots-Clés :** Communication RSE ; Management des impressions ; GRI ; qualité de l'information ; action RSE.

## **CSR within impression-management perspective: May the communication be responsible?**

**Abstract:** CSR communication is not only about transmission of environmental and social information, it may be used as an instrument to shape, influence and manage stakeholders' perceptions. Thus, this research analyzes CSR communication from an impression-management perspective in order to highlight how impression-management strategies could

harm and bias the quality of CSR information. The article discusses the GRI's reporting principles for defining the quality of CSR disclosure (balance, comparability, accuracy and clarity), as well as impression management strategies that differ depending on whether the objective is to obscure or enhance an event. Each principle is associated with the impression management strategy that could influence it.

**Keywords:** CSR communications; impressions management; GRI; disclosure quality; CSR talk; walk and talk.

## Introduction

Durant les dernières années, la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) a suscité beaucoup d'intérêt et le nombre des entreprises accordant un intérêt aux préoccupations sociétales lors du processus de gestion est en évolution continue (McWilliams and Siegel, 2000). La RSE est considérée comme l'effort supplémentaire fournie par l'entreprise pour répondre aux attentes des différentes parties prenantes. Ainsi, selon la commission européenne, le concept de responsabilité sociale des entreprises est défini comme « l'intégration volontaire par les entreprises des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes ». Les débats axés sur ce phénomène ne cessent de se développer en abordant les différentes thématiques y afférentes. Outre, l'engagement RSE qui est amplement débattu, désormais, la communication RSE a revêtu une importance primordiale. Ainsi, les dirigeants attribuent beaucoup plus d'intérêts aux problématiques environnementales et sociales non seulement pour leurs impacts sur la société mais aussi sur l'image et la réputation de l'entreprise. Consciemment ou inconsciemment, ils souhaitent contrôler l'image qu'ils projettent (Schlenker, 1980), ce qui est en mesure de les inciter à accorder beaucoup d'attention à la communication et la présentation des informations. En fait, la réputation et le succès de l'entreprise dépendent, non seulement du fait de s'inscrire dans les pratiques RSE mais aussi de la capacité de l'entreprise à communiquer les informations nécessaires pour ses différentes parties prenantes (Tata and Prasad, 2015). En effet, l'image perçue par l'audience peut ne pas correspondre avec l'image souhaitée. Cette divergence est en mesure d'inciter les dirigeants à utiliser des techniques de communication lui permettant de gérer l'impression des différentes parties prenantes à l'égard de son entreprise. Le management des impressions a suscité l'attention des chercheurs en psychologie sociale en s'inspirant des travaux d'un sociologue (Goffman 1973 ; 1974) qui suggère que « tout acteur doit agir de façon à donner, d'une manière intentionnelle ou non, une expression de lui-même, et les autres à leur tour doivent en retirer une certaine impression ». En effet, chaque personne cherche à véhiculer l'impression qu'il a intérêt à éveiller chez son audience (Point, 2007). Dans le même cadre, en sciences de gestion, les dirigeants cherchent à maîtriser les impressions qu'ils suscitent (Gardner et Cleavenger, 1998 ; Sosik et al. 2002 ; Harvey, 2001). Le management des impressions, en tant que stratégie, est utilisé pour valoriser les aspects positifs, dissimuler les comportements irresponsables et

obscurcir les mauvaises informations (Merkl-Davies *et al.*, 2011; Cho *et al.*, 2012; Hahn et Lülfs, 2014).

Dans le cadre du reporting RSE, le management des impressions a été associé à des discours verts « green talk » via des communications visant à satisfaire les besoins des différentes parties prenantes en terme de responsabilité sociétale (Siano *et al.*, 2017). La divergence entre ce qui est communiqué et ce qui est réellement réalisé fait souvent référence au phénomène de découplage (Sauerwald et Su, 2019). En se référant à la littérature, plusieurs termes ont été utilisés pour désigner ce phénomène : « Greenwashing », « talk and walk », « bluewashing », actions symboliques et substantielles, « CSR-washing » (Talpur *et al.*, 2023). C'est ainsi que le management des impressions est plus susceptible de se produire dans les rapports RSE étant donné qu'il s'agit des rapports dont la divulgation n'est pas soumise à des règles et des normes et même s'il en existe, ceci évoque ce qui doit être divulgué seulement, mais le « comment » (« The Wording » : Henry, 2008) divulguer reste arbitraire. Dès lors, ceci est en mesure de favoriser le champ de manœuvre du dirigeant consistant à utiliser le management des impressions (Merkl-Davies et Brennan, 2007). Dans ce sens, la divulgation sociétale est explorée en tant que politique de communication fondée sur le management des impressions qui peut se présenter sous plusieurs formes : la manipulation rhétorique, la manipulation thématique, la manipulation visuelle, la comparaison des performances et l'attribution des résultats (Alcouffe *et al.*, 2018; Merkl-Davies et Brennan, 2007, 2011).

Bien que plusieurs réglementations soient mises en place dont l'objectif est d'assurer une plus grande crédibilité et plus de transparence des informations véhiculées dans les rapports RSE reflétant une image fidèle de l'entreprise, le caractère narratif de ce rapport confère aux dirigeants plus de champ de manœuvre pour gérer les impressions des utilisateurs de l'information. Même si les travaux antérieurs ont mis l'accent sur l'utilisation de la communication pour valoriser l'engagement de l'entreprise dans une démarche RSE, l'objectif assigné à notre recherche est d'examiner ce phénomène dans une perspective de management des impressions. Ce thème de recherche est pertinent et mérite d'être exploré pour deux raisons : d'une part, le reporting RSE peut contribuer à maintenir et favoriser la réputation de l'entreprise lorsqu'il est utilisé en tant qu'instrument pour manipuler les impressions des différents acteurs ; et d'autre part, les entreprises ont tendance à adopter des pratiques de management des impressions pour faire face à des situations critiques pouvant menacer leur légitimité et affecter leur réputation. En effet, nous explorons l'association entre la communication RSE qui doit être crédible, responsable et de qualité telle que définie par les recommandations de l'initiative « Global Reporting Initiative » GRI et les différentes stratégies de management des impressions. Ainsi, la question de recherche à laquelle cet article s'intéresse est : dans quelle mesure la communication RSE, analysée dans le cadre d'une perspective de management des impressions, est responsable ?

Dès lors, notre travail de recherche présente plusieurs contributions. D'une part, il contribue à enrichir la littérature sur la RSE et le management des impressions en associant différents courants de recherche à savoir les sciences de gestion, la sociologie et la psychologie pour comprendre les motivations des choix de la communication sociétale. D'autre part, il permet

d'attirer l'attention des différents utilisateurs de l'information RSE, des pratiques de management des impressions qui peuvent être utilisées par le dirigeant pour influencer ou contrôler leurs perceptions envers l'entreprise et corrélativement juger dans quelle mesure la communication est crédible, transparente et responsable. Par ailleurs, pour les entreprises, il est fondamental d'examiner et évaluer leurs communications antérieures et comprendre les motifs pour lesquels la communication était en mesure de valoriser l'image de l'entreprise ou non et d'élaborer les stratégies de communication future. Pour les dirigeants, ils doivent assumer leur entière responsabilité quant aux répercussions de la désinformation ou de l'information sur l'image et la réputation de l'entreprise.

Ainsi, la première partie est consacrée à analyser la communication RSE en tant que thème de recherche qui a suscité beaucoup d'intérêt et dont la problématique centrale porte sur la relation entre les discours « Talk » et les actions RSE « Walk » (1). La deuxième partie s'intéresse aux principes définis par le GRI (2) quant à la qualité de l'information RSE. La troisième et la quatrième parties analysent, respectivement, le management des impressions (3) et ses différentes stratégies (4). Enfin, la dernière partie explore la relation entre la communication RSE et le management des impressions (5).

## **1. La communication RSE**

Le développement des conférences portant sur la communication RSE (Golob *et al.*, 2013, 2017), des numéros spéciaux des revues scientifiques (Podnar, 2008; Schultz *et al.*, 2013), des volumes, des manuels (Coombs et Holladay, 2011; Ihlen *et al.*, 2011) et des articles scientifiques (Crane and Glozer, 2016a; Du *et al.*, 2010) ont bien contribué à consolider ce domaine de recherche (Schoeneborn *et al.*, 2020). Dans ce cadre, la relation entre la communication RSE et les pratiques RSE, également appelées par certains auteurs « CSR talk » et « CSR walk », constitue la problématique centrale de cette thématique de recherche (Crane and Glozer, 2016b; Wickert *et al.*, 2016). En effet, cette relation peut être explorée à travers deux principaux paradigmes de recherche de la communication RSE à savoir : l'approche fonctionnaliste représentative et l'approche formative (Schoeneborn *et al.*, 2020). L'approche fonctionnaliste repose essentiellement sur l'hypothèse selon laquelle la communication permet de transmettre des informations entre deux ou plusieurs parties concernant les pratiques RSE permettant une représentation fidèle de ces pratiques. Autrement dit, la communication RSE doit refléter les actions concrètes de l'entreprise. Cette approche met l'accent sur l'importance de la cohérence entre les discours et les actions RSE. En revanche, l'approche formative considère la communication comme un objectif en soi de sorte que les pratiques RSE peuvent être concrétisées grâce à la communication RSE. En effet, les recherches menées dans le cadre de cette approche, ne se focalisent pas sur la mesure dans laquelle le discours rend compte fidèlement les actions RSE, mais plutôt sur la manière dont la communication façonne, influence, et même constitue les pratiques RSE. Ainsi, la communication RSE n'est pas une simple transmission de l'information entre deux ou plusieurs parties mais elle a tendance à façonner, influencer les significations attribuées aux pratiques RSE (Haack *et al.*, 2012). Dans

ce cadre, Schoeneborn *et al.*, (2020) proposent trois approches quant à la relation entre communication (talk) et actions RSE (walk). Dans la première approche, appelée « Walking-To-Talk », l'action précède la communication, c'est-à-dire, les activités RSE se produisent avant l'établissement des discours RSE. Selon cette typologie, un intérêt primordial est accordé aux actions RSE au détriment de la communication. Ainsi, c'est la séparation qui régit la relation entre ces deux phénomènes. De même, pour la deuxième approche « Talking-to-Walk », la communication et l'action sont distinctes et séparées mais selon cette approche c'est la communication qui l'emporte sur l'action et qui façonne la manière selon laquelle les pratiques RSE sont mises en œuvre. En effet, la communication fait désormais, partie de la stratégie de l'organisation qui détermine les actions RSE. Enfin, la troisième approche « T(W)alking » diffère des deux premières approches caractérisées par la séparation qui régit la relation entre communication et action RSE et souligne l'importance de l'interaction entre les deux. Selon cette typologie, ces deux phénomènes sont alignés et se produisent simultanément dans le temps et constituent un processus continu pour constituer un tout cohérent, contrairement à l'approche « Walking-To-Talk » et « Talking-To-Walk ». L'approche « T(W)alking » fait appel à l'importance de l'interaction et du dialogue avec les parties prenantes. Dans ce sens, la communication RSE n'est pas une simple transmission des informations mais aussi une occasion, un outil d'échange et de dialogue entre l'entreprise et ses parties prenantes permettant à l'entreprise de mieux cerner les attentes des différents acteurs pour adapter ses pratiques RSE.

## 2. Les principes définis par le GRI pour une information de qualité

Afin de garantir et renforcer la crédibilité de la communication RSE<sup>1</sup>, en particulier les rapports RSE, plusieurs efforts de normalisation internationale ont été fournis dont notamment « United Nations Global Compact » (UNGC) en 1999, le Global Reporting Initiative (GRI) en 2000, GRI G2 en 2002, GRI G3 en 2006 et GRI G4 en 2013. Les recommandations proposées par l'initiative GRI, sont actuellement les plus avancées permettant ainsi de renforcer la qualité de l'information sociétale et de réduire les pratiques de découplage (Graafland et Smid, 2016). Pour cela, l'initiative GRI G3 (2006) propose six principes de qualité : l'équilibre, la comparabilité, l'exactitude, la ponctualité, la fiabilité et la clarté. Bien qu'une nouvelle version GRI G4 ait été élaborée en 2013, les principes de qualité de l'information n'ont pas changé.

*L'équilibre* : ce principe consiste à présenter dans le rapport, non seulement les informations favorables, mais aussi les informations défavorables. D'après le GRI, le rapport doit refléter les aspects positifs et négatifs de l'entreprise pour permettre une évaluation de la performance globale de l'entreprise. En effet, le GRI a présenté les recommandations suivantes : d'une part, les entreprises doivent présenter les rapports RSE tout en évitant les omissions, la sélection et toute autre forme de présentation de l'information qui peut induire en erreur l'utilisateur.

---

<sup>1</sup> La communication RSE au sens large englobe les sites web, les rapports, les médias, les publicités etc. Dans cette recherche, on se focalise sur le rapport RSE puisqu'il constitue le principal document pour communiquer les informations environnementales et sociales.

D'autre part, elles sont tenues de fournir toutes informations susceptibles d'influencer la décision des parties prenantes. Enfin, elles doivent distinguer d'une manière claire entre la présentation des faits et l'interprétation des informations par l'entreprise.

*La comparabilité* : selon ce principe, les informations présentées dans le rapport RSE doivent être exposées de manière permettant aux parties prenantes d'analyser les changements de la performance de l'entreprise survenus au fil de temps et de procéder à des analyses comparatives avec les autres entreprises.

*L'exactitude* : les entreprises sont tenues de divulguer les informations environnementales et sociales avec précision et suffisamment détaillées permettant une meilleure évaluation des performances de l'entreprise par les parties prenantes (GRI G3 G4).

*La ponctualité* : elle consiste en publier le rapport RSE régulièrement et à veiller à ce que les informations soient disponibles à temps (GRI G3 G4).

*La clarté* : ce principe consiste à ce que les informations soient compréhensibles et accessibles aux différents utilisateurs. Ce principe doit permettre les lecteurs d'extraire et comprendre facilement les informations sans fournir beaucoup d'effort (GRI G3, G4).

*La fiabilité* : ce principe suggère que les informations et les processus utilisés pour établir les rapports RSE doivent être rassemblés, enregistrés, compilés, analysés et communiqués selon un mode opératoire qui peut être évalué et prouvant la qualité, la pertinence et l'importance des informations (Depoers *et al.*, 2010).

L'analyse des six principes évoqués par le GRI est essentielle pour comprendre la vocation de la communication RSE et surtout examiner certaines pratiques de management des impressions qui peuvent mettre en question la transparence et la crédibilité de l'information tel que définies par ces principes. Dans ce cadre, les rapports RSE sont censés fournir des informations utilisées pour la bonne prise des décisions et réduire l'asymétrie de l'information entre dirigeant et parties prenantes en particulier les investisseurs, et corrélativement, assurer une communication responsable, crédible et transparente pour les parties prenantes.

### **3. Le management des impressions**

Le concept de management des impressions trouve ses origines dans la psychologie sociale et il est concerné par l'étude de la façon dont les individus se présentent pour qu'ils soient favorablement perçus par autrui (Hooghiemstra, 2000).

En effet, c'est un processus via lequel une personne influence les autres (l'audience). Il s'agit de contrôler et régulariser les informations afin d'influencer la perception des autres. Point (2007) affirme que « dans les organisations, les individus engagent des tactiques de management des impressions pour influencer la manière dont ils sont perçus par autrui ». Ainsi, le management des impressions est défini comme la tentative menée par une personne afin d'influencer et affecter la perception et l'impression d'une audience (Schlenker, 1980 ; Tedeschi, 1986).

Dans le contexte organisationnel, les premiers travaux de recherche sur le management de l'impression apparaissent vers la fin des années 1980. Inspiré des travaux du sociologue Goffman, (1973, 1974), le management des impressions a suscité l'attention des chercheurs en psychologie sociale. Pour Goffman (1973) « *tout acteur doit agir de façon à donner, d'une manière intentionnelle ou non, une expression de lui-même, et les autres à leur tour doivent en retirer une certaine impression* ». Par conséquent, chaque personne cherche à susciter l'impression qu'il a intérêt à éveiller chez son audience (Point 2007). Ainsi, une métaphore a été utilisée par Goffman (1959) pour le management des impressions selon laquelle le management des impressions est expliqué comme étant la performance de soi-même vis-à-vis des autres.

En sciences de gestion, les dirigeants aussi cherchent à maîtriser les impressions qu'ils suscitent (Gardner et Cleavenger, 1998 ; Sosik *et al.*, 2002 ; Harvey, 2001), et, consciemment ou inconsciemment, ils souhaitent contrôler l'image qu'ils projettent (Schlenker, 1980). Ils accordent beaucoup d'attention à la communication et la présentation des informations. Ainsi, le management des impressions s'appuie sur la capacité de l'individu à comprendre ses propres émotions et celles des autres (l'audience) pour orienter leurs comportements (Point, 2007). En effet, le management des impressions se base, alors, sur l'intelligence émotionnel qui consiste en un processus via lequel un individu « *gère ses sentiments de manière à les exprimer de façon appropriée et efficace afin de permettre aux autres de collaborer harmonieusement aux objectifs communs* » (Goleman 1999, p.16).

La recherche de légitimité est présentée comme une motivation inhérente à l'utilisation du management des impressions (Schlenker, 1980). En effet, le management des impressions constitue un outil pour les dirigeants afin de légitimer certaines actions et décisions pour motiver les différentes parties prenantes et pour, finalement, convaincre les lecteurs. En tant que stratégie, le management des impressions est utilisé pour valoriser les aspects positifs et obscurcir les mauvaises informations (Merkl-Davies *et al.*, 2011 ; Cho *et al.*, 2012 ; Hahn et Lülfs, 2014). Pour Point (2007), les dirigeants utilisent le management des impressions soit pour protéger et défendre leur image et leur réputation, soit pour créer une image favorable.

En se référant à la littérature comptable, le dirigeant fait recours à la gestion des résultats, des rapports narratifs, des graphiques et des images afin de manipuler l'impression et la perception des utilisateurs des rapports annuels (Beattie, Dhanani et Jones, 2008). En effet, dans les rapports publiés, le management des impressions est mené afin de rendre les bonnes nouvelles bien lisibles à l'investisseur, mais aussi pour obscurcir les mauvaises nouvelles (Solomon *et al.*, 2013). De même, les dirigeants ont tendance à attribuer les bonnes performances à des facteurs liés à la volonté du dirigeant et les mauvaises performances à des facteurs externes pour lesquels aucun contrôle ne peut être exercé. Ainsi, il existe plusieurs pratiques qui sont issues des stratégies de management des impressions qui sont présentées dans la partie suivante.

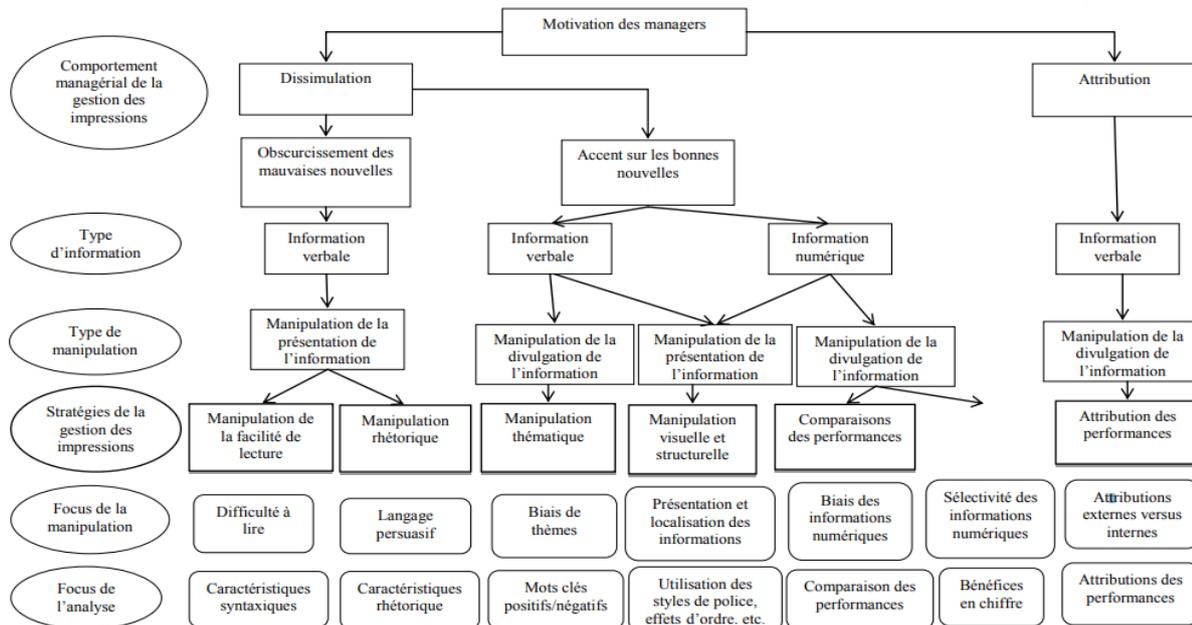
#### 4. Les stratégies du management des impressions

Le management des impressions peut prendre plusieurs formes : verbales et non verbales (expression faciale, gestes et mouvements, habillement et apparence...).

Même si l'individu n'est pas toujours conscient de l'impression qu'il transmet, un comportement stratégique est supposé être mis en œuvre (Hooghiemstra, 2000). Schlenker et Weigold, (1992) suggèrent que le management des impressions est influencé par les objectifs personnels et les plans stratégiques définis par l'individu pour atteindre ses objectifs. A cet égard, Merkl-Davies et Brennan, (2007) proposent, dans leur synthèse de la littérature comptable concernant le management des impressions, une typologie en sept catégories (voir figure 1)<sup>1</sup>. En effet, ils présentent six stratégies de dissimulation de l'information, à savoir deux stratégies pour obscurcir les mauvaises nouvelles et quatre pour mettre en valeur les bonnes nouvelles, et une stratégie d'attribution des résultats. En fait, pour des fins d'obscurcissement, les dirigeants peuvent manipuler la présentation de l'information verbale soit (1) en manipulant la facilité de lecture, ce qui rend l'information difficile à extraire, à comprendre et à interpréter ; soit (2) en procédant à des manipulations rhétoriques en utilisant par exemple un langage persuasif. En revanche, pour mettre en avant les bonnes informations, les dirigeants peuvent adopter quatre stratégies à savoir : (3) la manipulation thématique en utilisant des mots à connotation positive ou négative et un lexique qui s'associe à des idées positives ou négatives ; (4) la manipulation visuelle et structurelle concernant la manière dont l'information est présentée (différentes tailles de police, l'ordre des informations...) ; (5) les comparaisons des performances qui impliquent le choix d'un benchmark externe qui fait ressortir la performance de l'entreprise de façon positive et enfin (6) le choix des indicateurs comptables en procédant à une sélection des indicateurs permettant une présentation favorable de la performance de l'entreprise (Alcouffe et al., 2018; Merkl-Davies and Brennan, 2007). Quant à la stratégie d'attribution des résultats (7), il s'agit d'une stratégie défensive via laquelle les bons résultats sont attribués à des facteurs internes, notamment la pertinence des décisions prises par le dirigeant, et inversement, les mauvaises performances sont attribuées à des facteurs externes qui ne correspondent pas à la bonne volonté du dirigeant.

---

<sup>1</sup> Elaborée par (Merkl-Davies and Brennan, 2007) et reproduite en langue française par (Alcouffe *et al.*, 2018).



**FIGURE 1 : LES STRATEGIES DE MANAGEMENT DES IMPRESSIONS (MERKL-DAVIES AND BRENNAN, 2007)-**  
 SOURCE : (ALCOUFFE ET AL., 2018)

## 5. La communication RSE et le management des impressions

Les rapports RSE sont censés fournir des informations utilisées pour la bonne prise des décisions et réduire l’asymétrie de l’information entre dirigeant et parties prenantes en particulier les investisseurs, et assurer une communication responsable envers ces parties prenantes.

Dans ce cadre, l’application des principes recommandés par le GRI est en mesure de renforcer et garantir la qualité de la communication RSE. Cependant, cette perspective optimiste n’est pas supportée par les chercheurs. Lu and Wang, (2021) suggèrent que la communication RSE est utilisée pour gérer les impressions et réduire les pressions des parties prenantes. En effet, les chercheurs remettent en question la qualité de l’information divulguée, la mise en valeur des aspects positifs et l’obscurcissement des aspects négatifs et le recours aux stratégies du management des impressions (Cho et al., 2012; Diouf, 2018). Certains auteurs, ont exploré dans quelle mesure le management des impressions exercée par la direction peut nuire à la crédibilité des rapports RSE (O’Dwyer et Owen, 2005; Owen *et al.*, 2000; Smith *et al.*, 2011; Gagné et Berthelot, 2022). La crédibilité des communications ne respectant pas les principes d’équilibre, d’exactitude et de transparence, est suspecte (Boiral, 2013; Boiral et Henri, 2015; Dingwerth et Eichinger, 2010).

Ainsi, l’analyse des principes GRI définissant la qualité de l’information environnementale et sociale avec les différentes pratiques de management des impressions permet d’explorer la qualité de la communication RSE dans le cadre d’une perspective de management des

impressions. Dès lors, quatre principes (l'équilibre, la comparabilité, l'exactitude et la clarté) pouvant être associés avec les stratégies de management des impressions, sont traités.

En effet, la manipulation thématique qui se traduit par l'utilisation de mots à connotation positive et d'un lexique qui s'associe à des idées positives et la manipulation visuelle et structurelle concernant la manière dont l'information est présentée (différentes tailles de police, l'ordre des informations...) peuvent être employées par le dirigeant afin de mettre en avant les aspects positifs de l'entreprise au détriment des aspects négatifs. Ceci englobe les pratiques de sélection des informations à divulguer en écartant les informations défavorables, la manipulation de l'ordre et de l'emplacement des informations et l'utilisation des effets visuels permettant de mettre en avant les aspects positifs et obscurcir les aspects négatifs (Guillamon-Saorin, 2006). En fait, la non-conformité du principe de l'équilibre et le fait de faire valoriser des informations positives au détriment des informations négatives (Boiral, 2013; Cho *et al.*, 2012; Niskanen et Nieminen, 2001) est souvent considérée comme une forme de « greenwashing » qui constitue la principale critique adressée aux rapports RSE (Adams et Frost, 2006; Tregidga et Milne, 2006). Garcia-Torea *et al.*, (2019) associent le principe de l'équilibre à la neutralité de l'information selon laquelle l'information doit représenter honnêtement une image non biaisée de l'entreprise. Or, Invernizzi *et al.*, (2022) suggèrent que les caractéristiques visuelles des rapports RSE permettent d'influencer la perception des investisseurs. En effet, le recours aux stratégies de manipulation thématique, visuelle et structurelle est en mesure de transgresser le principe de l'équilibre initié par le GRI et nuire à la qualité et la crédibilité de la communication RSE. Dès lors, deux propositions, qui concernent l'équilibre des informations sont développées.

**Proposition (1) :** les stratégies de manipulation thématiques issues du management des impressions sont susceptibles d'influencer l'équilibre des informations ;

**Proposition (2) :** les stratégies de manipulation visuelles et structurelles issues du management des impressions sont susceptibles d'influencer l'équilibre des informations.

Dans le même cadre de management des impressions, via la stratégie des comparaisons des performances, les dirigeants choisissent un benchmark externe qui fait ressortir la performance de l'entreprise de façon positive afin de valoriser la position de son entreprise sur le marché, ce qui est en mesure d'orienter et manipuler les comparaisons effectuées par les utilisateurs de l'information. En fait, la comparabilité est un critère essentiel pour permettre d'évaluer la performance de l'entreprise (GRI G3, 2006; Langer, 2006, Cieszyńska *et al.*, 2021). La difficulté de procéder à des comparaisons dans les rapports RSE reflétant la réalité est en mesure, parfois, d'expliquer la réticence des parties prenantes, en particulier les investisseurs, à se baser dans leur prise de décision, sur les informations divulguées concernant la performance sociétale de l'entreprise (Bartels *et al.*, 2010; Friedman et Miles, 2001; Harte *et al.*, 1991, Cieszyńska *et al.*, 2021; Monteiro *et al.*, 2023). Ainsi, une information de qualité doit permettre des comparaisons honnêtes et correctes dans le temps et dans l'espace et toute tentative de manipulation de la comparabilité des informations est en mesure de biaiser la qualité de l'information et induire en erreur l'utilisateur de l'information (Diouf et Boiral, 2017).

Dès lors, la troisième proposition est développée comme suit :

**Proposition (3) :** la stratégie de comparaison des performances issue du management des impressions, est susceptible d'influencer la comparabilité des informations.

Issue des stratégies de management des impressions, le choix des indicateurs comptables consiste à procéder à une sélection des indicateurs permettant une présentation favorable de la performance de l'entreprise (Alcouffe et al., 2018; Merkl-Davies and Brennan, 2007). Tout indicateur permettant de dévoiler les mauvaises performances se trouve ignoré. Or, l'exactitude de l'information qui constitue l'un des problèmes majeures des rapports RSE (Cho *et al.*, 2012; Dando and Swift, 2003.; Perez and Sanchez, 2009) est déterminée par la nature de l'information divulguée et son utilité aux différentes parties prenantes (GRI, 2006). En effet, l'exactitude effective fait référence à la précision et la marge d'erreur (Lozano, 2006). Dès lors, l'entreprise est tenue de décrire d'une façon adéquate, les techniques de mesure et les bases de calcul et maintenir une marge d'erreur non significative pour permettre une interprétation juste et efficace des informations. Searcy *et al.*, (2016) suggèrent que le fait que les entreprises ne divulguent pas des indicateurs complets et exhaustifs ainsi que l'incohérence et la diversité des indicateurs divulgués (Evangelinos *et al.*, 2018), pourraient entraver la comparabilité des informations sociétales divulguées (Cieszyńska *et al.*, 2021; Monteiro *et al.*, 2023). Ainsi, toute manipulation qui touche au choix des indicateurs qui est en mesure de biaiser et dévier l'attention du lecteur des performances réelles de l'entreprise, est susceptible de compromettre l'exactitude de l'information.

**Proposition (4) :** la stratégie de choix des indicateurs comptables issue du management des impressions, est susceptible d'influencer l'exactitude des informations.

Pour des fins d'obscurcissement, les dirigeants peuvent manipuler la présentation de l'information soit en manipulant la facilité de lecture de l'information pour la rendre difficile à extraire, à comprendre et à interpréter, soit en procédant à des manipulations rhétorique en utilisant par exemple un langage persuasif (Merkl-Davies et Brennan, 2007). Or, le principe de clarté de l'information défini par le GRI consiste à ce que les informations soient compréhensibles et accessibles aux différents utilisateurs. Ce principe doit permettre aux lecteurs d'extraire et comprendre facilement les informations sans fournir beaucoup d'effort (GRI 2006). Dès lors, les rapports RSE doivent fournir des informations aux différents acteurs tout en évitant les détails inutiles, les mots techniques, le jargon et d'autres contenus qui sont en mesure de limiter la compréhension de l'information par le lecteur. Ainsi, les recommandations de GRI insistent sur l'importance des indices, des graphiques, des tableaux et tous contenus susceptibles de favoriser la compréhension de l'information. En fait, la manipulation de la facilité de lecture et les manipulations rhétoriques sont censées être employées par le dirigeant dans le cadre d'une stratégie de management des impressions afin d'obscurcir certaines informations qui sont en mesure de nuire à l'image et la réputation de l'entreprise (Esterhuyse et du Toit, 2023).

**Proposition (5) :** les stratégies de manipulation de la facilité de lecture et de manipulation rhétorique issues du management des impressions sont susceptibles d’influencer la clarté des informations.

**Proposition (6) :** les stratégies de manipulation rhétorique issues du management des impressions sont susceptibles d’influencer la clarté des informations.

Les propositions développées dans le cadre de ce travail de recherche sont résumées dans le schéma récapitulatif suivant :

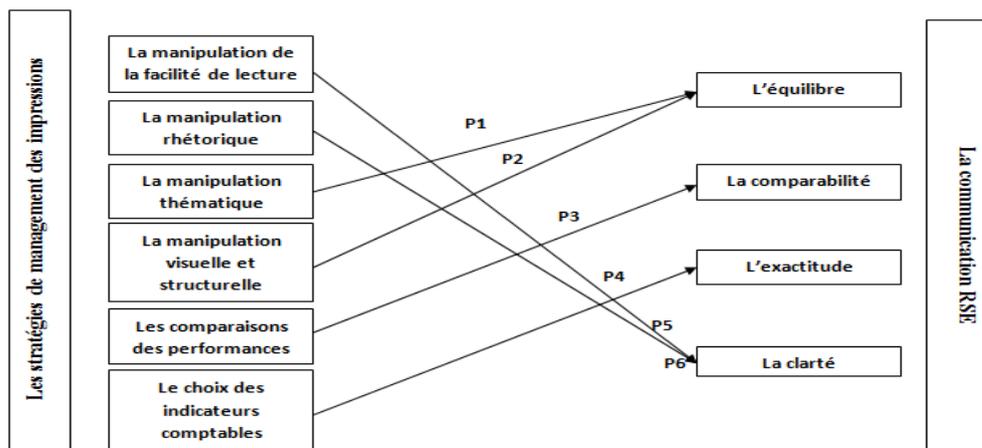


Figure 2. Schéma récapitulatif des propositions de la recherche

Dès lors, il est constaté que la qualité de la communication RSE est déterminée par les stratégies et les choix de communication menés par les dirigeants lors du processus d’élaboration des rapports RSE. Par conséquent, les informations issues d’une communication manipulée sont suspectes quant à leur crédibilité et peuvent induire en erreur les parties prenantes. Ainsi, les dirigeants doivent assumer leur responsabilité quant aux répercussions de ces comportements sur l’image et la réputation de l’entreprise.

## Conclusion

Dans le présent travail, nous avons investigué la communication RSE dans une perspective de management des impressions. C’est ainsi que, nous avons traité, dans un premier volet, les différents principes de qualité de l’information environnementale et sociale tels que définis par le GRI, et dans un deuxième volet, nous avons présenté les différentes stratégies de management des impressions regroupées en deux catégories à savoir : les stratégies d’obscurcissement des aspects négatifs et les stratégies de valorisation des aspects positifs. Dès lors, nous avons associé à chaque principe (l’équilibre, la comparabilité, l’exactitude et la clarté), la stratégie qui pourrait l’influencer afin de démontrer comment les pratiques du management des impressions pourraient nuire à la qualité des informations RSE et induire en erreurs les parties prenantes.

En effet, la qualité et la crédibilité sont remises en question, et l'objectif assigné à la communication RSE, à savoir fournir des informations traduisant la réalité de l'entreprise quant à ses performances environnementales et sociales issues de son engagement envers la société afin de réduire le problème majeur d'asymétrie de l'information, n'est pas accompli. En fait, une communication RSE dans un contexte de management des impressions ne peut plus être responsable. Par conséquent, on se trouve face à une responsabilité sociétale assortie d'une communication irresponsable. Dès lors, la responsabilité sociétale cesse d'être responsable lorsqu'elle est associée à une communication irresponsable et non crédible.

Les implications théoriques de ce travail de recherche touchent principalement à littérature de la RSE et le management des impressions en associant différents courants de recherche à savoir les sciences de gestion, la sociologie et la psychologie pour comprendre l'impact des pratiques de manipulation lors de la présentation des informations RSE, sur les interprétations des différents utilisateurs de l'information.

Pour les implications managériales, il s'agit de sensibiliser les dirigeants à ce que l'utilisation des stratégies de management des impressions lors de l'élaboration et la divulgation des informations RSE est en mesure de nuire à la qualité de l'information et qu'ils doivent assumer leur entière responsabilité quant aux répercussions de la désinformation ou de l'information sur l'image et la réputation de l'entreprise. Pour les entreprises, il est fondamental d'examiner et évaluer leurs communications antérieures et comprendre les motifs pour lesquels la communication était en mesure de valoriser l'image de l'entreprise ou non, et d'élaborer les stratégies de communication future.

Quant aux implications pratiques, elles concernent l'importance de la mise en place des procédures de vérification robustes et des mécanismes de gouvernance (audit internes, vérification indépendante...) pour garantir l'exactitude et la conformité des informations divulguées. De même, il s'agit d'encourager la collaboration et les dialogues ouverts avec les différentes parties prenantes, y compris les investisseurs, les ONG, les clients et les employés pour s'assurer que l'information reflète bien les préoccupations et les attentes des parties prenantes.

Cependant, la validation empirique des propositions développées dans le cadre de ce travail, est indispensable pour confirmer la fiabilité des conclusions et des constatations issues de cette étude. Ainsi, les recherches futures pourraient envisager une validation empirique de cette problématique. De plus, il est pertinent d'examiner de manière critique les pratiques de management des impressions afin d'identifier les domaines où ces pratiques pourraient être menées sans nuire à la qualité de l'information, mais au contraire pour réduire au maximum l'asymétrie d'information.

## Bibliographie:

- ADAMS C.A. & FROST G.R. (2006), "Accessibility and functionality of the corporate web site: implications for sustainability reporting", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 15 n° 4, p. 275–287.
- ALCOUFFE S., ISMAIL N. BEN, ALCOUFFE S., BEN N., LE I., ALCOUFFE S. & TOULOUSE U. DE. (2018), "Le discours sur les innovations en contrôle de gestion environnementale dans les documents de référence et les rapports de développement durable des entreprises du CAC40 : le cas de l'Analyse du Cycle de Vie To cite this version" : HAL Id : hal-01900696 ”.
- BARTELS W., IANSEN-ROGERS J. & KUSZEWSKI J. (2010), "Count me in: the readers' take on sustainability reporting", *KPMG and SustainAbility, Amstelveen*.
- BEATTIE V. É DHANANI A. & JONES M. (2008), "presentational change in UK annual reports : a longitudinal perspective . Investigating Presentational Change in UK Annual Reports : A Longitudinal Perspective", *Journal of Business Communication*, Vol. 45 No. June, p. 181–222.
- BOIRAL O. (2013), "Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26 No. 7, p. 1063–1071.
- BOIRAL O. & HENRI J.F. (2015), "Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organizations", *Business & Society*, DOI:[10.1177/0007650315576134](https://doi.org/10.1177/0007650315576134)
- CHO C.H., MICHELON G. & PATTEN D.M. (2012), "Impression Management in Sustainability Reports: An Empirical Investigation of the Use of Graphs", *Accounting and the Public Interest*, American Accounting Association , Vol. 12 No. 1, p. 16–37, doi: 10.2308/apin-10249.
- CIESZYŃSKA H.C.-, KORDELA D. & ZYZNARSKA-DWORCZAK B. (2021), "How to make corporate social disclosures comparable ?", Vol. 9 No. 2, p. 268–288.
- COOMBS W.T. & HOLLADAY S.J. (2011), "Managing corporate social responsibility: A communication approach.", *Chicester, UK: Wiley-Blackwell*.
- CRANE A. & GLOZER S. (2016A), "Researching Corporate Social Responsibility Communication: Themes, Opportunities and Challenges", *Journal of Management Studies*, Wiley/Blackwell (10.1111), Vol. 53 No. 7, p. 1223–1252, doi: 10.1111/joms.12196.
- CRANE A. & GLOZER S. (2016B), "Researching corporate social responsibility communication: Themes, opportunities and challenges", *Journal of Management Studies*, Vol. 53, p. 1223–1252.
- DANDO N. & SWIFT T. (2003), "Transparency and assurance minding the credibility gap", *Journal of Business Ethics*, Vol. 44 No. 2–3, p. 195–200.

- DEPOERS F., DEPOERS F., ET G., INFORMATION, Q.D.E.L., LES, S.U.R. & EFFET, G.A.Z.À. (2010), "Gouvernance et qualité de l'information sur les gaz à effet de serre publiée par les sociétés cotées Corporate governance", Vol. 3 No. Tome 16, doi: 10.3917/cca.163.0127.
- DINGWERTH K. & EICHINGER M. (2010), "Tamed transparency: how information disclosure under the global reporting initiative fails to empower", *Global Environmental Politics*, Vol. 10 No. 3, p. 74–96.
- DIOUF D. (2018), "The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective", no. September 2014, doi: 10.1108/AAAJ-04-2015-2044.
- DIOUF D. & BOIRAL O. (2017), "The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 30 No. 3, p. 643–667, doi: 10.1108/AAAJ-04-2015-2044.
- DU S., BHATTACHARYA C.B. & SEN S. (2010), "Maximizing business returns to corporate social responsibility (CSR): The role of CSR communication", *International Journal of Management Reviews*, Vol. 12, p. 8–19.
- ESTERHUYSE L. & DU TOIT E. (2023), "Reporting on Human Rights by Large Corporates: Interplay Between Comprehensiveness and Narrative Manipulation", *Seifi, S. and Crowther, D. (Ed.) Corporate Resilience (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 21)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, p. 219–242.
- EVANGELINOS K., FOTIADIS S., SKOULUDIS A., KHAN N., KONSTANDAKOPOULOU F., NIKOLAOU I. & LUNDY S. (2018), "Occupational health and safety disclosures in sustainability reports: An overview of trends among corporate leaders.", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 25 No. 5, p. 961–970.
- FRIEDMAN A.L. & MILES S. (2001), "Socially responsible investment and corporate social and environmental reporting in the UK: an exploratory study", *The British Accounting Review*, Vol. 33 No. 4, p. 523–548.
- GAGNÉ V. & SYLVIE BERTHELOT S. (2022), "Stakeholder engagement practices and impression management", *Journal of Global Responsibility*, Vol. 13 No. 2, p. 217–241.
- GARCIA-TOREA N., FERNANDEZ-FEIJOO B. & CUESTA M.D. LA. (2019), "RESEARCH ARTICLE CSR reporting communication : Defective reporting models or misapplication ?", No. March, p. 1–17, doi: 10.1002/csr.1858.
- GARDNER W.L. & CLEAVENGER D. (1998), "The Impression Management Strategies Associated with Transformational Leadership at the World-Class Level", *Management Communication Quarterly*, SAGE PUBLICATIONS, INC.2455 Teller Road, Thousand Oaks, CA 91320, Vol. 12 No. 1, p. 3–41, doi: 10.1177/0893318998121001.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE. (2006), "G3 sustainability reporting guidelines: version

for public comment”, *Global Reporting Initiative, Amsterdam, 2 January-31 March*, p. available at: [www.grig3.org](http://www.grig3.org).

GOFFMAN E. (1959), *The Presentation of Self in Everyday Life*.

GOFFMAN E. (1973), *The Presentation of Self in Everyday Life.*, Overlook Press, Woodstock N.Y.

GOFFMAN E. (1974), *Frame Analysis: An Essay on the Organization of Experience.*, Harvard University Press, Cambridge, MA, US.

GOLEMAN D. (1999), *Working with emotional intelligence, Travailler avec l'intelligence émotionnelle*, Bloomsbury.

GOLOB U., PODNAR K., ELVING W.J., ELLERUP NIELSENA., THOMSEN C., & SCHULTZ F. (2013), "CSR communication: Quo vadis?", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 18, p. 176–192.

GOLOB U., VERK N., ELLERUP-NIELSEN A., THOMSEN C., ELVING W.J. & PODNAR K. (2017), "The communicative stance of CSR: Reflections on the value of CSR communication", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 22 No. p. 166–177.

GRAAFLAND J. & SMID H. (2016), "Decoupling Among CSR Policies, Programs, and Impacts: An Empirical Study", *Bus. Soc.*

GUILLAMON-SAORIN E. (2006), "Impression management in financial reporting. evidence from the UK and Spain", *Unpublished Doctoral Dissertation, University College Dublin*.

HAACK P., SCHOENEBOORN D. & WICKERT C. (2012), "Talking the talk, moral entrapment, creeping commitment ? Exploring narrative dynamics in corporate responsibility standardization.", *Organization Studies*, Vol. 33, p. 815–845.

HAHN R. & LÜLFS R. (2014), "Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies", *Journal of Business Ethics*, Vol. 123 No. 3, p. 401–420, doi: 10.1007/s10551-013-1801-4.

HARTE G., LEWIS L. & OWEN D. (1991), "Ethical investment and the corporate reporting function", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2 No. 3, p. 228–253.

HARVEY A. (2001), "A dramaturgical analysis of charismatic leader discourse", *Journal of Organizational Change Management*, MCB UP Ltd, Vol. 14 No. 3, p. 253–265, doi: 10.1108/09534810110394877.

HENRY E. (2008), "Are Investors Influenced By How Earnings Press Releases Are Written?", *Journal of Business Communication*, SAGE PublicationsSage CA: Los Angeles, CA, Vol. 45 No. 4, p. 363–407, doi: 10.1177/0021943608319388.

HOOGHMESTRA R. (2000), "Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting", *Journal of*

- Business Ethics*, Kluwer Academic Publishers, Vol. 27 No. 1/2, p. 55–68, doi: 10.1023/A:1006400707757.
- IHLEN O., BARTLETT J. L. & MAY S. (2011), "The handbook of communication and corporate social responsibility, *Chichester, UK: Wiley-Blackwell*.
- INVERNIZZI A.C., BELLUCCI M., ACUTI D. & MANETTI G. (2022), "Form and substance: Visual content in CSR reports and investors' perceptions", *Psychology and Marketing*, Vol. 39, n° 9, p. 974-989.
- LANGER M. (2006), "Comparability of sustainability reports: a comparative content analysis of Austrian sustainability reports", *In Schaltegger, S., Bennet, M. and Burrit, R. (Eds), Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection. An Introduction, Springer, Dordrecht*, p. 581–602.
- LOZANO R. (2006), "A tool for a graphical assessment of sustainability in universities (GASU)", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14 No. 9, p. 963–972.
- LU J. & WANG J. (2021), "Corporate governance, law, culture, environmental performance and CSR disclosure: A global perspective", *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, Elsevier Ltd, Vol. 70, doi: 10.1016/j.intfin.2020.101264.
- MCWILLIAMS A. & SIEGEL D. (2000), "Corporate social responsibility and financial performance: correlation or misspecification?", *Strategic Management Journal*, Wiley-Blackwell, Vol. 21 No. 5, pp. 603–609, doi: 10.1002/(SICI)1097-0266(200005)21:5<603::AID-SMJ101>3.0.CO;2-3.
- MERKL-DAVIES & BRENNAN N.M. (2007), *Title Discretionary Disclosure Strategies in Corporate Narratives : Incremental Information or Impression Management?*
- MERKL-DAVIES D.M. & BRENNAN N.M. (2011), "A conceptual framework of impression management: new insights from psychology, sociology and critical perspectives", *Accounting and Business Research*, Routledge , Vol. 41 No. 5, p. 415–437, doi: 10.1080/00014788.2011.574222.
- MERKL-DAVIES D.M., BRENNAN N.M. & MCLEAY S.J. (2011), "Impression management and retrospective sense-making in corporate narratives", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Emerald Group Publishing Limited, Vol. 24 No. 3, p. 315–344, doi: 10.1108/09513571111124036.
- MONTEIRO A.P., AIBAR- B. & AIBAR-GUZM B. (2023), "Can social disclosure induce a better corporate social performance? Can social disclosure induce a better corporate social", *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Routledge, Vol. 36 No. 3, p. , doi: 10.1080/1331677X.2023.2217885.
- NISKANEN J. & NIEMINEN T. (2001), "The objectivity of corporate environmental reporting: a study of Finnish listed firms' environmental disclosures", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 10 No. 1, p. 29–37.

- O'DWYER B. & OWEN D.L. (2005), "Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation", *The British Accounting Review*, Vol. 37 No. 2, p. 205–229.
- OWEN D.L., SWIFT, T.A., HUMPHREY, C. & BOWERMAN, M. (2000), "The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?", *European Accounting Review*, Vol. 9 No. 1, p. 81–98.
- PEREZ F. & SANCHEZ L.E. (2009), "Assessing the evolution of sustainability reporting in the mining sector", *Environmental Management: Readings and Cases 2*, Vol. 43 No. 6, p. 949–961.
- PODNAR K. (2008), "Guest editorial: Communicating corporate social responsibility", *Journal of Marketing Communications*, Vol. 14, p. 75–81.
- POINT S. (2007), "L'art de géer les impressions dans les lettres des présidents", *Revue Française de Gestion*, Vol. 33 No. 172, p. 33–48, doi: 10.3166/rfg.172.33-48.
- SAUERWALD S. & SU W. (2019), "CEO overconfidence and CSR decoupling", *Corporate Governance: An International Review*, John Wiley & Sons, Ltd, Vol. 27 No. 4, p. 283–300, doi: 10.1111/CORG.12279.
- SCHLENKER B.R. (1980), *Impression Management : The Self-Concept, Social Identity, and Interpersonal Relations*, Brooks/Cole Pub. Co.
- SCHLENKER B.R. & WEIGOLD M.F. (1992), "Interpersonal Processes Involving Impression Regulation and Management", *Annual Review of Psychology*, Vol. 43, p. 133–168.
- SCHOENEBOERN D., MORSING, M. & CRANE A. (2020), "Formative Perspectives on the Relation Between CSR Communication and CSR Practices: Pathways for Walking, Talking, and T(w)alking", *Business and Society*, Vol. 59 No. 1, p. 5–33, doi: 10.1177/0007650319845091.
- SCHULTZ F., CASTELLÓ I. & MORSING M. (2013), "The construction of corporate social responsibility in network societies: A communication view.", *Journal of Business Ethics*, Vol. 115, p. 681–692.
- SEARCY C., DIXON S.M. & NEUMANN W.P. (2016), "The use of work environment performance indicators in corporate social responsibility reporting", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 112, p. 2907–2921.
- SIANO A., VOLLERO A., CONTE F. & AMABILE S. (2017), "More than words': Expanding the taxonomy of greenwashing after the Volkswagen scandal", *Journal of Business Research*, Elsevier, Vol. 71, p. 27–37, doi: 10.1016/j.jbusres.2016.11.002.
- SMITH J., HANIFFA R. & FAIRBRASS J. (2011), "A conceptual framework for investigating 'capture' in corporate sustainability reporting assurance", *Journal of Business Ethics*, Vol. 99 No. 3, p. 425–439.

- SOLOMON J.F., SOLOMON A., JOSEPH N.L. & NORTON S.D. (2013), "Impression management, myth creation and fabrication in private social and environmental reporting: Insights from Erving Goffman", *Accounting, Organizations and Society*, Elsevier Ltd, Vol. 38 No. 3, p. 195–213, doi: 10.1016/j.aos.2013.01.001.
- SOSIK J.J., AVOLIO B.J. & JUNG D.I. (2002), "Beneath the mask:: Examining the relationship of self-presentation attributes and impression management to charismatic leadership", *The Leadership Quarterly*, JAI, Vol. 13 No. 3, p. 217–242, doi: 10.1016/S1048-9843(02)00102-9.
- TALPUR S., NADEEM M. & ROBERTS H. (2023), "Corporate social responsibility decoupling: a systematic literature review and future research agenda", *Journal of Applied Accounting Research*, doi: 10.1108/JAAR-08-2022-0223.
- TATA J. & PRASAD S. (2015), "CSR Communication: An Impression Management Perspective", *Journal of Business Ethics*, Springer Netherlands, Vol. 132 No. 4, p. 765–778, doi: 10.1007/s10551-014-2328-z.
- TEDESCHI J.T. (1986), "Private and Public Experiences and the Self", *Public Self and Private Self*, Springer New York, New York, NY, pp. 1–20, doi: 10.1007/978-1-4613-9564-5\_1.
- TREGIDGA H. & MILNE M.J. (2006), "From sustainable management to sustainable development: a longitudinal analysis of a leading New Zealand environmental reporter", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 15 No. 4, p. 219–241.
- WICKERT C., SCHERER A.G. & SPENCE L.J. (2016), "Walking and talking corporate social responsibility: Implications of firm size and organizational cost", *Journal of Management Studies*, Vol. 53, p. 1169–1196.



## Ludovic VITCHEFF

Docteur en droit, chercheur associé,  
Laboratoire du CERDACFF – Université Côte d’Azur, CFO de Tanka Group

# La plateformeisation du marché et les travailleurs indépendants. Quelle régulation ?

**Résumé :** La plateformeisation du marché présente des opportunités et des défis majeurs en matière juridique. Pour y répondre, les législateurs et les régulateurs doivent collaborer étroitement pour créer un cadre juridique adapté à l’activité des plateformes numériques, tout en protégeant les droits et intérêts des utilisateurs, des travailleurs et des entreprises.

Les algorithmes sont au cœur du modèle économique des plateformes numériques. Leur utilisation est protégée par le secret des affaires, ce qui tend à réduire les efforts des plateformes en matière de transparence et d’explicabilité des décisions prises par les traitements automatisés des données. Au-delà d’un objectif de transparence, il est aujourd’hui indispensable de développer les mesures favorisant la compréhension des algorithmes.

**Mots-clés :** Plateformeisation - Marché - Algorithme - Traitement des données - Droit européen.

# Market platformisation and the self-employed. Which regulation?

**Abstract:** Market platformisation presents major legal opportunities and challenges. In response, legislators and regulators must work closely together to create a legal framework that is adapted to the activity of digital platforms, while protecting the rights and interests of users, workers and businesses.

Algorithms are at the heart of the business model of digital platforms. Their use is protected by business secrecy, which tends to reduce the platforms' efforts in terms of transparency and explainability of the decisions taken by automated data processing. Over and above the objective

of transparency, it is now essential to develop measures to promote understanding of algorithms.

**Keywords:** Platformisation - Market - Algorithm - Data processing - European law.

## Introduction

Depuis quelques décennies, les plateformes numériques sont devenues des acteurs économiques incontournables. Elles ont bouleversé notre utilisation quotidienne d'Internet et ont remodelé le fonctionnement des marchés. Cependant, leur hégémonie soulève des questions quant à leurs effets sur la régulation et les politiques publiques. L'émergence d'Airbnb, Blablacar, Twitter, Google ou encore Amazon a profondément modifié les modalités d'accès à de nombreux services. Aujourd'hui, ce sont des canaux de communication, de vente et de distribution indispensables pour des millions d'organisations dans le monde.

La notion de plateforme est définie par l'article L. 111-7 du Code de la consommation, selon lequel « *est qualifiée d'opérateur de plateforme en ligne toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur :*

*1° le classement ou le référencement, au moyen d'algorithmes informatiques, de contenus, de biens ou de services proposés ou mis en ligne par des tiers ;*

*2° ou la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service ».*

Outre la mise en contact entre les entreprises et les clients, ces plateformes ont également créé de nouvelles méthodes d'externalisation des services. À titre d'exemple, la société Uber n'a pas de chauffeurs, et Airbnb n'est pas propriétaire d'une chaîne hôtelière. De même, certaines plateformes de « micro-travail » telles qu'Amazon Turk mettent à la disposition des entreprises, des services de sous-traitance de tâches plus ou moins complexes, souvent contre de faibles rémunérations.

Ces plateformes s'appuient sur les fonctionnalités et les particularités du Web, lequel permet la participation de tous, n'importe où et avec n'importe qui, ou presque. Elles ont donc effacé les limites traditionnelles entre les consommateurs, les entreprises et les salariés. Elles ont contribué au regroupement des usagers/contributeurs en proposant des services complémentaires et innovants, et en créant des écosystèmes d'acteurs et d'activités.

Selon Louis-Charles Viossat (2016), inspecteur général des affaires sociales, il existe trois grandes catégories de plateformes. Premièrement, les plateformes digitales sont spécialisées dans le référencement de résultats (moteurs de recherche et réseaux sociaux). Deuxièmement, les plateformes collaboratives permettent à des personnes d'échanger, de nouer des relations et de mettre en commun des connaissances. Troisièmement, les plateformes d'emploi favorisent l'échange de biens ou de services conçus et proposés par des « travailleurs collaboratifs ».

La plateformes des entreprises se traduit principalement de deux manières. D'un côté, la présence de plateformes numériques hégémoniques remet en question la stratégie de certains secteurs traditionnels comme la banque, l'assurance, l'immobilier ou le transport. De l'autre, les entreprises classiques cherchent à lancer leurs propres plateformes et à reproduire une organisation similaire aux géants du numérique. Elles mettent tout en œuvre pour conserver leurs clients et leurs parts de marché. Elles négocient avec de nouveaux fournisseurs (même si ceux-ci leur font déjà concurrence) afin de devenir elles-mêmes les administratrices de plateformes puissantes et incontournables dans leur propre secteur.

L'enjeu est donc, dans ce contexte, d'appréhender et de réguler cette nouvelle tendance afin de maintenir des pratiques concurrentielles loyales et des conditions équitables pour tous les acteurs concernés. En effet, les entreprises technologiques échappent souvent aux réglementations sectorielles. Ce contrôle est d'autant plus important qu'aujourd'hui, la plateformes touche de nombreux domaines comme les services aux entreprises, les services à domicile et l'aide aux personnes.

Outre les entreprises, la fièvre de la plateformes gagne aussi les mouvements civiques et même les États. Les conséquences sont considérables et bouleversent le système économique et social actuel : conditions de travail, métiers, division internationale de l'emploi, redistribution des richesses, protection des salariés, etc.

Face à toutes ces mutations sociales, économiques et culturelles, il est indispensable d'entamer une réflexion sur le développement (1) et la régulation de la plateformes du marché (2).

## **1. Le développement indompté de la plateformes du marché**

L'émergence et la croissance rapide et continue des plateformes numériques ont permis et facilité l'apparition d'un phénomène appelé « plateformes du marché ». Celui-ci a bouleversé les dynamiques et les échanges économiques, les modes de consommation et les relations entre les différents opérateurs économiques. Toutefois, cet essor incontrôlé soulève un certain nombre de problématiques et entraîne des risques sur le plan humain (1.1). Il en découle une vraie nécessité de mettre en place un principe de responsabilité sociale (1.2).

### **1.1. La plateformes du marché, une source de risques humains**

Le développement de la plateformes implique de nombreux risques, notamment financiers, fiscaux, pénaux ou relevant de la propriété intellectuelle. Ceux qui font l'objet de notre étude concernent les travailleurs indépendants. Il s'agit donc d'identifier et d'analyser les risques psycho-sociaux liés à la plateformes du marché (1.1.1). Les conditions de travail inhérentes aux plateformes numériques peuvent avoir des effets négatifs sur la santé mentale et le bien-être des travailleurs (1.1.2). C'est pourquoi, il est important d'appréhender ces risques afin d'instaurer des mesures de prévention et de protection adaptées et efficaces.

### 1.1.1. *L'identification des risques psycho-sociaux*

Outre les questions relatives aux revenus et à la protection des travailleurs, l'« hypercapitalisme », modèle économique sur lequel repose la plateformes, fait courir de nombreux risques à ceux-ci : stress, dépendance économique et psychologique vis-à-vis de la plateforme, addiction aux écrans, impératifs de performance, insécurité professionnelle, détérioration du lien social, etc.

Certains travailleurs comme les chauffeurs VTC, les livreurs ou les « microtravailleurs » sont plus exposés que les autres aux risques psycho-sociaux, et ce, pour plusieurs raisons. D'abord, leurs horaires sont très étendus, contraignants (soirées, week-ends, jours fériés...) et aléatoires. Ensuite, leur autonomie et leur liberté de travail ne sont pas garanties. En outre, la gestion du travail par des algorithmes déshumanise totalement leur activité (par exemple, impossibilité d'expliquer pourquoi les objectifs fixés ne sont pas atteints ou d'obtenir de l'aide en cas de problème). Par ailleurs, se pose la question de la surveillance constante de ces travailleurs et de la collecte des données sur leur comportement et leur action, alors qu'ils sont indépendants sur le plan juridique. Enfin, ils subissent une forte pression liée au système d'évaluation par les clients. Pour Marie-Anne Dujarier (2019), professeure de sociologie à l'Université Paris Diderot, non seulement ces derniers sont devenus de véritables « contremaîtres », mais les travailleurs n'ont pas la possibilité de récuser leurs évaluations si elles leur semblent illogiques, injustes ou inadaptées à leur service.

Compte tenu de tous ces éléments, il est indispensable de prendre en considération ces risques psycho-sociaux afin d'offrir aux travailleurs de meilleures conditions d'exercice de leur activité.

### 1.1.2. *Les défaillances de sécurité au travail pour les travailleurs des plateformes*

Une autre menace à laquelle sont confrontés les travailleurs réalisant des prestations sur site est qu'ils sont responsables de leur santé et de leur sécurité dans l'exercice de leur activité. La livraison à domicile est particulièrement concernée. Les problématiques liées à ce secteur sont les accidents sur la voie publique, l'absence de casque et l'agressivité des coursiers. Certains ont subi également les effets de la pandémie de Covid-19. Ils ont été mobilisés lors des confinements successifs et ont eu des contacts rapprochés avec les clients et les restaurateurs.

Par ailleurs, il existe une concurrence féroce entre ces travailleurs non salariés pour décrocher des missions et recevoir de bonnes évaluations de la part des clients. De ce fait, ils multiplient les comportements à risque en augmentant leurs horaires de travail et en diminuant le nombre et la durée de leurs pauses.

Dans le même ordre d'idées, les impératifs de productivité engendrent des risques pour leur santé, les fragilisant mentalement et physiquement. Afin de pallier ce problème, il serait judicieux que les plateformes soient soumises également aux mesures édictées par le Code du travail concernant les droits des travailleurs salariés en termes de santé et de sécurité.

La loi n° 2021-1018 du 2 août 2021 pour renforcer la prévention en santé au travail permet aux travailleurs indépendants d'adhérer au service de prévention et de santé au travail interentreprises (SPSTI) de leur choix. Cependant, il existe un risque de non-recours lié aux faibles revenus de ceux-ci, ce qui peut poser un problème relativement au paiement des cotisations.

Toutefois, selon le Code du travail, les principes généraux liés à la sécurité et à la prévention des accidents ne concernent que les indépendants travaillant sur des chantiers de BTP ou de génie civil. Ainsi, pour un travailleur mandaté par une plateforme, le risque d'accident du travail est beaucoup plus élevé pour deux raisons principales : une formation insuffisante et une absence de matériel ou de tenue de protection obligatoire et conforme à la réglementation, obligeant ce dernier à apporter lui-même son propre équipement. Il serait dès lors pertinent que les obligations des employeurs en matière de sécurité sur le lieu de travail s'appliquent également aux plateformes qui recourent aux services de travailleurs indépendants exposés à des risques particuliers. Des mesures de prévention et de sécurité spécifiques doivent aussi être prises pour les protéger. Il peut s'agir d'une formation obligatoire sur les risques professionnels, de la fourniture de matériel et/ou d'une tenue de protection, ou encore d'un système de contrôle des normes sanitaires et sécuritaires.

La sécurité des algorithmes est également une question à ne pas négliger. Ces derniers doivent faire l'objet de mesures de transparence et de contrôle pour éviter tout biais ou toute discrimination. Une réglementation adaptée peut être instaurée pour ce faire. Des audits indépendants peuvent être menés, et il est important d'impliquer, en plus des spécialistes dans ce domaine, les travailleurs eux-mêmes dans leur conception et leur surveillance.

Enfin, il est tout aussi essentiel de favoriser le dialogue social, la concertation et la négociation collective entre les travailleurs, leurs représentants syndicaux et les plateformes. Cela permettra de tenir compte des besoins et des attentes des travailleurs et d'adapter en conséquence l'organisation du travail et le fonctionnement des plateformes.

## **1.2. La nécessité de mettre en œuvre une responsabilité sociale**

Pour préserver la confiance des usagers dans leurs services publics et responsabiliser ces derniers lors de leurs prises de décisions, la transparence des algorithmes qu'ils utilisent est primordiale. Il s'agit ici d'analyser les actions juridiques dont l'objectif est de créer une obligation de transparence des algorithmes, en expliquant comment ils sont conçus afin de les rendre plus compréhensibles et accessibles au plus grand nombre. Ces mesures concernent la mise en place d'une charte de responsabilité sociale (1.2.1), la protection sociale des travailleurs indépendants (1.2.2) et le dialogue avec les plateformes (1.2.3).

### *1.2.1. La création d'une charte de responsabilité sociale*

La loi n° 2019-1428 du 24 décembre 2019 d'orientation des mobilités (LOM) prévoit, pour les plateformes de mobilité, un système de charte de responsabilité sociale. Chaque plateforme peut

ainsi créer sa propre charte mentionnant les conditions et le mode d'exercice de sa responsabilité sociale, ses droits et ses obligations, ainsi que ceux des travailleurs avec qui elle entretient une relation professionnelle (article L. 7342-9 du Code du travail).

La charte doit préciser les éléments suivants :

- Les conditions et règles d'exercice du travailleur : il s'agit de la mise en contact avec les clients, régulation du nombre de connexions en cas de faible demande de services, etc. Il s'agit de garantir la non-exclusivité relationnelle entre le travailleur et la plateforme, et la liberté pour celui-ci de se connecter/déconnecter à sa guise, sans horaires obligatoires ;
- Les conditions tarifaires octroyées au travailleur pour ses services ;
- Les modes de développement des compétences et capacités professionnelles ;
- La gestion des carrières et des parcours professionnels ;
- Les mesures d'amélioration des conditions de travail et de prévention des risques professionnels liés à l'activité du travailleur ;
- La gestion des dommages occasionnés à des tiers ;
- Les conditions relatives au partage d'informations et à la communication entre la plateforme et le travailleur concernant son activité professionnelle ;
- La manière dont le travailleur sera informé en cas de modification dans les conditions d'exercice de son activité ;
- La qualité du service attendue du travailleur ;
- Les mesures de contrôle, par la plateforme, de l'activité du travailleur et de ses objectifs ;
- Les conditions d'une éventuelle rupture de contrat entre la plateforme et le travailleur.

Cette charte semble représenter une avancée pour les travailleurs. Cependant, elle trouve ses limites dans le fait que seuls ceux des plateformes de mobilité sont concernés. Par ailleurs, la plateforme n'est pas obligée de les impliquer dans la conception de sa charte. Ils n'ont pas le pouvoir de l'approuver ou de la rejeter, et ils ne sont sollicités qu'à titre consultatif.

La création d'une charte est facultative, chaque plateforme étant libre de son choix. Par exemple, selon l'Observatoire des plateformes (2021), Uber et Deliveroo n'en disposent pas, arguant que le cadre juridique a évolué et que le système de dialogue social a été formalisé. En effet, dans sa décision n° 2019-794 DC du 20 décembre 2019, le Conseil constitutionnel a censuré plusieurs mesures incluses dans la LOM, qui auraient pu caractériser la présence d'un lien de subordination juridique entre les plateformes et les travailleurs, remettant ainsi en cause la légitimité des chartes de responsabilité sociale.

Selon l'Observatoire des plateformes (2021), la majorité des plateformes a choisi de ne pas créer de charte de responsabilité sociale afin de ne pas ouvrir la voie vers une requalification en activité salariale. En effet, à titre de rappel, le travailleur indépendant n'est pas un salarié. Le contrat de travail conférant au travailleur la qualité de salarié comporte trois critères : une prestation de travail, une rémunération (salaire) et un lien de subordination du salarié à l'égard de l'employeur. Or, certaines situations de travailleurs indépendants relèvent d'une véritable relation de subordination à l'égard du client. C'est ainsi que la Cour de cassation a pu requalifier certaines relations commerciales en relations salariales (Pereira, 2019). Il existe donc un risque de requalification du statut de travailleur indépendant en statut de travailleur salarié, que le développement substantiel des chartes de responsabilité sociale peut augmenter. Pour autant, les travailleurs indépendants ont besoin d'une protection sociale effective compte tenu du développement de la plateformes.

### 1.2.2. *Le besoin d'une protection sociale effective*

La protection sociale des travailleurs indépendants est désormais calquée sur celle des salariés concernant les frais de santé et les prestations familiales. Cependant, des différences sont à souligner en matière de droits contributifs (arrêts de travail, congé maternité, retraite), notamment parce que l'effort contributif des travailleurs indépendants est moins important que celui des salariés.

En outre, les travailleurs des plateformes exercent souvent une activité salariée parallèlement à leur activité indépendante, leur octroyant des couvertures sociales complémentaires. Mais, de manière générale, ils ne disposent pas d'une couverture santé complémentaire obligatoire, contrairement aux salariés (Observatoire des plateformes, 2021).

S'agissant des accidents du travail et des maladies professionnelles, les indépendants ne bénéficient pas d'une couverture obligatoire. En conséquence, les travailleurs des plateformes de mobilité sont confrontés à un niveau de risques important. Toutefois, la loi El Khomri (loi n° 2016-1088 du 8 août 2016) prévoit une prise en charge, par les plateformes elles-mêmes, de la cotisation des travailleurs ayant contracté une assurance pour les risques d'accidents du travail, sous certaines conditions. Néanmoins, l'Observatoire des plateformes (2021) fait remarquer que les travailleurs ne sont généralement pas informés de cette possibilité de souscrire une assurance volontaire auprès de la sécurité sociale et de faire payer leur cotisation par les plateformes.

Concernant les droits au chômage, l'accès à l'allocation chômage est restreint pour la majorité des travailleurs des plateformes.

Enfin, pour ce qui est de la défense des travailleurs, la plateformes pose un vrai défi aux syndicats traditionnels, qui doivent prendre en compte ces nouveaux modes de travail, y répondre et s'y adapter.

### 1.2.3. La mise en œuvre du dialogue social avec les plateformes

La représentation des travailleurs indépendants reste le parent pauvre au sein de nombreuses entreprises, qui continuent à ne tenir compte que de leurs salariés.

Toutefois, à l'échelle européenne, les syndicats traditionnels commencent à s'intéresser aux travailleurs des plateformes. Dans plusieurs États membres de l'Union européenne, les travailleurs indépendants ont le droit d'adhérer à des syndicats (par exemple, *Unionen* en Suède ou *IG Metall* en Allemagne) ou bénéficient d'un statut particulier selon leur secteur (*Unión General de Trabajadores* en Espagne, *Federatie Nederlandse Vakbeweging* aux Pays-Bas, *Confederazione Italiana Sindacati Lavoratori* en Italie) (Commission européenne, 2021).

Même si la loi El Khomri prévoit une reconnaissance partielle du droit de grève, celui-ci est limité car les plateformes ne sont pas tenues de justifier une éventuelle rupture des liens contractuels avec les travailleurs. Pour autant, ces derniers ont la possibilité de créer une organisation syndicale et d'y adhérer.

L'isolement et la solitude sont deux caractéristiques communes des travailleurs des plateformes. Le principe de l'anonymat les empêche de nouer des contacts et d'échanger, et l'absence de local ou de bureau freine leur mobilisation. Dans ce contexte, il leur est difficile de bénéficier d'une représentation collective pour défendre leurs intérêts.

En 2019, le législateur français a autorisé le gouvernement à légiférer par ordonnance sur les conditions de représentation des travailleurs des plateformes ayant une responsabilité sociale et sur les modalités d'exercice de celle-ci. Ainsi, à partir des suggestions faites par les missions Frouin et Mettling, l'ordonnance n° 2021-484 du 21 avril 2021, portant sur les conditions de représentation des travailleurs des plateformes et d'exercice de celle-ci, pose les premiers jalons du futur système de gestion du dialogue social entre les deux parties (article L. 7343-1 du Code du travail).

Il sera donc bientôt possible de nommer des représentants des travailleurs des plateformes. Ce droit sera octroyé aux organes représentatifs (à savoir, les syndicats professionnels évoqués à l'article L. 2131-1 du Code du travail et leurs unions mentionnées à l'article L. 2133-2 du même code), à condition que leur objet social inclue la défense des droits de ces travailleurs. En outre, les associations issues de la loi de 1901 peuvent aussi représenter ces travailleurs si leur objet social le permet. Elles peuvent également conclure des conventions et des accords.

Ladite ordonnance prévoit un certain nombre de mesures de protection des représentants des travailleurs. Par exemple, si une plateforme souhaite mettre fin au contrat commercial qui la lie à un représentant, elle doit d'abord obtenir l'autorisation de l'Autorité des relations sociales des plateformes d'emploi. En cas de litige, c'est le juge administratif qui sera saisi et qui le tranchera.

Malgré ces mesures de progrès, le droit de la concurrence en vigueur au sein de l'Union européenne empêche le déploiement effectif du dialogue social avec les plateformes. Afin de protéger les droits des consommateurs, les entreprises ne peuvent pas s'entendre entre elles. Par

ailleurs, les indépendants ne sont pas considérés comme des « travailleurs » au sens du droit communautaire. La Cour de justice de l'Union européenne pose un certain nombre de critères pour caractériser le lien entre un employeur et un travailleur, avec des droits et des devoirs pour chaque partie (CJCE, 3 juillet 1986, *Deborah Lawrie-Blum c./Land Baden-Württemberg*, C-66/85).

C'est pourquoi, il est nécessaire aujourd'hui de faire évoluer la législation européenne en la matière. Dans cet objectif, la Commission européenne a initié plusieurs actions afin que le dialogue social entre les travailleurs indépendants et leurs clients ne soit pas freiné par les lois sur la concurrence, tout en protégeant les consommateurs et les PME dans l'économie numérique.

Le 2 février 2023, le Parlement européen a ainsi adopté les amendements à la directive proposée par la Commission européenne sur les travailleurs des plateformes. Après un long débat, le projet de directive a été approuvé en séance plénière (376 voix pour et 212 voix contre), en attendant la décision du Conseil de l'UE.

Le 30 juin 2023, l'Espagne a pris la présidence tournante du Conseil de l'UE. Ce pays a adopté une approche interventionniste concernant les droits des travailleurs des plateformes, et sa présidence pourrait amplifier les débats sur le sujet. En effet, dans l'espace européen, l'Espagne est pionnière dans ce domaine : en mai 2021, la qualification de « présomption d'emploi » a été donnée aux livreurs de nourriture, et en août de la même année, la loi Rider, qui les transforme en salariés, est entrée en application.

La directive fait encore l'objet d'une forte opposition de certains membres du Conseil, notamment de la Suède, des pays Baltes ou de la France. Il est donc nécessaire de poursuivre les négociations au niveau européen afin de trouver un juste compromis favorisant à la fois le dialogue social entre les plateformes et les travailleurs, les droits de ces derniers, les intérêts des consommateurs et l'innovation dans le domaine de l'économie numérique. Une réflexion doit être menée également sur la régulation de la plateformes du marché.

## **2. La régulation de la plateformes du marché**

Les plateformes numériques créent et utilisent des algorithmes, qui sont un « ensemble de règles opératoires dont l'application permet de résoudre un problème énoncé au moyen d'un nombre fini d'opérations. Un algorithme peut être traduit, grâce à un langage de programmation, en un programme exécutable par un ordinateur » (Larousse, dictionnaire en ligne, 2023).

L'utilisation de ces algorithmes est mentionnée dans l'article 49 de la loi n° 2016-1321 pour une République numérique du 7 octobre 2016. Les algorithmes des plateformes se caractérisent par leur abondance, leur diversité et leur complexité. Ils sont partie intégrante de la stratégie et du modèle économique des plateformes.

Pour mieux appréhender et contrôler les effets des algorithmes sur les consommateurs, et aussi pour mieux les protéger, il est urgent de renforcer leur régulation. Celle-ci doit permettre d'assurer l'équité et la transparence des critères algorithmiques, la lutte contre les discriminations et les droits des usagers des plateformes (vie privée, données personnelles).

Parallèlement, il est nécessaire de promouvoir la recherche et le développement de nouvelles tendances et stratégies algorithmiques respectueuses des principes universels comme l'éthique, la diversité, la responsabilité sociale et l'intérêt collectif. Cela passe par une collaboration approfondie entre les plateformes, les régulateurs, les chercheurs et la société civile. L'idée est de créer un environnement numérique à la fois favorable à l'innovation technologique, respectueux des droits des usagers et tenant compte des enjeux sociétaux. Si l'on doit souligner la nécessité de cette régulation (2.1), force est de constater que son renforcement n'est que partiel (2.2).

## **2.1. La nécessité de la régulation des algorithmes des plateformes**

Les algorithmes utilisés par les plateformes sont au cœur de leurs stratégies organisationnelles et décisionnelles. Toutefois, leur application pose un certain nombre de questions liées à leur transparence, à leurs limites et aussi aux droits des travailleurs. Il s'agit ici d'analyser les faiblesses législatives observées dans ce domaine (2.1.1) et de proposer des mesures de renforcement de la régulation, pour une utilisation éthique, déontologique et responsable des algorithmes (2.1.2). De même, la remise en question de l'indépendance des travailleurs par le développement des algorithmes doit être prise en compte (2.1.3).

### *2.1.1. L'encadrement juridique limité des algorithmes des plateformes*

Le législateur français, à travers la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, a posé les premiers jalons du traitement juridique et réglementaire des données personnelles. Depuis, d'autres textes nationaux et européens sont venus la compléter.

Ainsi, la loi n° 2016-1321 pour une République numérique du 7 octobre 2016 accentue les exigences de transparence des algorithmes publics. Elle prévoit également un droit à l'information et à la communication pour les personnes concernées par le traitement automatisé de leurs données. Par exemple, si une décision administrative fait l'objet d'un traitement algorithmique, celui-ci doit être précisé. De même, l'utilisateur a le droit de savoir quelles sont les principales règles qui l'encadrent, notamment lorsque l'administration utilise un algorithme pour prendre une décision individuelle. Ces mesures visent à améliorer les relations entre l'administration et la population et à entretenir un climat de confiance, car les algorithmes sont de plus en plus critiqués en raison de leur inintelligibilité et de leur complexité.

La directive européenne du 8 juin 2016 relative à la protection des savoir-faire et des informations commerciales a été transposée en droit français à travers la loi du 30 juillet 2018 concernant la protection du secret des affaires. Elle pose un certain nombre de critères pour déterminer quel type d'information peut être protégé au titre du secret des affaires. Il s'agit par exemple d'informations détenues par un petit cercle de personnes, ce qui leur confère une valeur

économique. Des dispositifs de protection dits « raisonnables » de celles-ci peuvent donc être pris pour garantir leur confidentialité.

Les plateformes numériques approuvent ce principe de protection du secret des affaires (Pasquale, 2015). En effet, elles estiment que la protection octroyée par le droit de la propriété intellectuelle est trop restreinte pour le domaine de l'informatique et des algorithmes. Néanmoins, une trop forte protection pourrait affecter la transparence des algorithmes et déresponsabiliser les acteurs qui prennent les décisions à partir de ceux-ci.

Le Règlement Général sur la Protection des Données (RGPD) renforce les mesures de contrôle des systèmes de traitement automatisé des données personnelles pour mieux protéger les utilisateurs. Son article 15 conforte le droit à l'information des individus et l'obligation de communication des responsables de ces systèmes. Son article 22 entérine le droit, pour les utilisateurs, de ne pas subir une décision basée uniquement sur des données automatisées, avec des impacts juridiques importants pour ces derniers. Quelques exceptions sont posées, par exemple, lorsqu'il est nécessaire de recourir à des données automatisées pour conclure ou appliquer un contrat entre une personne et le responsable du traitement de celles-ci. Cela peut être le cas des contrats commerciaux établis entre les travailleurs indépendants et les plateformes numériques.

Il est donc essentiel de tenir compte des règles et des législations en vigueur, qu'elles soient nationales ou européennes, comme les deux lois françaises et les deux textes européens cités ci-dessus, afin d'assurer la protection des utilisateurs et des consommateurs.

De même, il est nécessaire de trouver un juste équilibre entre la protection du secret des affaires et la garantie de transparence des algorithmes pour les décisions administratives basées sur des données automatisées. La réglementation doit aussi prendre en considération les principes éthiques et déontologiques pour entretenir un climat de confiance numérique et administrative vis-à-vis des citoyens et leur assurer que leurs droits sont respectés.

### *2.1.2. La contribution des algorithmes des plateformes dans l'organisation du travail*

Les algorithmes permettent aux plateformes numériques d'organiser efficacement leur stratégie de travail et de gestion, de prendre des décisions managériales et d'établir leurs conditions de rémunération des travailleurs. Le pouvoir des employeurs prend ici tout son sens. L'Institut syndical européen (ETUI) appelle cette nouvelle pratique le « management algorithmique », qui renvoie à l'usage d'outils numériques et de l'intelligence artificielle pour superviser et gérer les ressources humaines.

Le management algorithmique consiste à attribuer, organiser, contrôler et évaluer l'activité grâce aux algorithmes et aux données recueillies. Les plateformes numériques ne se contentent donc pas de servir d'intermédiaires entre les offreurs et les demandeurs d'emplois. C'est une véritable révolution qui touche le marché du travail (Davidov, 2016 ; Flichy, 2019).

Cependant, la vision positive du travail indépendant que tentent de montrer les plateformes, est souvent en décalage avec la réalité. Concernant le travail salarié, le management algorithmique donne à l'employeur un grand pouvoir (direction, gestion, sanction disciplinaire...). S'agissant des travailleurs indépendants sous contrat commercial avec les plateformes numériques, le management algorithmique permet de les contrôler, de les surveiller et de les évaluer. Elles se comportent donc comme des employeurs envers leurs salariés. Pour réduire cette approche interventionniste, elles prennent des mesures incitatives et mettent en place des systèmes de récompenses qui peuvent néanmoins être considérés comme des sanctions. Ainsi, la frontière entre le travail salarié et le travail indépendant est de plus en plus étroite.

Il est donc essentiel de réfléchir à de nouvelles dispositions du droit du travail pour l'adapter aux particularités du management algorithmique. Il serait judicieux également que le législateur propose une définition précise de l'algorithme en tant qu'outil utilisé par les employeurs et les plateformes, afin de favoriser la régulation de cette technologie et d'améliorer les droits des travailleurs.

### *2.1.3. La remise en cause de l'indépendance des travailleurs par les algorithmes de tarification*

Outre la comparaison, le référencement et la mise en contact entre la personne qui cherche un travail et la plateforme/entreprise qui en propose, les algorithmes servent aussi à définir les tarifs, (comme par exemple dans l'entreprise Uber). De manière quasi instantanée, ils adaptent l'offre à la demande et déterminent les prix selon les conditions du marché.

Certes, les travailleurs des plateformes sont libres de refuser les offres si celles-ci ne leur conviennent pas ou sont insuffisamment rémunérées à leurs yeux. Cependant, la plupart sont souvent obligés de les accepter pour des raisons économiques. Ils n'ont pas le droit de fixer leurs propres tarifs. Lorsque les prix des prestations sont diminués par la plateforme, ils n'ont pas de pouvoir de négociation. La jurisprudence française estime pourtant que le défaut de liberté tarifaire permet de déterminer la présence d'une relation de subordination.

Dans un arrêt du 4 mars 2020, la Cour de cassation, considérant l'existence d'un faisceau d'indices, a requalifié en contrat de travail le lien contractuel entre un chauffeur et l'entreprise Uber. Elle a souligné que les tarifs du chauffeur lui étaient imposés par la plateforme au moyen d'algorithmes qui fixaient ces derniers en fonction du trajet effectué (Cour de cassation, chambre sociale, 4 mars 2020, n° 19-13.316).

La situation précaire de certains travailleurs est amplifiée par l'impossibilité de négocier les tarifs, d'anticiper le montant des prestations et de contrôler leurs revenus. En outre, le fait que les algorithmes ajustent perpétuellement et quasi instantanément l'offre et la demande pousse les travailleurs à augmenter leurs plages horaires et à s'adapter sans cesse au marché pour espérer une meilleure rémunération. Ce rythme parfois effréné occasionne une surcharge de fatigue mentale et physique, des risques accrus d'accidents du travail, et perturbe l'équilibre entre la vie professionnelle et privée.

Les systèmes des récompenses cités plus haut sont un autre exemple du rôle que jouent les algorithmes dans l'organisation du temps de travail.

Le 16 septembre 2021, le Parlement européen a adopté une résolution pour améliorer les conditions de travail, les droits et la protection sociale des travailleurs des plateformes. Ce texte met l'accent sur la nécessité d'instaurer des mesures plus sévères pour encadrer les algorithmes utilisés par celles-ci dans le cadre professionnel.

Le management algorithmique a un impact direct et effectif sur le comportement des travailleurs. Des chercheurs de l'Institut national de recherche et de sécurité (INRS) ont mis en évidence que celui-ci repose sur des connaissances probabilistes issues d'un ensemble de données très volumineuses, permettant de définir des règles d'élaboration d'offres commerciales, de services de transport ou de politiques urbaines. Ces connaissances, détachées de tout principe socio-économique, professionnel, éthique, philosophique ou comportemental, participent à une forme de standardisation des comportements des travailleurs afin qu'ils suivent les modalités édictées par les plateformes et non leurs propres règles. Leur isolement et leurs difficultés pour s'approprier leur activité ou nouer des liens avec leurs pairs accentuent également leur mal-être. Il est donc crucial de réfléchir aux effets du management algorithmique sur leurs conditions de travail afin que les politiques publiques s'emparent du phénomène.

Il faut préciser cependant que l'automatisation, rendue possible par les algorithmes et l'intelligence artificielle, ne s'appuie pas seulement sur des décisions algorithmiques, mais aussi sur un enchaînement successif de décisions humaines conduisant à leur élaboration. La responsabilité revient donc à tous les acteurs concernés par le développement des algorithmes, non seulement du point de vue technique, mais également sur le plan humain. Au-delà, chacun peut contribuer, à son niveau, à l'amélioration des décisions prises sur la base des algorithmes : les donneurs d'ordre, les prestataires extérieurs, les développeurs informatiques, les enseignants, les chercheurs, les universitaires, les formateurs, les entreprises, les usagers. Le but est de corriger, grâce à ce travail collectif, les éventuels biais discriminatoires introduits par les algorithmes.

Les solutions proposées ici nécessitent encore des efforts et doivent être concrétisées de manière plus complète.

## **2.2. Un renforcement partiel de la régulation des algorithmes des plateformes**

Bien qu'elle s'avère aujourd'hui nécessaire, la régulation des algorithmes n'est que partielle. Cette situation est particulièrement démontrée à travers la création de l'obligation de transparence des algorithmes publics (2.2.1) et le développement d'initiatives juridiques pour la favoriser (2.2.2).

### *2.2.1. La création de l'obligation de transparence des algorithmes publics*

La législation concernant les algorithmes publics a été adaptée afin de renforcer les mesures de transparence dans ce secteur. Des obligations spécifiques sont prévues pour les algorithmes

publics, car ils sont censés favoriser l'intérêt collectif et contribuer à une meilleure prise en compte des droits des citoyens. Les administrations qui utilisent ces algorithmes doivent faire preuve de transparence envers ces derniers, en leur expliquant leur fonctionnement et la manière dont ils sont exploités pour aboutir à une prise de décision individuelle.

Ces nouvelles exigences de transparence sont inscrites dans la loi pour une République numérique (2016) et le RGPD (2018). Elles sont également formalisées dans le Code des relations entre le public et l'administration (CRPA). Les structures étatiques, les collectivités territoriales et les institutions publiques et privées chargées de missions de service public doivent respecter les principes de transparence des algorithmes utilisés pour prendre les décisions concernant les personnes.

Néanmoins, il convient de préciser que l'obligation de transparence liée aux algorithmes publics ne s'applique pas aux plateformes numériques et aux entreprises privées. Elle ne concerne donc pas les travailleurs indépendants. En effet, ce sont des algorithmes privés, couverts par le droit de la propriété intellectuelle et la législation sur la protection des brevets et/ou relevant du secret des affaires.

### 2.2.2. *Les initiatives juridiques en matière de transparence des algorithmes civils*

Aux termes de l'article 13 du RGPD, lorsque des données personnelles sont utilisées, la personne chargée de leur traitement doit communiquer toutes les informations requises pour assurer leur équité et leur transparence. Elle doit ainsi mentionner la présence de décisions automatisées, l'objectif, l'ampleur et les effets attendus de ce traitement pour les utilisateurs.

Le règlement européen *Platform to Business* (P2B) renforce aussi les obligations légales de transparence pour les plateformes numériques. Les places de marché et les moteurs de recherche sont donc tenus de communiquer les principaux critères de référencement des biens et services proposés sur leurs sites. Par ailleurs, les plateformes sont obligées d'alerter les entreprises utilisatrices sur deux possibilités : la modification du classement algorithmique contre une rémunération directe ou indirecte, et la différence de traitement dans le référencement des offres.

En Espagne, une loi est venue renforcer les obligations de transparence des algorithmes utilisés par les plateformes. Désormais, celles-ci sont tenues de fournir aux organisations syndicales les critères algorithmiques qu'elles ont choisis, même lorsqu'elles proposent un service de livraison de repas à domicile. Cette disposition se justifie par le fait que les algorithmes ont des effets importants sur l'activité et les conditions de travail des employés. Le ministère espagnol du Travail a estimé que les travailleurs ont le droit de connaître les règles qui influencent leur activité et a critiqué les sanctions découlant des algorithmes.

Dans le secteur de l'intelligence artificielle, la transparence ne suffit pas ; il est essentiel également de comprendre, d'expliquer et d'auditer les algorithmes des plateformes. Pour ce faire, il serait pertinent de constituer un comité d'experts publics assermentés afin d'auditer les algorithmes et les bases de données et d'effectuer des tests le cas échéant. Dans ce but, une

autorité administrative indépendante, à l'image de la CNIL, pourrait se voir confier un pouvoir d'expertise *ad hoc* dans ce domaine, en faisant en sorte, cependant, que les représentants des travailleurs appliquent leur obligation de confidentialité.

## Conclusion

Confrontés aux enjeux liés à la plateformes du marché, les régulateurs et les législateurs doivent faire face à plusieurs obstacles.

D'abord, il s'agit de créer des règles communes à l'échelle européenne et internationale pour contrer, ou du moins diminuer les risques inhérents à la plateformes du marché. Les principales plateformes étant internationales, les législations nationales sont souvent inefficaces et insuffisantes, d'autant plus que la concurrence fiscale est déséquilibrée et que les capacités de financement ne sont pas les mêmes partout.

Ensuite, il est nécessaire d'assurer un bon niveau de transparence des systèmes et des algorithmes pour qu'ils soient mieux compris et acceptés par les usagers, surtout quand ils sont utilisés par des institutions publiques pour des prises de décisions individuelles.

Cependant, face à une concurrence mondiale de plus en plus féroce, les plateformes s'adaptent en permanence pour demeurer compétitives et se démarquer des autres. Elles réalisent de lourds investissements en matière de recherche et de développement de leurs outils et solutions technologiques et sont donc peu enclines à dévoiler le fonctionnement de leurs algorithmes, pour des raisons évidentes de préservation de leur avantage concurrentiel. Il est donc important de trouver un juste équilibre entre la confidentialité, le secret des affaires, l'innovation technologique et la transparence, d'où l'idée d'une régulation des algorithmes des plateformes.

Celle-ci n'est évidemment pas un exercice facile en l'absence de critères objectifs ou de procédures adéquates. Les réponses et les solutions efficaces et efficientes ne peuvent pas être trouvées en urgence, même si la situation l'exige.

En outre, l'évolution du monde économique et professionnel lié au développement des plateformes pose de multiples questions concernant les droits des travailleurs sous contrat avec celles-ci. Leurs conditions d'activité dégradées, leurs horaires élargis, leur isolement, leur manque de représentation et leur faible rémunération fragilisent ces personnes et accentuent les risques d'accidents du travail et plus généralement d'atteinte à leur santé physique et morale.

Enfin, la plateformes et plus largement la digitalisation sont des phénomènes porteurs de conséquences écologiques. L'activité numérique est très polluante, se classant juste derrière la Chine et les États-Unis. En effet, elle représente aujourd'hui 10 % de l'électricité produite au niveau mondial et près de 4 % des émissions totales de dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>), soit presque le double de l'aviation civile. L'influence des entreprises du numérique est telle qu'à court terme, les autorités de régulation pourraient s'avérer incapables d'encadrer leurs impacts environnementaux (rapport du groupe de travail dirigé par Hugues Ferrebœuf, 2018).

C'est donc aux concepteurs des plateformes qu'il revient de mettre en œuvre des modalités et des fonctionnalités afin de réduire leur impact écologique et environnemental. Les géants du numérique et de la technologie (GAFA) ont entamé leur réflexion et leur action en la matière, preuve d'une sensibilisation de plus en plus accrue envers cette cause planétaire.

## **Bibliographie**

AUBERT J.-L. (2020), *Droit du travail*, Dalloz, Paris.

AUTOR D. & DORN D. (2013), « The growth of low-skill service jobs and the polarization of the US labor market », *American Economic Review*, n° 103, p. 1553-1597.

BALDWIN R. & EVENETT S. J. (2018), « Reinforcing multilateralism: How online platforms can help », *Graduate Institute of International and Development Studies*, n° 18.

BONNEAU J.-C. (2021), *Code du travail 2021*, Dalloz, Paris.

BONNET C. & RAYNAUD E. (2015), « Les nouveaux horizons du capitalisme numérique », *Le Débat*, n° 183, p. 72-82.

BOTSMAN R. (2017), *Who Can You Trust?: How Technology Brought Us Together and Why It Might Drive Us Apart*, Penguin Books.

BRYNJOLFSSON E. & MCAFEE A. (2014), *The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*, W.W. Norton & Company.

CHESBROUGH H. (2010), « Business model innovation: opportunities and barriers », *Long Range Planning*, n° 43, p. 354-363.

COMIN D. & MESTIERI M. (2018), « If technology has arrived everywhere, why has income diverged? », *American Economic Journal*, « Macroeconomics », n° 10, p. 137-178.

COMMISSION EUROPÉENNE (2021), *document de consultation, première phase de consultation des partenaires sociaux au titre de l'article 154 du TFUE sur une éventuelle action visant à relever les défis liés aux conditions de travail dans le cadre du travail via des plateformes, C(2021) 1127 final*.

DAVIDOV G. (2016), « The status of platform workers: A purposive approach », *International Labour Review*, n° 155, p. 391-411.

DESBOIS S. & LESTON-BANDEIRA C. (2020), *Political Communication in the Digital Age: Theory, Practice, and Perspectives*, Routledge.

EUROPEAN COMMISSION (2021), *White Paper on Artificial Intelligence: A European approach to excellence and trust*, European Commission, Bruxelles, Belgique.

FLICHY P. (2019), « Le travail sur plateforme. Une activité ambivalente », *Réseaux*, n° 213, p. 173-209.

- FURMAN J. & SEAMANS R. (2018), « AI and the economy », *Innovation Policy and the Economy*, n° 19, p. 241-267.
- HAGIU A. & WRIGHT J. (2015), « Multi-sided platforms », *International Journal of Industrial Organization*, n° 43, p. 162-174.
- HAGIU A. & WRIGHT J. (2019), « Multi-sided platforms », *Harvard Business Review*, n° 97, p. 92-101.
- HAMEL G. (2019), « The Future of Management », *Harvard Business Review Press*.
- IBÁÑEZ COLOMO P. (2020), *Competition Law and Platform Dominance*, Oxford University Press, Oxford.
- KENNEY M. & ZYSMAN J. (2016), « The Rise of the Platform Economy », *Issues in Science and Technology*, n° 32, p. 61-69.
- KSHETRI N. (2018), « Blockchain's roles in meeting key supply chain management objectives », *International Journal of Information Management*, n° 39, p. 80-89.
- KUNER C., CATE F. H., LYNSKEY O. & MILLARD C. (2018), *The EU General Data Protection Regulation (GDPR): A commentary*, Oxford University Press.
- LEAN ICT (2018), « Pour une sobriété numérique », rapport du groupe de travail dirigé par Hugues Ferrebœuf pour l'association The Shift Project, Paris.
- LEPAK D. P. & SNELL S. A. (2017), « Strategic human resource management: The evolution of the field », *Human Resource Management Review*, n° 27, p. 62-77.
- MCAFEE A. & BRYNJOLFSSON E. (2018), *Machine, Platform, Crowd: Harnessing Our Digital Future*, W.W. Norton & Company.
- OBSERVATOIRE DES PLATEFORMES (2021), *Les travailleurs des plateformes : État des lieux et enjeux*, La Documentation française, Paris.
- PASQUALE F. (2015), *The black box society: The secret algorithms that control money and information*, Harvard University Press, Cambridge.
- PEREIRA B. (2019), « Micro-entrepreneurs : entre indépendance et subordination », *Revue Entreprendre et Innover*, vol. 1, n° 40, p. 45-54.
- PIKETTY T. (2013), *Le capital au XXI<sup>e</sup> siècle*, Éditions du Seuil, Paris.
- ROCHELANDET F. (2020), *Les plateformes numériques : économie, travail et société*, Presses de Sciences Po, Paris.
- ROSENBLAT A. & STARK L. (2016), « Algorithmic labor and information asymmetries: A case study of Uber's drivers », *International Journal of Communication*, n° 10, p. 3758-3784.

SCHWARTZ P. M. & PEIFER K. N. (2017), « Transatlantic data privacy law », *Georgetown Law Journal*, n° 106, p. 115-179.

SUNDARARAJAN A. (2016), *The sharing economy: The end of employment and the rise of crowd-based capitalism*, MIT Press.

TEECE D. J. (2018), « Business models and dynamic capabilities », *Long Range Planning*, n° 51, p. 40-49.

VALLAS S. *et al.* (2020), « Platform Work and Employment Relations in the Gig Economy », *ILR Review*, vol. 73, n° 4, p. 857-881.

VAN ALSTYNE M. & BRYNJOLFSSON E. (2018), « Thriving in the Era of Platform Ecosystems », *MIT Sloan Management Review*, n° 60, p. 23-30.

VAN DIJCK J. (2018), « Digital platforms and the future of news », *Media and communication*, n° 6, p. 19-23.

VIOSSAT L.-C. (2016), *Les plateformes collaboratives, l'emploi et la protection sociale*, Rapport de l'Inspection générale des affaires sociales.

WESTERMAN G., BONNET D. & MCAFEE A. (2014), « Leading digital: Turning technology into business transformation », *Harvard Business Review Press*.

YOO Y. & OESTREICHER-SINGER G. (2017), « Platform dynamics: Aligning strategies, governance, and technology in platform-mediated networks », *MIS Quarterly*, n° 41, p. 1-17.

**Philippe BANCE,**

Professeur en Sciences économiques à l'Université des Antilles, UMR CNRS-UA Laboratoire caribéen des sciences sociales (LC2S)

**Noukignon KONE,**

Professeur Assistante en sciences économiques et RSE, EM Normandie

## **Parties prenantes et architecture institutionnelle de la filière ivoirienne des déchets : réallouer les attributs des parties prenantes pour mieux satisfaire l'intérêt général ?**

**Résumé :** L'article traite de la prise en compte des parties prenantes dans la filière des déchets en Côte d'Ivoire. Il analyse comment mieux articuler leurs actions pour mener une action collective qui réponde aux attentes des ménages d'une amélioration de la gestion des déchets. L'étude constitue ainsi une grille d'analyse pour identifier les parties prenantes et repenser le mode de prise en compte de l'intérêt général à travers une réallocation des attributs entre parties prenantes. Elle permet de mettre en évidence les potentialités d'une telle réallocation au profit des ménages sur la performance de l'organisation de la filière des déchets et jeter les bases d'une refonte majeure de l'action collective.

**Mots-clés :** Parties prenantes ; action collective ; intérêt général ; gestion des déchets ; service public.

## **Stakeholders and the institutional architecture of the Ivorian waste sector: reallocating stakeholder attributes to better satisfy the general interest?**

**Abstract:** This article deals with the consideration of stakeholders in the waste management sector in Côte d'Ivoire. It analyzes how to better articulate their actions to carry out collective action that meets household expectations for improved waste management. The study thus provides an analytical grid for identifying stakeholders and rethinking the way of taking into account the general interest through a reallocation of attributes between stakeholders. It highlights the potential of such a reallocation for the benefit of households on the performance of the organization of the waste sector, laying the foundations for a major overhaul of collective action.

**Keywords:** Stakeholders; collective action; general interest; waste management; public utility.

## **Introduction**

Dans un travail d'enquête réalisé sur la gestion des déchets dans les quartiers précaires d'Abidjan (Koné, 2016), l'analyse s'est focalisée sur la perception des ménages sur le service de gestion des déchets dans les quartiers du district d'Abidjan. Y a été montré le consentement à payer des ménages aux revenus modestes pour une amélioration sensible de la prestation de service et du fonctionnement de la filière des déchets dans les quartiers précaires. Ont également été mises en évidence les insuffisances de la gestion de la filière et une certaine défiance à l'égard de la gestion publique qui conduit les ménages à se tourner vers les acteurs privés pour assurer la pré-collecte des déchets.

Les études des préférences révélées ou déclarées mobilisées dans ces travaux n'ont pas seulement eu vocation à rendre compte de la perception des ménages quant à l'utilité ou la désutilité dans un contexte donné. Elles ont également visé à enclencher une action publique qui, par des dispositifs adaptés, permettent de corriger les inefficiences et améliorer le bien-être collectif. Dans le cadre de l'analyse standard, notamment dans le champ de l'économie de l'environnement, les développements portent généralement sur l'instauration de dispositifs de politique publique à caractère incitatif permettant de corriger les inefficiences des marchés et de l'action publique. Il est de plus utile dans cette optique de préciser comment les autorités publiques pourraient agir, notamment par des incitations fiscales ou par la mise en place de mécanismes marchands voire par la création de nouveaux marchés, pour amener les acteurs à mieux internaliser les externalités négatives qui procèdent des déchets, et les conduire à adopter des comportements plus conformes à l'intérêt général. En amont de la spécification de dispositifs de politique publique, il convient de mener une analyse précise des conditions d'offre du service considéré.

On se propose dès lors dans cet article de renverser le projecteur pour passer de l'analyse de la demande des ménages à une réflexion sur les conditions d'offre des services de la filière des déchets dans les quartiers étudiés.

Nous présentons dans une première partie les fondements d'une nouvelle action collective dans la gestion des déchets (1), suivie des éléments clés de la théorie des parties prenantes (2) et terminons par son application à la filière des déchets en Côte d'Ivoire dans une perspective d'amélioration de la prise en compte de l'intérêt général (3).

## **1. Les fondements d'une nouvelle action collective dans la gestion des déchets**

A l'instar des autres pays africains, la Côte d'Ivoire est confrontée à ce grand défi d'amélioration des systèmes de gestion des ordures afin de fournir un environnement sain aux populations. Ce service a malheureusement été délaissé par le passé par les autorités publiques ivoiriennes. Aujourd'hui, depuis le sommet de Rio jusqu'aux ODD en passant par les OMD, la Côte d'Ivoire accorde de plus en plus d'importance à la politique environnementale dans son programme de développement socio-économique. Cela constitue un enjeu majeur pour le pays au regard des quantités importantes de déchets produites. Par exemple plus de 5000 tonnes de déchets plastiques sont produits par jour dans la capitale d'Abidjan.

Face à la forte dégradation de la qualité de service décrite (Koné, 2016, p. 52-80) et à l'ampleur du défi de l'amélioration de la gestion de la filière des déchets, il est pertinent d'inscrire l'analyse dans une perspective pragmatique inspirée de l'institutionnalisme et des travaux de Boltanski et Thévenot (1991). Dans la tradition initiée par Commons (1931), on se placera donc dans une problématique de l'action qui pourrait être menée sous le « sceau de la « double réforme », à savoir d'un réformisme théorique tiré par les expériences pratiques et d'un réformisme politique éclairé par la théorie » (Defalvard, 2005). Deux raisons principales nous conduisent à placer cette étude dans cette perspective.

La première est que la filière des déchets fait intervenir des acteurs divers dont les comportements propres sont caractérisés, comme on le précisera plus avant, par une piètre coordination, et par des inefficiences organisationnelles largement explicatives de l'insatisfaction des ménages. En d'autres termes, il s'agit d'analyser les comportements et les formes de coordination des parties prenantes de la filière, pour identifier des sources d'inefficiences et éclairer ce qui pourrait constituer ensuite les jalons d'une réforme. Cela amène à préciser le fonctionnement de la filière des déchets en Côte d'Ivoire et tout particulièrement dans les quartiers d'Abidjan en s'appuyant sur les travaux de la théorie des parties prenantes (Stakeholder theory), initiée par Freeman (1984).

La seconde raison est que, s'agissant de jeter les jalons d'une analyse de l'action collective permettant d'améliorer la gestion de la filière des déchets, il apparaît nécessaire de préciser préalablement les conditions institutionnelles de sa mise en œuvre. Il s'agit en d'autres termes de renoncer à une conception souvent excessivement générique dans la littérature de l'intervention des autorités publiques et de leurs effets sur le bien-être collectif (Bance, 2016 ; Bance et Chassy, 2016 ; 2018) pour se placer dans le cadre de l'analyse des conditions d'une meilleure coordination de l'action collective appliquées à des modalités de mise en œuvre par les parties prenantes.

## **2. Eléments clefs de la théorie des parties prenantes pour une typologie dans la filière ivoirienne des déchets**

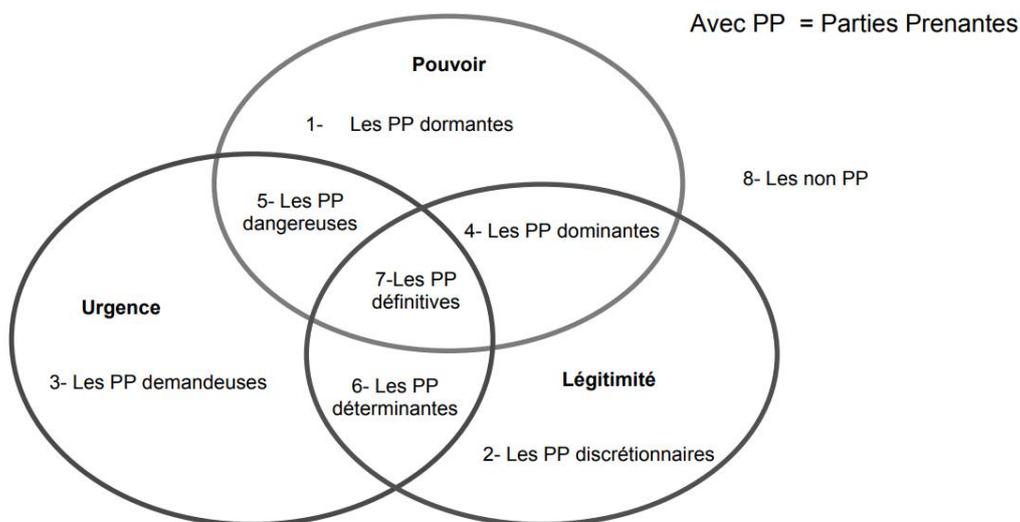
Les travaux fondateurs de Freeman (1981 ; 1984) puis de l'école de parties prenantes ont placé foncièrement les analyses dans le champ de la gestion de l'entreprise. Comme l'indique en effet Bonnafous-Boucher et Dalh-Rendetorff (2014, p. 104), la théorie « relève d'une sorte d'héliocentrisme dont l'entreprise est le centre ». Dès ses origines, la théorie jette en effet les bases d'une analyse des comportements et des attentes des parties prenantes, autour d'une conception nouvelle du management stratégique de l'entreprise, qui se veut notamment alternative à la théorie de l'avantage concurrentiel de Porter (1985). Ce faisant, elle précise la nature des parties prenantes pour analyser leur influence sur les stratégies adoptées. Ces éléments d'analyse sont mobilisables pour une étude du rôle des acteurs dans une filière comme celle des déchets. La théorie apporte également une grille de lecture des comportements socioéconomiques des acteurs pour appréhender le fonctionnement d'une telle filière et notamment en quoi les comportements respectifs et conjoints de ces acteurs sont explicatifs, d'inefficiences institutionnelles.

L'identification des parties prenantes a fait l'objet d'une importante littérature. On considèrera ici, sur la base des travaux de Freeman (1994) et Näsi (1995) ayant trait à l'entreprise <sup>1</sup>, que les parties prenantes regroupent l'ensemble des acteurs mais aussi des caractéristiques environnementales qui jouent un rôle essentiel pour qu'au niveau de l'organisation (dans notre cas d'espèce la filière), soient prises les décisions stratégiques pour le fonctionnement de l'activité. Ces parties prenantes sont bien évidemment diverses et peuvent être tout à la fois des individus, des organisations, des institutions ou faits environnementaux.

De plus, pour établir une typologie des acteurs, il convient de pouvoir les différencier selon leur capacité propre à orienter les prises de décision stratégiques adoptées pour la gestion de l'activité. Selon la typologie de Mitchell, Agle et Wood (1997), cette différenciation des parties prenantes peut s'effectuer selon trois critères. Le premier est la légitimité à orienter la prise de décision stratégique ; le second, le pouvoir réel dans le processus de prise de décision et le troisième, le degré d'urgence avec lequel sont prises en considération les attentes dont la partie prenante est porteuse. Ces critères de classification permettent d'appréhender le poids de chacune des parties prenantes dans la prise de décision pour la gestion de l'activité considérée.

---

<sup>1</sup> Ces auteurs mettent notamment en avant que les parties prenantes d'une entreprise ou organisation sont les acteurs dont elle dépend pour sa survie.



**Schéma 1** : Source : Laarraf, Gandja et Tchankam (2010)

Selon Pfeffer (1994), le pouvoir est une relation entre acteurs sociaux dans laquelle un acteur social A peut faire exécuter à un autre acteur social B une action que B n'aurait pas faite autrement. La légitimité est quant à elle une perception ou une hypothèse générale faisant que les actions d'une entité sont reconnues, appropriées à certains systèmes construits sur la base de normes sociales, de valeurs, de croyances et de définitions (Suchman, 1995). L'urgence est définie comme le degré à partir duquel les demandes appellent une attention immédiate. L'importance des parties prenantes est positivement liée au nombre cumulatif de critères (pouvoir (P), légitimité (L), urgence (U)) perçus par le dirigeant (manager) à un moment donné. Le schéma 1 permet d'identifier trois catégories de parties prenantes, que l'on peut décomposer en sous-catégories, numérotées de 1 à 7 (Laarraf et al., 2010). On note ainsi que le nombre d'attributs que possède une partie prenante peut, comme le montrent Mitchell, Agle et Wood (p.874), caractériser et différencier les parties prenantes en les positionnant dans la prise de décision stratégique.

Catégories de PP	Définitions	Sous-catégories	Attributs	Commentaires
« Latentes » (latent)	PP possédant 1 seul des 3 critères.	1. PP « dormantes » 2. PP « discrétionnaires »  3. PP « moustiques qui bourdonnent aux oreilles des entreprises »	P  L  U	Pouvoir inutile faute de posséder L et U (exemple : lobbying). Volonté d'agir, mais ne peut exercer de pression sur la firme (exemple : actionnaires minoritaires). Demande répétitive, mais sans influence sur les décisions de l'entreprise (exemple : riverains).
« En attente » (expectant)	PP possédant 2 des 3 critères.	4. PP « dominantes » 5. PP « dangereuses » 6. PP « déterminantes »	P + L  L + U  P + U	Possibilité de coalition dominante (exemple : Comité de direction). PP coercitives (exemple : grévistes), voire violentes. Dépendance aux autres PP (exemple : population touchée par la marée noire).
« Qui font autorité » (définitive)	PP possédant les 3 critères.	7. PP « définitives »	P + L + U	La survie de l'entreprise dépend de leurs décisions (exemple : clients, donneurs d'ordre).

**Tableau : catégories et sous-catégories de parties prenantes (PP) ; source : Laarraf, Gandja et Tchankam (2010)**

Cette dissociation de catégories des parties prenantes amène de plus à expliciter les attentes respectives de chacune d'elles pour analyser leur implication dans la gestion de l'activité considérée. Cela permet, comme le précisent Bonnafous-Boucher et Dalh-Rendetorff (2014, p. 26-27), de se placer dans trois optiques différentes. La première est descriptive, rendant compte de manière analytique des comportements effectifs, du rôle des parties prenantes en appréhendant les concurrences et coopérations qui se nouent entre les acteurs. On peut ainsi analyser les orientations stratégiques adoptées, les inerties ou les mutations observables dans la gestion de l'activité au regard des influences respectives. La seconde optique est instrumentale : il s'agit de préciser comment prendre en compte dans une démarche de management stratégique les attentes des parties prenantes tout en atteignant les objectifs fondamentaux de l'organisation (de la filière pour notre étude). La troisième optique est normative : on cherche à expliciter la légitimité des attentes des parties prenantes pour les prendre ou non en compte sur la base de leurs fondements éthiques.

Dans le cadre d'une démarche qui est celle d'une réflexion préalable sur le contenu de politiques publiques adaptées à une filière économique telle que les déchets, les trois optiques peuvent être considérées, tout en se fixant, dans les seconde et troisième optiques, comme objectif

fondamental de l'analyse des modalités d'internalisation d'une problématique d'intérêt général dans une optique de prise en compte des attentes de la société civile, plus explicitement l'amélioration de la gestion de la filière par une réduction des émissions de déchets non traités. Cela conduit à considérer que ce n'est plus, comme dans ce que Freeman, Harrison et Wicks (2007) appellent la roue des parties prenantes, l'entreprise qui se trouve au centre du modèle<sup>1</sup> mais cette appréhension de l'intérêt général. Cela amène ainsi à centrer la problématique sur la mise en place d'une gouvernance de la gestion des déchets qui réponde aux attentes de la société civile.

### **3. L'application à la filière des déchets en Côte d'Ivoire dans une perspective d'amélioration de la prise en compte de l'intérêt général**

Au regard des acteurs que l'on peut identifier et de leurs comportements dans la filière ivoirienne des déchets, on va caractériser les attributs de parties prenantes (3.1.), pour préciser en quoi c'est à l'origine de difficultés dans la mise en œuvre de l'intérêt général et comment il serait envisageable d'y remédier (3.2.).

#### **3.1. Les acteurs de la filière et leur implication en tant que parties prenantes**

Il est utile de décrire les acteurs de la filière des déchets ménagers afin de les différencier et de préciser la pluralité de leurs comportements. Ces acteurs de la filière sont présentés dans les rapports d'études réalisés pour les autorités ivoiriennes afin de dresser un diagnostic opérationnel sur la gestion de l'activité (Terrabo, 2010 ; Burgeap, 2011). Ces rapports mettent en exergue une diversité d'acteurs sur les territoires abidjanais, qui peut être présentée d'aval en amont de la filière, en partant des ménages, pour aller vers les pré-collecteurs, les centres de groupages et autorités publiques. C'est cette présentation descriptive des acteurs le long de la filière que l'on retient en positionnant ces acteurs en tant que parties prenantes de l'action collective.

##### ***- Les ménages en tant que partie prenante polymorphe et sous-dotée en attributs***

Les ménages constituent le premier maillon de la chaîne de la filière des déchets. Il s'agit des producteurs de déchets qui cherchent à s'en débarrasser pour échapper aux nuisances induites ou en réduire l'ampleur. Ils peuvent pour ce faire assurer eux-mêmes le déblaiement de leurs ordures vers les centres de groupage (dits aussi de transfert) à partir desquels les déchets peuvent être détruits, recyclés ou retraités.

Mais si l'on se place dans une perspective d'intérêt collectif, ils représentent la population qui, à une échelle territoriale, est destinataire finale de l'action et de l'intérêt collectif. A travers le

---

<sup>1</sup> Freeman et alii considèrent ainsi que deux cercles entourent le noyau qu'est l'entreprise. Le premier comprend les parties prenantes primaires (communautés, clients, employés, fournisseurs, financiers). Le second est formé des parties prenantes dites secondaires (gouvernement, concurrents, organisations de consommateurs, groupes d'intérêts, médias).

fonctionnement d'ensemble de la filière, il convient dès lors de répondre à leurs attentes pour notamment réduire les externalités négatives (au premier chef sanitaires) par la gestion des déchets. Les ménages ont de plus une perception concrète et immédiate des nuisances générées. Cela les pousse à agir collectivement sur certains districts pour disposer d'un plus large pouvoir d'agir en propre mais aussi d'influence sur l'action collective. C'est ainsi que des associations de quartiers sont instituées qui prennent en charge la pré-collecte, selon des modalités qui procèdent donc d'une logique de « communs », c'est-à-dire de gouvernance collective accordant droits et devoirs aux participants à l'activité définie, dans le cadre d'organisations de quartiers<sup>1</sup>. Les populations urbaines sont particulièrement concernées par ces formes d'action, d'autant qu'elles sont les plus exposées aux nuisances des déchets. Le consentement à payer des ménages défavorisés abidjanais (Koné, 2016) pour une amélioration de la situation marque d'ailleurs une insatisfaction en milieu urbain vis-à-vis de la gestion des déchets, une forte volonté de meilleure prise en compte des attentes de ces populations.

Ces remarques montrent le polymorphisme de la partie prenante des ménages eu égard à sa localisation et ses modalités d'implication dans l'organisation et la gestion de la filière. Eu égard à la caractérisation des attributs de la théorie des parties prenantes, on peut cependant pointer les concernant, une faible dotation institutionnelle en attributs du fait notamment du faible pouvoir qui leur est concédé dans la gestion des déchets : la population est foncièrement censée être représentée par les politiques pour défendre ses intérêts.

On observe cependant une diversité de situations selon la localisation et le caractère plus ou moins actif des ménages-citoyens. On peut les considérer dans la plupart des districts comme une partie prenante latente : ils ont la légitimité d'intervenir mais sans autre réelle prérogative. On peut dès lors, au sens de la classification précédente, les caractériser de partie prenante « discrétionnaire » du fait de leur volonté d'agir mais avec un pouvoir final souvent très limité sur la gestion. Dans les districts où l'implication des citoyens est plus proactive (en cas par exemple de présence d'associations de terrain), on peut les doter de prérogatives un peu plus étendues, avec un second attribut dit de « l'urgence » (qui s'exercera tout particulièrement en cas de crise sanitaire aigüe) pouvant les positionner en tant que partie prenante « en attente » et plus précisément « dangereuses » au sens de la classification : l'action des ménages s'avère coercitive vis-à-vis de décideurs dès lors astreints à tenir compte des attentes. Néanmoins, d'une manière générale, l'aptitude des ménages à infléchir l'action collective et à réorienter la gestion de la filière des déchets est faible, du fait qu'ils soient institutionnellement sous-dotés en attributs.

#### - *Les pré-collecteurs*

Le transport des déchets, du lieu de résidence des ménages vers les centres de groupage, s'opère également par l'intermédiaire de pré-collecteurs. Ce sont le plus fréquemment des jeunes des

---

<sup>1</sup> Le commun est défini plus généralement par Coriat (2015) comme un bien conjuguant trois grandes caractéristiques : le partage de la ressource, la nature des droits et des obligations qui lient les participants, et enfin un mode de gouvernance permettant aux participants de faire respecter au cours du temps le système de droits et d'obligations le régissant.

quartiers rétribués directement par les ménages pour le service fourni selon des niveaux et des modalités de rétribution variables d'un quartier à l'autre et fixés de gré à gré. Il s'agit d'une source importante de revenu pour les jeunes des quartiers concernés qui sont souvent sans autre perspective d'emploi. Même si leur action n'est pas toujours satisfaisante car ils peuvent parfois, pour se faciliter la tâche, rejeter dans la nature des déchets qui leurs sont confiés par les ménages. A noter que la pré-collecte prend également des formes différentes selon les quartiers, car elle y est organisée par des communes menant des politiques volontaristes qui établissent parfois à cet effet des contrats avec les jeunes du quartier en leur apportant parfois du matériel pour aider au transport des habitations vers les centres de groupage. Des sociétés privées sont également mobilisées par certaines communes *via* des contrats de délégation du service public. Ajoutons enfin que des organisations internationales sont également impliquées dans ce ramassage, appelées notamment par les communes soucieuses de la salubrité sur leur territoire.

Ainsi, les acteurs sont pluriels et sont à considérer dans leur diversité en tant que parties prenantes. Les jeunes qui sont rémunérés par les ménages ou par les communes sont fortement dépendants pour leurs conditions de vie de leurs employeurs, ce qui pourrait ne pas les considérer au sens de la théorie comme des parties prenantes « latentes » faisant valoir des revendications propres, tels des « moustiques qui bourdonnent aux oreilles ». Les entreprises mandatées pour effectuer la pré-collecte peuvent présenter de tels attributs, mais par effets de taille et d'influence sur les décideurs politiques, ils sont le plus souvent à voir comme des parties prenantes « en attente », « déterminantes » voire « dominantes ». Quant aux organisations internationales, leurs apports en ressources leur donnent un pouvoir d'influence non négligeable qui les placent, tout particulièrement, si le cadre d'action relève de l'urgence, dans la catégorie des parties prenantes « en attente » d'une amélioration du fonctionnement de la filière (sur certains territoires ou districts) et plus précisément comme « déterminantes » au sens de la classification précédente.

- *Les gestionnaires des centres de groupage et de transport des déchets*

Le territoire ivoirien est structuré en districts avec ses zones de collecte et de transport des déchets. C'est ainsi que le district d'Abidjan a été réparti depuis 2008 en quatre zones de collecte attribuées respectivement, après appel d'offre, à quatre entreprises. Ces dernières se chargent du ramassage des déchets (souvent à-même le sol dans le centre de groupage) pour les mettre en conteneurs et les transporter vers la décharge de la zone.

On est donc en présence d'entreprises qui, tout en étant soumises au renouvellement de leur contrat de concession de service public ainsi qu'à la réalisation des missions qui leurs sont assignées, ne sont pas sans avoir d'influence sur les orientations de l'action publique du fait de leur expertise technique. Le cas échéant, elles peuvent avoir initialement, ou développer ensuite, des liens personnels avec les décideurs publics. On peut ainsi les caractériser de parties prenantes « en attente », plus précisément de « dangereuses » voire « dominantes » ou « déterminantes » en cas de collusions politiques.

- ***Les acteurs du retraitement***

Le retraitement des déchets est réalisé par des sociétés privées des zones de collecte, qui ne sont cependant pas seules opératrices. Sont également impliquées des artisans qui utilisent certains résidus des déchets pour effectuer un travail de transformation et réaliser des produits finis. L'activité de ces entreprises est importante par leur création d'emplois et de richesses dans le district.

Ces acteurs ont également une capacité d'influence sur les décisions prises dans la filière en faisant valoir leur expertise. Cela conduit encore à ce qu'ils deviennent selon les circonstances des parties prenantes « en attente », « dangereuses », « dominantes » voire « déterminantes » en cas de collusions politiques.

- ***Les acteurs publics en charge de la gestion et de la régulation de la filière, des parties prenantes « définitives »***

La gouvernance publique dans la filière des déchets est multiniveau. Les autorités publiques nationales jouent un rôle essentiel en régulant l'activité sur l'ensemble des districts (plus largement sur le plan national) et en cherchant à instaurer de nouvelles règles du jeu institutionnel face aux dysfonctionnements de la filière des déchets et à l'insalubrité croissante. Ces autorités ont en effet été à l'origine de dispositions successives pour tenter de faire face à la montée de l'insalubrité dans un contexte d'urbanisation galopante. Au fil du temps, différentes institutions sont intervenues avec des tâches définies par des lois et règlements pour tenter d'améliorer et assurer un service de qualité aux ménages ivoiriens.

Les communes jouent aussi un rôle très important et complémentaire dans le cadre de la gestion directe du ramassage des déchets domestiques, notamment par leur action parfois volontariste pour tenter de remédier, face à l'accroissement important de la population, à la dégradation de l'environnement et à la montée de l'insalubrité. De fortes disparités existent cependant en termes d'implication dans la lutte contre l'insalubrité. En effet, dans les quartiers facilement accessibles aux services (résidentiels ou de moyen standing), les ménages ont le choix entre trois moyens d'évacuation de leurs ordures : camion de collecte, pré collecteur, coffre à ordures ménagères disposé proche du quartier. En revanche les ménages ayant un niveau de vie faible ou des quartiers difficiles d'accès recourent aux pré-collecteurs ou débarrassent leurs ordures dans les caniveaux ou dans la nature.

Les acteurs publics, pris dans leur ensemble, présentent cependant tous les attributs qui en font des parties prenantes « définitives ». Ils disposent du pouvoir et de la légitimité institutionnels et leurs prises de décision ont vocation à avoir un effet quasi-immédiat. Il convient bien sûr pour que leurs actions soient pertinentes, qu'elles se conjuguent efficacement dans leurs objets respectifs : de régulation d'ensemble des acteurs à l'échelle nationale, d'adaptation et de mise en œuvre aux terrains locaux afin de répondre au mieux aux attentes de la population à l'échelle des communes. C'est tout particulièrement sur cette mise en adéquation avec les attentes des populations qu'il convient de s'interroger eu égard aux attributs respectifs des parties prenantes.

### **3.2. Les arguments en faveur de réformes institutionnelles réallouant les attributs des parties prenantes dans la filière ivoirienne des déchets**

Sur la base de l'analyse précédente, précisons plus avant les dysfonctionnements de la filière ivoirienne des déchets sous l'angle de l'inadéquation institutionnelle des attributs dont sont dotées les parties prenantes pour nous inscrire dans une perspective de remédiation à cette mésallocation.

Si on se place d'abord dans la perspective normative du respect des fondements éthiques dans l'allocation des attributs des parties prenantes, on notera, qu'eu égard à la théorie économique standard d'inspiration néoclassique de prise en compte d'aspirations des parties prenantes, il serait utile que soient considérées au premier chef les attentes des usagers-consommateurs, et donc en l'occurrence des ménages qui subissent les très graves nuisances dues à la mauvaise gestion des déchets. La conception normative de cette analyse standard, et notamment des théories des incitations et de la nouvelle gestion publique, repose sur le postulat que les autorités publiques peuvent faire prévaloir seules un intérêt général exprimant les préférences des citoyens-consommateurs. C'est dans cette perspective que l'action des autorités est jugée légitime par une aptitude présumée à faire prévaloir l'intérêt général en corrigeant la défaillance des marchés, via la régulation de l'activité sous l'égide de l'Etat (moins clairement dans cette théorie standard par une action combinée avec les autorités locales, donc selon une gouvernance multiniveau). Cela sert de justification, dans une transposition à une analyse en parties prenantes, à un statut conférant à l'Etat (fut-il multiniveau) d'être seule partie prenante définitive ; à moins de retenir une conception radicalement critique à l'égard de l'action publique, pour en rejeter in fine toute pertinence, comme le font les néolibéraux des théories des droits de propriété, du public choice ou de l'économie industrielle de la réglementation. Il s'agit alors de créer des marchés ou de remplacer l'action des autorités publiques par celle de parties prenantes privées, entreprises ou individus. Mais de telles pratiques n'ont-elles pas déjà été initiées, sans conduire à renoncer à l'action publique du fait de leur excessive radicalité ? Les faibles résultats obtenus ne traduisent-ils pas les limites ou effets pervers de l'emprise d'intérêts privés ou particuliers sur l'intérêt général ?

Notre propos vise donc à dépasser de telles perspectives normatives sur une base beaucoup plus pragmatique. Il consiste à préciser comment contribuer à la réalisation de l'intérêt général en recentrant fondamentalement celui-ci sur ce qui relève de l'intérêt des populations subissant les nuisances (et notamment sur celles des ménages dans la gestion des déchets) par une réallocation des attributs de parties prenantes en place pour les amener à s'y inscrire plus étroitement.

Force est de constater avec les insatisfactions des ménages à l'égard du fonctionnement de la filière des déchets, que les dysfonctionnements invitent à placer le changement dans une double perspective correctrice par redéploiement des attributs des parties prenantes.

La première consiste à chercher à éradiquer ou pour le moins à circonscrire les comportements déviants de certaines parties prenantes. Il s'agit notamment d'attacher une attention toute particulière aux comportements des parties prenantes qui, comme on l'a vu, ont un double

attribut (taxées dans la classification de « dangereuses », « dominantes » et surtout « déterminantes » du fait de collusions politiques). On a vu aussi que, dans la filière ivoirienne des déchets, il peut s'agir notamment d'acteurs de la pré-collecte, du groupage, du transport ou du retraitement. Il convient ainsi de chercher à éviter que ne se déploient le cas échéant des stratégies propres contradictoires avec l'intérêt collectif. Pour ce faire, doivent être respectées et mises en œuvre de manière efficiente la régulation sectorielle, les réglementations spécifiques et les missions de service public assignées aux acteurs. En première approche, cela relève des attributions traditionnelles des pouvoirs publics de différents échelons territoriaux. Mais cela va en fait bien au-delà et pour plusieurs raisons. Il conviendrait d'exercer une réelle surveillance vis-à-vis des comportements des parties prenantes et ceci dans la transparence, selon des modalités connues. Cela pourrait susciter de facto la réduction du nombre d'attributs de certaines parties prenantes, notamment lorsqu'elles bénéficient de liens étroits avec les décideurs publics et surtout lorsqu'existent des collusions politiques : ce serait tout particulièrement le cas des parties prenantes « déterminantes ». Le personnel et les collaborateurs des autorités publiques ont dans cette perspective un rôle important à jouer pour fournir et recueillir de manière transparente et non discriminatoire, l'information (via la circulation de chartes et des affichages dédiés) ; l'organisation ou le suivi de formations spécifiques pour présenter les bonnes pratiques (Devaux et al., 2022) et alerter sur les mauvaises. Précisons cependant que les autorités publiques ne sont pas elles-mêmes exemptes dans cette perspective d'une contraction de leurs attributs (qui, comme on l'a vu, sont entiers avec le triptyque P-L-U). Il s'agit en effet d'éliminer des déviations, notamment la collusion de pouvoirs que le statut de l'Etat-partie prenante définitive conforte. Cela s'exerce bien sûr déjà à certains égards, notamment par les règles de droit liées à l'attribution de marchés publics, ou encore par la surveillance que peuvent exercer dans un cadre multiniveau les autorités situées à un niveau plus élevé (du national sur le local). Mais il s'agit ici d'aller bien plus loin afin d'accroître les attributs d'autres parties prenantes.

La seconde perspective est donc de mieux doter en attributs les parties prenantes qui permettraient ainsi une meilleure réalisation de l'intérêt général. Cela serait pertinent pour les organisations de l'économie sociale qui sont à la fois représentatives de ménages, qui apportent des informations utiles, qui représentent les populations ou encore leur offrent des prestations de service contribuant au bien commun dans certains quartiers. Les doter d'attributs de pouvoir réservés aux autorités, tels que des prérogatives de prise de décision sur la conduite de l'action locale ou d'orientation de l'action nationale, ou encore des moyens plus étendus d'agir dans l'urgence, est dès lors pertinent. Ce serait de nature à renforcer leur légitimité et leur capacité d'influence pour généraliser la prise de conscience des ménages, et les conduire à agir sur les pré-collecteurs, pour que soient adoptés des comportements adéquats sur le terrain dans le transport et la gestion des déchets.

Il conviendrait cependant au premier chef d'étendre dans cette même perspective les attributs des citoyens-ménages usagers de la filière des déchets, pour en faire progressivement des acteurs clés d'orientation de l'action collective dans la filière. Il s'agirait ainsi d'amener les ménages à dépasser leur statut de simple partie prenante latente, insuffisamment consciente des enjeux par des comportements inadéquats trop fréquents de rejet dans la nature des déchets.

Réallouer des attributs dans ces conditions, en dessaisissement des décideurs publics de certaines de leurs prérogatives actuelles, ne va pas a priori de soi. Cela questionne sur l'aptitude à conduire cette démarche réformatrice par la responsabilisation et l'implication croissantes des ménages-citoyens via de réelles prérogatives décisionnelles.

Une telle extension, dans la durée, des attributs des ménages nécessiterait l'institutionnalisation d'outils d'expression des ménages et d'action permettant de faire évoluer les comportements pour déboucher sur la réduction en premier lieu des rejets sauvages et du pré-traitement des déchets. L'instauration à l'échelle des districts de conseils citoyens <sup>1</sup> comme cela peut se faire par ailleurs dans le cadre de politiques sanitaires (Bance et Chassy, 2022) pourrait permettre d'y contribuer fortement : ces conseils exprimeraient les aspirations locales et contribueraient par diffusion et meilleure implémentation des préconisations auprès de l'ensemble des ménages, à la mise en œuvre de dispositifs socialement acceptés d'action individuelle et collective. En instaurant de plus un conseil citoyen sur la politique nationale des déchets, on pourrait progressivement déployer une démarche participative, qui permettrait aux représentants des ménages-citoyens de contribuer foncièrement à l'amélioration ou l'instauration de dispositifs institutionnels acceptés par la population. On pourrait aussi montrer ainsi progressivement dans l'échelle de participation citoyenne de Arnstein <sup>2</sup> (1969) pour déboucher sur une réelle co-construction de l'action collective (Vaillencourt, 2009) avec les ménages-citoyens. Le déploiement d'un tel processus serait probablement long et semé d'embûches, mais n'est-elle pas le facteur clé de réussite d'une politique des déchets bénéficiant pleinement des effets bénéfiques d'une réallocation des attributs des parties prenantes ?

## Conclusion

L'intérêt d'aborder la gestion des déchets par la théorie des parties prenantes est de permettre à travers l'identification des acteurs impliqués de bien comprendre les effets de leurs comportements sur la mise en œuvre de l'action collective. Si la théorie des parties prenantes a pour vocation première de s'appliquer à la gestion d'entreprise, nous avons précisé que sa mobilisation dans une filière telle que celle des déchets en Côte d'Ivoire est utile afin d'en analyser le fonctionnement et les difficultés de mise en œuvre en son sein de l'intérêt général.

La gestion des déchets implique de nombreux acteurs à différentes étapes depuis leur production, jusqu'à leur traitement et parfois à leur valorisation. Il est d'autant plus important d'analyser ce cheminement et positionnement des parties prenantes tout au long de la filière des déchets que les quantités produites dans les grandes villes de l'Afrique et particulièrement dans

---

<sup>1</sup> On peut définir les conseils citoyens comme "des instances créées sur la base de dispositions institutionnelles ou d'initiatives de décideurs publics visant à représenter des citoyens concernés par la spécification et la mise en œuvre sur un territoire donné d'actions ou politiques publiques, et qui par leur installation dans la durée et sur la base d'une réflexion scientifiquement éclairée, peuvent énoncer les préconisations citoyennes à adopter" (Bance et Chassy, à paraître).

<sup>2</sup> Cette échelle comporte 8 échelons. Les deux premiers (manipulation, éducation) relèvent dans les faits de la non-participation, les trois suivants (information, consultation, implication) de la participation symbolique, et les trois plus élevés (partenariat, délégation de pouvoir, contrôle citoyen) du pouvoir citoyen.

celles de la Côte d'Ivoire, produisent des nuisances sanitaires et environnementales. Les externalités très négatives sur les populations impactent très profondément le bien-être collectif et donc l'intérêt général.

C'est pourquoi de nombreuses actions ont été initiées par les autorités publiques ivoiriennes en vue de l'amélioration de la gestion des déchets. Mais force est de constater que les actions menées ont très largement abouti à des échecs. Les contrats signés entre l'Etat et des entreprises de collecte des déchets ont été trop souvent peu performants et les mauvais résultats tiennent également à l'attitude des autres parties prenantes.

A travers une analyse en termes de parties prenantes, il s'est donc agi de comprendre les rouages de tels dysfonctionnements de l'action publique et plus largement collective, à travers une grille d'analyse qui identifie les comportements des parties prenantes de quelque nature qu'elles soient. Elle a permis de mettre en évidence que ces dysfonctionnements sont à analyser au premier chef comme le produit d'une mauvaise allocation des attributs dont sont dotées les parties prenantes. Il conviendrait, pour chercher à les corriger et contribuer ainsi à améliorer le bien-être collectif, de réallouer ces attributs en cherchant à retirer à certaines parties prenantes des attributs et en doter plus largement d'autres.

Il est nécessaire dans cette perspective de considérer en premier lieu les attentes de la population, en l'occurrence des ménages qui subissent les très graves nuisances dues à la mauvaise gestion des déchets, tout en renforçant leur capacité contributive au solutionnement des problèmes. Il conviendrait dès lors d'étendre les attributs des citoyens-ménages usagers de la filière des déchets pour en faire progressivement des acteurs clés d'orientation de l'action collective par le dépassement de leur statut de simple partie prenante latente. L'instauration à l'échelle des districts de conseils citoyens pourrait permettre d'y contribuer fortement.

La mise en œuvre d'un tel processus est délicate car supposant de bien comprendre les opportunités de la contribution des ménages et surtout pour les décideurs politiques d'accepter de se voir dessaisir de certaines de leurs prérogatives. Mais l'enjeu pour la concrétisation de l'intérêt général est tel qu'il devrait conduire à s'inscrire dans cette démarche réformatrice.

## **Bibliographie**

ARNSTEIN S.-R. (1969), « A Ladder of Citizen Participation », *Journal of American Institute of Planners*, n°35/4, p. 216-224.

BANCE P. (2016), *L'Etat stratège : Etat réduit ou à capacité étendue en régime de gouvernance multiniveaux*, dans *Quel modèle d'Etat stratège en France ?* dir. P. Bance, PURH, Rouen, octobre.

BANCE P. & CHASSY A. (2016), « Opportunités et limites de la méthode d'évaluation contingente (MEC) en régime de gouvernance multiniveaux, avec A. Chassy », *Revue française d'économie*, Volume XXXI, Issue 2, octobre, p. 93-124.

- BANCE P. & CHASSY A. (2018), « Citizen Advisory Committees: A Tool to Remedy the Shortcomings of the Contingent Valuation Method Within the System of Multi-Level Governance », *International Journal of Public Administration*, 42:8, p. 685-695, DOI: 10.1080/01900692.2018.1500586.
- BANCE P. & CHASSY A. (2022), « Conseils de Citoyens et remédiation face à la crise sanitaire : une perspective post-nouvelle gestion publique », *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 315-316, p. 37-52.
- BOLTANSKI L. & THEVENOT L. (1991), *De la justification. Les économies de la grandeur*, Paris, Gallimard, 1991.
- BONNAFOUS-BOUCHER M. & DAHL RENDTORFF J. (2014). « La théorie des parties prenantes ». La Découverte. <https://doi.org/10.3917/dec.bonna>. 2014. 01.
- BURGEAP (2011), Etude stratégique pour la gestion des déchets solides dans le District d'Abidjan, Rapport final définitif pour le ministère des Infrastructures économiques dans le cadre du Programme d'urgence d'infrastructure urbaines (PUIUR), juillet.
- COMMONS J. (1931), « Institutional Economics, *The American Economic Review* », n° 4, traduit par L. Bazzoli et V. Dutraive, *Cahiers d'économie politique*, n° 40-41, 2001, p. 287-296.
- CORIAT B. dir. (2015), *Le retour des communs, La crise de l'idéologie propriétaire*, Les liens qui libèrent.
- DEFALVARD H. (2005), Pragmatisme et institutionnalisme en économie : une voie outillée, *Revue de métaphysique et de morale*, 2005/3, n° 47, p. 375 – 389 <https://www.cairn.info/revue-de-metaphysique-et-de-morale-2005-3-page-375.htm>.
- DEVAUX C. & NICOLAÏ J.-P. (2022), « Vers un devoir de vigilance numérique (ou comment intégrer le problème de la pollution numérique dans la gouvernance des entreprises) », *Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations, RIDO*, n° 4, p. 13-32. Disponible sur <https://doi.org/10.34699/rido.2022.17>.
- FREEMAN R. E. (1984), *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Boston, Pitman.
- FREEMAN R. E., HARRISON J. S. & WICKS A. C. (2007), *Managing for Stakeholders. Survival, Reputation and Success*, Publisher: Yale University Press, ISBN: 9780300138498.
- KONÉ N. (2016), Willingness to Pay of the Households to a Waste Management Improvement in the Precarious Districts of Abidjan (Ivory Coast). *Economics Bulletin*. 36, p. 1791-1804.

- LAARRAF Z., GANDJA S. V. & TCHANKAM J. P. (2015), « RSE et PME : éclairage par la théorie des parties prenantes à partir de la grille de Mitchell et Wood, » *Gestion 2000*, Vol. 15, p. 35-53
- MITCHELL R.K., AGLE B.R. & WOOD D.J. (1997), « Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the Principle of Who or What Really Counts », *Academy of Management Review*, Vol. 22(4), p. 853-886, <http://www.ronaldmitchell.org/publications/mitchell%20agle%20wood%201997.pdf>.
- PFEFFER J. (1994), *Competitive advantage through people: unleash in the power of the work force*. Boston Harvard Business School Press. Boston MA, 281 p.
- PORTER M. (1985), *Competitive advantage*, The Free Press.
- SUCHMAN M.C. (1995), « Managing legitimacy: strategic and institutional approaches », *Academy of Management Review*, 20, p. 571- 610.
- TERRABO (2010), Etude de caractérisation des déchets urbains du district d'Abidjan, Rapport provisoire pour le Ministère de la ville et de la salubrité urbaine, Direction générale de la salubrité et du cadre de vie, mars.
- VAILLANCOURT Y., (2009), Social Economy in the co-construction of public policy, *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 32, Issue 2, May <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-8292.2009.00387.x>.

## *Point de Vue*

**Corinne GENDRON,**

Professeure Titulaire, département de Stratégie, Responsabilité sociale et environnementale, ESG, UQAM, Québec, Canada

# **L'acceptabilité sociale de la transition écologique : au-delà de la résistance au changement**

*Ce texte s'inspire de l'allocution prononcée à l'ouverture de la conférence Deepsurf, à Nancy, le 18 octobre 2022*

## **Résumé :**

Depuis ses débuts, le mouvement environnemental s'est concentré sur deux stratégies principales : le lobbying auprès des gouvernements et la sensibilisation du public. Après plusieurs décennies de mobilisation, force est de constater que si la prise de conscience de la crise écologique est généralisée, les changements de comportements et de politiques ne sont pas à la hauteur des enjeux. Pour expliquer ce décalage entre la prise de conscience environnementale et l'inaction, beaucoup sont tentés d'invoquer la thèse de la résistance au changement. Cependant, même si elle peut être vérifiée dans certains cas, cette thèse est largement insuffisante pour expliquer la lenteur de la modernisation écologique. C'est que les comportements sont largement déterminés par des infrastructures, si bien que l'impact écologique dépend avant tout de décisions institutionnelles, qu'elles soient privées ou publiques. Or, à cette échelle, il est difficile d'intégrer des enjeux tels que le changement climatique ou la préservation des écosystèmes dans les logiques d'action notamment en raison des implications sociales que suppose la restructuration du système économique.

**Mots-clés :** Résistance au changement; institutions sociales; système économique; transition écologique; décroissance; justice environnementale.

## **The social acceptability of the ecological transition: beyond resistance to change**

## Abstract:

Since its early days, the environmental movement focused on two main strategies: lobbying governments and raising public awareness. After several decades of mobilization, it is clear that while awareness of the ecological crisis is widespread, changes in behavior and policies are not commensurate with the challenges. To explain this gap between environmental awareness and inaction, many are tempted to invoke the thesis of resistance to change. However, even if it can be verified in certain cases, this thesis is largely insufficient to explain the slowness of ecological modernization. Behaviour is largely determined by infrastructures, so that ecological impact depends above all on institutional decisions, whether private or public. At this scale, however, it is difficult to integrate issues such as climate change or ecosystem preservation into the logic of action, not least because of the social implications of restructuring the economic system.

**Keywords:** Resistance to change; Social institutions; economic system; ecological transition; degrowth; environmental justice.

## Introduction

À ses débuts, le mouvement écologiste s'était donné pour mission de sensibiliser le public à la dégradation de l'environnement qui n'était alors visible que pour une minorité. On espérait ainsi créer une conscience environnementale susceptible d'infléchir les comportements individuels mais aussi de se traduire par des choix politiques. Cette prise de conscience s'est généralisée ces dernières décennies alors que se multiplient les alertes à propos de la dégradation de notre environnement.

Ainsi, en 2017, 15 000 scientifiques de 167 pays publiaient une deuxième mise en garde contre la dégradation catastrophique de nos écosystèmes; la première alerte avait été formulée en 1992 à l'occasion du sommet de la terre. Un an plus tard, une écolière de 15 ans, Greta Thunberg, se lançait dans une grève pour le climat entraînant dans son sillage des millions d'étudiants. En 2019, le rapport de la plateforme intergouvernementale scientifique et politique sur la biodiversité et les services écosystémiques (l'IPBES) faisait état d'une sixième extinction de masse. Enfin, le dernier rapport du GIEC publié en 2021 confirmait les pires prévisions quant à notre trajectoire de réchauffement climatique, dont on expérimente déjà les premiers effets. La crise environnementale est désormais bien connue, et elle fait régulièrement la une de nos quotidiens.

Pourtant, cette prise de conscience ne semble pas avoir mené à une transformation radicale de nos comportements. À titre d'exemple, la consommation mondiale de viande a été multipliée par 5 depuis 60 ans (elle est passée de 67 millions en 1957 à 323 millions de tonnes en 2017 selon la FAO). Elle devrait encore progresser de 15 % de 2018 à 2028 et atteindre 470 millions de tonnes en 2050, la hausse provenant des pays émergents à hauteur de 76 %. En Chine seulement, la consommation de viande est passée de 7 millions de tonnes en 1978 à 86 millions

de tonnes en 2017, dont 55 millions de tonnes de viande de porc. Même si on a pu observer un ralentissement pendant la crise sanitaire, la tendance est repartie à la hausse en 2022.

Simultanément, les ventes de voitures de type SUV ne cessent d'augmenter par rapport aux berlines moins consommatrices d'essence : en progression constante depuis plus de 10 ans, ce type de véhicules atteint presque la moitié des ventes d'automobiles aujourd'hui. Enfin, le mouvement de la fast fashion propose désormais 52 collections par an, dont les vêtements ne sont portés que 4 fois en moyenne (60 % des consommateurs déclarent ne plus les aimer, alors que les 40 % restant estiment qu'ils ne sont plus à la mode).

La prise de conscience de la crise environnementale ne semble pas non plus infléchir les priorités politiques alors que l'environnement cède encore et toujours le pas aux enjeux économiques lors des rendez-vous électoraux. Lors de la dernière campagne présidentielle, l'écologie n'a jamais été un thème majeur même si Emmanuel Macron a pris plusieurs engagements à l'occasion du second tour. Même au Québec lors de la dernière campagne électorale, on a bien parlé de politiques climatiques, mais l'environnement est resté un thème marginal de la campagne électorale provinciale alors qu'étaient passés sous silence des enjeux comme la biodiversité.

Est-ce à dire que, contrairement à ce que postulaient les premiers écologistes, une meilleure connaissance de la crise environnementale ne mène pas nécessairement à l'action? Que même si nous savons, nous n'agissons pas ? À tel point que comme le disait Nicolas Hulot au moment de sa démission du gouvernement en 2018, « nous assistons, globalement les uns et les autres, à la gestation d'une tragédie bien annoncée, dans une forme d'indifférence »?

Ces dernières années, plusieurs chercheurs se sont intéressés à cette question en s'attardant aux déterminants de nos comportements. Dans un article de 2011, Robert Gifford explique notamment comment la psychologie humaine impose des freins aux changements de comportement. Il identifie 29 « dragons of inaction » qu'il regroupe en sept catégories : les limites cognitives, les idéologies, la compétitivité sociale, les investissements irrécupérables, le discrédit, la perception du risque, et l'engagement limité. Ces explications se résument parfois à l'hypothèse plus générale de la résistance au changement invoquée pour expliquer la persistance de comportements nuisibles à l'environnement : les humains seraient des êtres routiniers qui répugnent à modifier leurs habitudes même en présence d'un nouveau contexte.

Les freins psychologiques éclairent sans doute une partie du décalage entre la prise de conscience et l'action environnementale; mais en ciblant les comportements individuels, ces études renforcent l'idée que la responsabilité de la faillite écologique échoit aux individus et occultent nos véritables leviers d'action qui se déploient à une autre échelle.

## **1. Un constat : la coexistence de paradoxes**

Comme le démontrait une étude de Carbone 4 en 2019, même s'ils étaient adoptés à l'unisson, les changements de comportement individuels n'auraient qu'un effet limité sur l'atteinte des

objectifs climatiques de la France. Dans leur analyse, les auteurs ont établi une liste d'une douzaine d'actions individuelles courantes, telles que consommer local, baisser le chauffage, manger végétarien, ne plus prendre l'avion ou faire du covoiturage. Ils montrent que même si tous les Français adoptaient un comportement exemplaire, ces efforts individuels ne permettraient d'atteindre que 25% de la cible climatique. Si, en plus d'adopter de nouveaux comportements, chacun investissait dans un nouveau véhicule et remplaçait son système de chauffage, il resterait tout de même 60 % d'efforts à consentir pour atteindre les cibles. Il est donc indispensable, plaident-ils, que les gouvernements et les entreprises s'engagent dans la décarbonation de nos activités, qu'il s'agisse de l'agriculture, des services publics, de la mobilité ou de l'industrie.

Ce constat est illustré avec force par une étude du Carbon Disclosure Project (CDP) qui révélait, en 2017, que 71 % des émissions de gaz à effet de serre au niveau mondial étaient attribuables à une petite centaine de grandes entreprises, principalement des productrices d'énergie fossile : charbon, gaz naturel et pétrole. Ce rapport souligne également que depuis 1988, plus de 50 % des émissions de CO<sub>2</sub> proviennent de seulement 25 entreprises et pays. Sans surprise, les entreprises grandes émettrices sont devenues la cible de critiques de plus en plus nourries et doivent désormais composer avec les stratégies de désinvestissement d'un nombre croissant de fonds de pension et d'actionnaires. Leurs dirigeants sont pris à partie, et on n'hésite pas à les qualifier de criminels. Il ne fait aucun doute que les efforts consentis par ces grands acteurs sont jusqu'à présent insuffisants pour répondre aux enjeux climatiques. Mais la critique morale qui s'amplifie ces dernières années tend une fois encore à individualiser la responsabilité de l'inaction environnementale sans tenter d'en comprendre les déterminants, qui sont avant tout d'ordre social. En d'autres termes, on cherche des coupables, plutôt que de tenter de comprendre la logique d'un système que les acteurs sociaux co-construisent.

Rappelons que les grandes entreprises sont enchâssées dans un système économique qui est longtemps resté aveugle aux impacts environnementaux. Ce système économique a évolué grâce à des compromis institutionnalisés arrachés au prix d'importantes luttes sociales. La répartition de la plus-value entre capital et travail, la gouvernance des entreprises ou la réduction du temps de travail sont le fruit de compromis qui ont structuré le fonctionnement de nos économies. Comme l'expliquait Touraine en 1969 dans son ouvrage *La société post-industrielle*, les luttes qui président à la transformation des institutions ne se limitent pas à des luttes d'intérêts entre différents acteurs sociaux : elles portent sur l'orientation de la société et façonnent la définition même du progrès. Ainsi, à l'origine des trente glorieuses, le compromis fordiste avait permis de réconcilier les travailleurs et les capitalistes autour d'un progrès pensé en termes de production et de consommation. Soutenu par un État social, ce compromis assurait un écoulement de la production profitable aux industriels, mais aussi aux ménages auxquels était proposé le confort idéalisé de la société de consommation.

Ce compromis a été bousculé par le choc pétrolier des années 1970, puis balayé par la mondialisation, la financiarisation et une nouvelle dynamique géopolitique à partir des années 1980. Mais il avait aussi été questionné par les scientifiques et le mouvement écologiste dès les années 1970. Le célèbre rapport Meadows « Limites à la croissance » publié en 1972 alertait

les dirigeants à propos de la finitude des ressources; la conférence des Nations-Unies de Stockholm, qui s'est tenue la même année, avait fait de l'environnement son thème central. C'est aussi dans les années 1970 qu'ont été instaurés des ministères de protection de l'environnement un peu partout à travers le monde.

Si on s'est longtemps interrogé sur les formes du compromis qui s'est noué pendant les années 1990 en remplacement du fordisme, on peut constater avec le recul qu'il reposait sur trois propositions : la capitalisation des régimes de pension instaurait un capitalisme patrimonial qui devait permettre à tous de profiter des marchés financiers; le faible coût des produits issus de la mondialisation permettait de maintenir un certain niveau de consommation malgré une précarisation des revenus salariaux. Enfin, l'économie verte proposait de moderniser le système économique en vue d'y intégrer les paramètres environnementaux.

Cette modernisation s'est largement inspirée des courants de recherche alors naissants de l'économie environnementale puis de l'économie écologique. À partir des années 1990, ces travaux se sont attachés à analyser les liens entre l'économie et l'environnement, pour déboucher sur une série de principes et d'outils. Parmi eux figurait au premier chef l'internalisation des coûts environnementaux dans la comptabilité des entreprises, qui devait ultimement mener au découplage entre croissance économique et dégradation des écosystèmes. Très prometteurs sur papier, ces outils se sont néanmoins heurtés aux dynamiques du monde réel : à l'enthousiasme des chercheurs ont répondu les résistances des agents économiques, réfractaires à ces nouveaux coûts susceptibles de gruger leurs marges bénéficiaires. Si bien que ce qu'on appelait alors « les outils économiques de l'environnement » n'ont guère produit les effets incitatifs escomptés par la théorie, même s'ils ont permis de financer certaines initiatives environnementales. Plus étonnant encore, les gouvernements ont continué à subventionner « l'économie brune » à coup de milliards de dollars, finançant d'une main ce qu'ils prétendent freiner de l'autre.

Entre 2018 et 2020 par exemple, les pays du G20 ont subventionné les combustibles fossiles 2,5 fois plus que les énergies renouvelables. En haut de ce triste palmarès, le Canada a octroyé plus de 13 milliards de dollars par an pour soutenir des sociétés pétrolières et gazières canadiennes et étrangères.

C'est pourquoi d'un point de vue environnemental, le compromis de l'économie verte est un cuisant échec. Pourtant, les performances écologiques des processus de production se sont nettement améliorées ces dernières années. Grâce au protocole de Montréal adopté en 1985, la couche d'ozone se reconstitue progressivement et devrait être entièrement restaurée d'ici 2060. La consommation de carburant par passager en transport aérien a diminué de 80% depuis les années 1970. Partout à travers le monde, les régimes d'autorisation imposent des conditions aux nouveaux projets à fort impact environnemental, quand ils ne les refusent pas. Or, outre qu'elles ne sont pas suffisantes, ces avancées ne compensent pas les logiques de destruction des écosystèmes qui s'intensifient au point que plusieurs limites planétaires sont déjà franchies : le changement climatique, l'érosion de la biodiversité, la perturbation des cycles biogéochimiques de l'azote et du phosphore, les changements d'utilisation des sols, l'utilisation mondiale de l'eau, et la pollution chimique.

La matérialité de la crise nous force donc à rouvrir le compromis de l'économie verte qui n'a pas livré ses promesses, afin de lui substituer un nouveau compromis, et ce, dans un contexte bien différent de celui qui prévalait à la fin des années 1970. Ce nouveau compromis pose des défis majeurs, car il devra inévitablement questionner la dynamique au fondement même de nos sociétés modernes. En effet, le passé récent a montré qu'en raison de l'effet rebond, les stratégies de découplage n'ont pas permis de concrétiser une croissance économique verte susceptible de maintenir les activités humaines à l'intérieur des limites écologiques de la planète. Dans le domaine du transport par exemple, l'efficacité accrue des carburants n'a pas suffi à compenser la hausse du trafic. Jusqu'à présent, plutôt que de s'y substituer, les nouvelles énergies renouvelables se sont ajoutées aux énergies fossiles en vue de répondre à une demande énergétique toujours croissante. C'est pourquoi depuis une dizaine d'années, les appels à une sortie de la société de croissance économique, seule en mesure de freiner la dégradation écologique, se sont multipliés.

## **2. Vers une décroissance économique**

C'est un appel auquel les entreprises et les gouvernements résistent, et pour cause. Le système financier dans lequel sont enchâssées les grandes entreprises exige une croissance ininterrompue des profits. Or, ceux-ci supposent non seulement davantage de ventes, mais aussi une diminution continue des charges, d'où les difficultés persistantes à internaliser davantage de coûts environnementaux. De leur côté, les gouvernements misent sur la croissance économique pour financer les programmes publics tel que la santé et l'éducation. Enfin, les ménages comptent sur les emplois pour se procurer les biens et les services dont ils ont besoin. Le système social et la redistribution de la richesse sont imbriqués dans une logique de croissance, dont le grand récit agit comme véritable ciment social. En effet, la croissance véhicule l'idée que l'enrichissement des uns ne dépend pas de l'appauvrissement des autres. Elle a aussi permis une hausse du niveau de vie et même tout simplement un confort auxquels aspirent de larges pans de population qui n'y ont pas encore accès. C'est pourquoi Bill Gates affirmait qu'il est irréaliste de demander aux gens de consommer moins pour résoudre le problème du changement climatique : « La plupart des gens ne vont pas céder leur confort au bénéfice d'un problème global » déclarait-il dans un entretien en septembre 2022.

S'il doit déboucher sur un nouveau compromis social, le mouvement de la décroissance doit impérativement proposer des avenues réalistes quant à la redistribution des richesses. Entretemps, face aux catastrophes qui se multiplient et à leurs coûts, on peut s'attendre à ce que les gouvernements développent des politiques environnementales plus strictes qui cibleront à la fois les entreprises et les citoyens. Or, dans un contexte où les inégalités continuent à s'aggraver au point où plusieurs redoutent des affrontements sociaux de plus en plus explosifs, les mesures écologiques qui feront peser un poids indu sur les populations risquent d'être accueillies avec scepticisme, quand elles ne seront pas tout simplement rejetées. Même s'il relève d'une dynamique plus complexe, le mouvement des gilets jaunes est peut-être annonciateur des troubles qui se dessinent si l'on cherche à imposer les mesures écologiques

nécessaires sans en anticiper les répercussions sociales. Les mesures proposées en vue de la transition écologique ne seront acceptées qu'en autant qu'elles répartissent de manière équitable l'effort requis pour faire face à la crise.

En ce sens, il n'y a pas de mesure écologique qui ne soit d'abord sociale : comment des travailleurs peuvent-ils consentir à la fermeture de filières économiques polluantes sans que leur soient proposés des moyens de subsistance alternatifs? Comment maintenir une zone naturelle protégée sans offrir aux populations riveraines des alternatives d'approvisionnement? Pour éviter que se développe une écologie contre la société, il est impératif d'accompagner les populations dans la transition. L'État doit donc non seulement revoir ses politiques économiques à l'aune de l'environnement, mais aussi assortir ses politiques environnementales de mesures économiques et sociales.

Ainsi, la transition écologique nécessite une réorganisation des institutions qui remet en cause les compromis sociaux dont elles sont issues. Elle dépend de nouveaux compromis qui ne peuvent reposer sur les seuls efforts comportementaux d'une majorité diffuse : elle nécessite de nouvelles institutions qui seront jugées à l'aune de la justice environnementale et sociale qu'elles sont susceptibles d'incarner. En d'autres termes, l'acceptabilité sociale des politiques environnementales passe par une juste répartition des efforts en fonction des moyens, des vulnérabilités et des impacts, à laquelle doivent s'engager les acteurs qui bénéficient du système actuel.

Évidemment, cette transition ne pourra se faire sans le concours de la grande entreprise. Or, fondé sur une logique de maximisation des profits dans un système économique qui internalise encore peu les coûts environnementaux, notre système financier favorise les comportements nuisibles plutôt que de stimuler des stratégies à travers lesquelles les entreprises pourraient participer, de toute leur puissance, à l'atténuation de la crise. Au cours des dernières années, plusieurs initiatives visant à verdir la finance ont été développées, comme les principes pour l'investissement responsable (PRI) de l'ONU. Ces principes suggèrent de tenir compte des critères ESG dans les décisions d'investissement et d'utiliser le statut d'actionnaire pour encourager les entreprises à améliorer leur performance environnementale. Mais jusqu'à maintenant, les diverses initiatives de finance verte ont eu peu d'effets sur l'orientation générale de l'économie, comme le montre le faible impact des stratégies de désinvestissement sur les compagnies pétrolières et gazières. Par ailleurs, la position des promoteurs de la finance verte peut être ambiguë. Ainsi, Larry Fink, directeur général de BlackRock et fervent défenseur des critères ESG, s'est récemment opposé à la reddition de compte en matière de gaz à effet de serre, arguant que le métier de la finance n'est pas d'être la police de l'environnement.

Cependant, l'heure est peut-être venue d'un questionnement plus général concernant la finance, l'institution au cœur du capitalisme patrimonial dans lequel nous évoluons (Aglietta, 1999); en devenant un marché, celle-ci s'est complètement affranchie des besoins de nos sociétés. En effet, les marchés financiers sont aveugles aux besoins réels les plus pressants car ceux-ci concordent rarement avec une demande solvable. Si bien que la fonction de la finance se résume aujourd'hui à procurer un rendement sur lequel comptent notamment les millions de personnes qui espèrent bénéficier d'une retraite. Mais est-il bien raisonnable que nos capitaux, notre plus-

value économique, ne soient pas entièrement investis pour résoudre la plus importante crise à laquelle l'humanité fait face indépendamment des rendements anticipés? Une finance verte devrait non seulement soutenir le développement de nouvelles technologies, mais rendre attrayantes les stratégies de conservation et restaurer les écosystèmes dégradés en rémunérant les populations qui s'y emploient. Ces activités ne sont pas d'emblée rentables, car elles ne concordent pas avec une demande solvable. Mais la rentabilité actuelle est un leurre comptable : les profits des uns correspondent à des coûts pour les autres : citoyens, gouvernements et générations futures. Il faut donc revoir de fond en comble le système financier et la comptabilité sur laquelle il repose, de manière à ce qu'ils participent tous deux aux efforts de préservation de la planète plutôt que de leur nuire. C'est à cette échelle que devra se nouer le prochain grand compromis social : redonner à la finance le statut de moyen à mettre au service d'une fin.

## Bibliographie

(2023, 26 mai). En images - Des militants écologistes perturbent l'ouverture de l'assemblée générale de Total. *France Inter § Environnement*. <https://www.radiofrance.fr/franceinter/en-images-des-militants-ecologistes-perturbent-l-ouverture-de-l-assemblee-generale-de-total-5245720>.

AGLIETTA M (1999), Les transformations du capitalisme contemporain. Dans B. Chavance, É. Magnin, R. Motamed-Nejad et J. Sapir (dirs.), *Capitalisme et socialisme en perspective*, Paris, La Découverte, p. 275-292.

AMANT S. & MEUNIER N. (2020), Comment construire une aviation durable pour tou·te·s ? *Carbone 4*. <https://carbone4.com/fr/decryptage-aviation-durable>, 25 septembre.

BELAIR-CIRINO M. (2022.), L'environnement sous les projecteurs du débat. *Le Devoir*. <https://www.ledevoir.com/politique/quebec/756536/analyse-l-environnement-sous-les-projecteurs-du-debat>, 17 septembre.

CHASSIGNET M. (2019), Le monde croule sous les SUV. Pourquoi c'est un problème et pourquoi ça risque de durer. *Alternatives Économiques*. <http://blogs.alternatives-economiques.fr/chassignet/2019/01/17/le-monde-croule-sous-les-suv-pourquoi-c-est-un-probleme-et-pourquoi-ca-risque-de-durer>, 17 janvier.

CLIFFORD C. (2022), Bill Gates: You'll never solve climate change by asking people to consume less. *CNBC*. <https://www.cnbc.com/2022/09/29/bill-gates-youll-never-solve-climate-change-with-degrowth.html>, 29 septembre.

DUGAST C. & SOYEUX A. (dir.) (2019), Faire sa part ? Pouvoir et responsabilité des individus, des entreprises et de l'État face à l'urgence climatique. *Carbone 4*. <https://www.carbone4.com/publication-faire-sa-part>.

GENDRON C. (2012), *Regulation theory and sustainable development : business leaders and ecological modernisation* (1st ed., Ser. Routledge research in environmental politics, 18). Routledge.

GENDRON C. (2014), Beyond environmental and ecological economics: proposal for an economic sociology of the environment. *Ecological Economics*, 105, p. 240–253. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2014.06.012>.

GIFFORD R. (2011), The dragons of inaction: psychological barriers that limit climate change mitigation and adaptation. *The American psychologist*, 66(4), p. 290–302. <https://doi.org/10.1037/a0023566>.

KAPP K. W. & ULLMANN J. E. (1983), *Social costs, economic development and environmental disruption*. University Press of America.

OUESLATI M. (2022), Pourquoi la fast fashion a un effet néfaste sur l'environnement ? *Agence France Électricité*. <https://www.agence-france-electricite.fr/actualites/fast-fashion-environnement/>, 18 septembre.

RICHIR C. (2022), L'écologie, thème oublié de la campagne présidentielle. *La Croix*. <https://www.la-croix.com/France/Lecologie-theme-oublie-campagne-presidentielle-2022-04-19-1201211060>, 19 avril.

SCHAUB C. (2022), Présidentielle: écologie insuffisante côté Macron, instrumentalisée côté Le Pen. *Libération*. [https://www.liberation.fr/environnement/presidentielle-ecologie-insuffisante-cote-macron-instrumentalisee-cote-le-pen-20220419\\_EDDSFZV6NVG2RIT73KYQDNGRNU/](https://www.liberation.fr/environnement/presidentielle-ecologie-insuffisante-cote-macron-instrumentalisee-cote-le-pen-20220419_EDDSFZV6NVG2RIT73KYQDNGRNU/), 19 avril.

TOURAINÉ A. (1969), *La société post-industrielle. Naissance d'une société*, Paris, Denoël.

TOURAINÉ A. (1973), *Production de la société*. Paris, Éditions du Seuil.

TOURAINÉ A. (1978), *La voix et le regard*. Paris, Éditions du Seuil.

VALO M. & Foucart S. (2017), Quinze mille scientifiques alertent sur l'état de la planète. *Le Monde*. [https://www.lemonde.fr/planete/article/2017/11/13/quinze-mille-scientifiques-alertent-sur-l-etat-de-la-planete\\_5214199\\_3244.html](https://www.lemonde.fr/planete/article/2017/11/13/quinze-mille-scientifiques-alertent-sur-l-etat-de-la-planete_5214199_3244.html), 13 novembre.

WEBER B. (2021), Combustibles fossiles: Le Canada, meneur du G20 pour le financement public. *La Presse*. <https://www.lapresse.ca/actualites/environnement/2021-10-28/combustibles-fossiles/le-canada-meneur-du-g20-pour-le-financement-public.php>, 28 octobre.



## BIOGRAPHIE DES AUTEURS

---

### Philippe BANCE



Philippe Bance est Professeur des universités émérite en Sciences économiques à l'université des Antilles et membre de l'UMR CNRS-UA Laboratoire caribéen des sciences sociales (LC2S). Il a été directeur de département, de laboratoire d'économie et Vice-Président à l'Université de Rouen, Conseiller scientifique au Haut conseil de l'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur (Hcéres), Président du conseil scientifique international du Centre international de recherche et d'information sur l'économie publique sociale et coopérative (CIRIEC). Auteur de plusieurs dizaines d'articles dans des revues scientifiques, il a dirigé la publication d'une dizaine d'ouvrages. Durant les dernières années, ses principales publications portent sur les paradigmes d'action collective et les modes de gouvernance des organisations des économies publique et sociale, l'évaluation contingente de l'action publique, la gouvernance multiniveaux, les conseils citoyens.

Philippe Bance is Professor Emeritus of Economics at the University of the West Indies and a member of the UMR CNRS-UA Laboratoire caribéen des sciences sociales (LC2S). He has been head of

department, head of economics laboratory and Vice-President at the University of Rouen, Scientific Adviser to the Haut conseil de l'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur (Hcéres), Chairman of the International Scientific Council of the Centre international de recherche et d'information sur l'économie publique sociale et coopérative (CIRIEC). The author of dozens of articles in scientific journals, he has also edited a dozen books. In recent years, his main publications have focused on collective action paradigms and modes of governance in public and social economy organisations, contingent evaluation of public action, multi-level governance and citizens' councils.

### Alain BURLAUD



Alain Burlaud est professeur émérite du Conservatoire national des arts et métiers (Cnam) où il a dirigé l'Intec pendant 10 ans. Il a publié de nombreux articles et ouvrages, tout en assurant parallèlement des missions d'expertise comptable et de commissariat aux comptes. Il a présidé l'Association française de comptabilité (AFC) de 1997 à 1999 et le jury du diplôme d'expertise comptable de 1986 à 1996. En tant que conseiller au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, il a piloté la réforme des diplômes comptables supérieurs de 2004 à 2012. Par ailleurs, en

tant que président de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM) et vice-président de l'International Association for Accounting Education and Research (IAAER) il a pu développer de nombreux projets internationaux. Il dirige la collection « Expertise comptable » aux éditions Foucher. Enfin, de 1986 à 2004, il a représenté l'Ordre des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes à l'Education Committee de l'International Federation of Accountants.

Alain Burlaud is a professor emeritus at the Conservatoire national des arts et métiers (CNAM), where he was head of Intec for 10 years. He has published numerous articles and books, while at the same time working as a chartered accountant and statutory auditor. He chaired the Association française de comptabilité (AFC) from 1997 to 1999 and the jury for the chartered accountancy diploma from 1986 to 1996. As an adviser to the Ministry of Higher Education and Research, he steered the reform of higher accounting diplomas from 2004 to 2012. As president of the International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM) and vice-president of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER), he has been involved in a number of international projects. He is director of the "Expertise comptable" collection published by Foucher. From 1986 to 2004, he represented the Ordre des experts-comptables and the Compagnie des commissaires aux comptes on the Education Committee of the International Federation of Accountants.

## **Sandrine DRAPIER**

Sandrine Drapier est maître de conférences en droit privé et sciences criminelles, habilitée à diriger les recherches, en fonction à Le Mans Université, après avoir débuté à l'UFR droit de l'Université de La Réunion. Elle a été membre de la section 01 du Conseil national des universités pendant huit années et a participé à deux programmes ERC (Université de Nantes). Elle est l'auteure de nombreuses publications en droit des obligations, en droit des biens et en droit maritime. Après une thèse sur le droit commun des contrats, le droit des obligations, cette matière essentielle à la compréhension de l'ensemble du droit civil, est resté au cœur de ses recherches, à travers l'étude des risques environnementaux tout particulièrement, ce qui soulève des questions de responsabilité civile. Elle s'est également intéressée aux risques environnementaux en droit des biens (précisément sur la notion de biodiversité, la notion de trésor ou de bien culturel) et en droit maritime. L'originalité de cette matière justifie l'application de règles souvent dérogatoires au droit commun, par sa dimension transversale mettant en jeu la plupart des matières du droit privé : droit des biens concernant le statut du navire, droit des contrats pour le transport ou les affaires, droit de la responsabilité pour ce qui concerne les activités illicites en mer ou la protection de l'environnement. Ses études contribuent à atteindre les objectifs de sécurité maritime (en cas de pollutions ou de naufrage notamment) et de sûreté maritime (en cas de piraterie), dans un cadre juridique souvent international.

Sandrine Drapier is a lecturer in private law and criminal sciences, qualified to direct research, based at Le Mans University, after starting her career at the UFR droit of the University of La Réunion. She was a member of Section 01 of the National Council of Universities for eight years and took part in two ERC programmes (University of Nantes). She is the author of numerous publications on the law of obligations, property law and maritime law. After writing her dissertation on common contract law, the law of obligations, which is essential to an understanding of civil law as a whole, remained at the heart of her research, particularly through the study of environmental risks, which raises issues of civil liability. She has also taken an interest in environmental risks in property law (specifically the notion of biodiversity, the notion of treasure or cultural property) and in maritime law. The originality of this field justifies the application of rules that often derogate from ordinary law, due to its cross-disciplinary dimension involving most areas of private law: property law concerning the status of ships, contract law for transport or business, liability law concerning illegal activities at sea or environmental protection. Its studies help to achieve the objectives of maritime safety (particularly in the event of pollution or shipwreck) and maritime security (in the event of piracy), often within an international legal framework.

## Corinne GENDRON



Professeure au département de Stratégie, Responsabilité sociale et environnementale de l'École des sciences de la gestion, Corinne Gendron dirige le groupe des Chercheurs en responsabilité sociale et en développement durable (CRSDD, anciennement Chaire de responsabilité sociale et de développement durable) de l'UQAM. Elle se spécialise en responsabilité sociale et environnementale, en innovation et acceptabilité sociale ainsi qu'en gouvernance.

Récipiendaire de plusieurs subventions du CRSH, des FRQ et d'autres organismes, elle mène des recherches sur les représentations sociales de l'Élite économique et politique, sur l'évolution de l'entreprise comme institution sociale, et sur les dynamiques d'acceptabilité sociale des nouvelles technologies et des grands projets. Elle cumule plus d'une dizaine d'ouvrages et une cinquantaine d'articles de recherche dont *Ecological Modernization and Business Leaders. Régulation Theory and Sustainable Development*, London : Routledge, 2012, *Vous avez dit développement durable ?* 2<sup>ème</sup> éd., Les Presses internationales Polytechnique, 2012 et des articles dans les revues *Journal of Cleaner Production*, *Ecological Economics*, et *Journal of Business Ethics*.

Avocate et titulaire d'un MBA spécialisé en marketing et finance, elle a obtenu un Ph.D.

en sociologie de l'UQAM couronné par le prix de la meilleure thèse de l'Institut de recherche en économie (IRÉC). Tout au long de sa carrière, elle a été invitée dans plusieurs universités et collabore à l'ICN à titre de professeure affiliée-recherche depuis 2012. Elle préside depuis plusieurs années le conseil scientifique de l'INERIS et jusqu'à tout récemment celui de l'IFSTTAR, tout en étant membre de plusieurs autres (Engie, I-Site Future, L'Oréal).

Au Québec, elle est membre additionnelle du Bureau d'audiences publiques sur l'environnement (BAPE) depuis 2011 et a été membre du Comité de l'Évaluation environnementale stratégique sur les gaz de schiste. Elle est membre du conseil d'administration du Fonds de recherche du Québec – Société et culture (FRQSC) et a aussi été membre du conseil d'administration de l'UQAM de 2013 à 2020. Au fil des ans, Corinne Gendron s'est vue décerner de nombreux prix et distinctions.

En 2014, elle a été élue Académicienne à l'Académie des technologies de France où elle co-préside le pôle Technologies, Economies et Sociétés, et a été élevée, en 2015, au rang de Chevalier de l'Ordre national de la Légion d'honneur de France. Elle a aussi été reçue membre de la Société Royale du Canada en 2019.

A professor in the Department of Strategy, Social and Environmental Responsibility at the School of Management Sciences, Corinne Gendron heads the Researchers in Social Responsibility and Sustainable Development group (CRSDD, formerly the Chair in Social Responsibility and

Sustainable Development) at UQAM. She specialises in social and environmental responsibility, innovation and social acceptability as well as governance.

The recipient of several grants from SSHRC, the FRQ and other organizations, she conducts research on the social representations of the economic and political elite, on the evolution of business as a social institution, and on the dynamics of social acceptability of new technologies and major projects. She has published more than a dozen books and around fifty research articles, including *Ecological Modernization and Business Leaders. Régulation Theory and Sustainable Development*, London: Routledge, 2012, *Vous avez dit développement durable ?* 2ième éd, Les Presses internationales Polytechnique, 2012 and articles in the *Journal of Cleaner Production*, *Ecological Economics*, and *Journal of Business Ethics*.

A lawyer with an MBA specialising in marketing and finance, she earned a PhD in sociology from UQAM, which was crowned with the prize for the best thesis from the Institut de recherche en économie (IRÉC). Throughout her career, she has been a guest lecturer at a number of universities, and has been a research-affiliated professor at ICN since 2012. For several years she has chaired the scientific council of INERIS and until recently that of IFSTTAR, while also being a member of several others (Engie, I-Site Future, L'Oréal).

In Quebec, she has been an additional member of the Bureau d'audiences publiques sur l'environnement (BAPE) since 2011 and was a member of the Strategic Environmental Assessment

Committee on shale gas. She is a member of the Board of Directors of the Fonds de recherche du Québec - Société et culture (FRQSC) and was also a member of the Board of Directors of UQAM from 2013 to 2020. Over the years, Corinne Gendron has received numerous awards and distinctions.

In 2014, she was elected Académicienne at the Académie des technologies de France, where she co-chairs the Technologies, Economies and Societies cluster, and was elevated to the rank of Chevalier de l'Ordre national de la Légion d'honneur de France in 2015. She was also made a Fellow of the Royal Society of Canada in 2019.

### **Sourour HAMZA**



Sourour HAMZA est titulaire d'un doctorat en sciences de gestion (comptabilité-finance) et d'un master de recherche en comptabilité auprès de la faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax (université de Sfax). Elle s'est initialement intéressée à la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), la gestion des résultats, le management des impressions, la gestion du ton de divulgation et la gouvernance des entreprises. Elle a assuré des enseignements en comptabilité financière et en comptabilité de gestion à l'Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax (IHECS).

Sourour HAMZA holds a PhD in management sciences (accounting-finance) and a Research Masters in accounting from the Faculty of Economics and Management of Sfax (university of Sfax). She initially focused on CSR, earnings management, impression management, tone management and corporate governance. She taught financial accounting and management accounting at the Institute of Higher Commercial Studies of Sfax.

### **Anis JARBOUI**



Anis Jarboui est professeur titulaire en sciences de gestion à l'Université de Sfax. Il est titulaire d'un diplôme doctorat en Finance de l'Université de Nice Sophia Antipolis- France obtenu en 2004 et d'un diplôme de HDR (Habilitation à Diriger des Recherches Doctorales) obtenue en 2008. Il a été lauréat du premier concours d'agrégation des Professeurs des Universités en Finance en 2009. Il a été auparavant chercheur et/ professeur dans de nombreuses autres universités et écoles de commerce dont l'EM Normandie France (2017-2023). Au cours des dernières années, le professeur Jarboui a accordé son attention envers la responsabilité sociale des entreprises (RSE) d'une part et l'inclusion, la durabilité et le développement économique d'autre part. Avec un nombre important de citations et un h-index de 29,55, le professeur Jarboui a publié de nombreux chapitre d'ouvrages ainsi que des

articles dans des revues internationales à comité de lecture/indexées. Il est un directeur de thèse expérimenté avec 40 achèvements ((PhD terminé et soutenu).

Anis Jarboui is a full professor of management science at the University of Sfax. He holds a PhD in Finance from the University of Nice Sophia Antipolis in France, obtained in 2004, and an HDR (Habilitation à Diriger des Recherches Doctorales) obtained in 2008. He was the winner of the first competitive examination for university lecturers in Finance in 2009. He has previously worked as a researcher and professor in a number of other universities and business schools, including EM Normandie France (2017-2023). In recent years, Professor Jarboui has focused on corporate social responsibility (CSR) on the one hand and inclusion, sustainability and economic development on the other. With a significant number of citations and an h-index of 29.55, Professor Jarboui has published numerous book chapters as well as articles in international peer-reviewed/indexed journals. He is an experienced thesis supervisor with 40 completions (PhD completed and defended).

## Noukignon KONE



Noukignon Koné est professeure assistante en économie à l'EM Normandie. Elle est titulaire d'un doctorat en sciences économiques obtenu à l'Université de Rouen-Normandie en 2017. Sa thèse a porté sur l'Accès des Ménages Abidjanais aux Services de Collecte des Déchets à travers 3 essais d'évaluation des bénéfices, en Côte d'Ivoire. Ses recherches portent sur l'économie de l'environnement / développement durable et la responsabilité sociale des entreprises. Elle travaille sur l'évaluation, d'une part des politiques publiques à travers les conditions de vie de populations, et d'autre part des pratiques du développement durable et de la RSE. Elle s'intéresse particulièrement aux pays en développement et participe à des projets d'étude de développement avec des organisations internationales sur des sujets tels que l'économie circulaire, l'accès des ménages à des services essentiels.

Noukignon Koné is an assistant professor of economics at EM Normandie. She holds a PhD in economics from the University of Rouen-Normandie, obtained in 2017. Her thesis focused on the Access of Abidjanese Households to Waste Collection Services through 3 benefit evaluation trials, in Côte d'Ivoire. Her research focuses on environmental economics/sustainable development and corporate social responsibility. She works on the evaluation

of public policies through the living conditions of populations, and on the evaluation of sustainable development and CSR practices. She is particularly interested in developing countries and is involved in development research projects with international organizations on subjects such as the circular economy and household access to essential services.

### **Maria NICULESCU**



Maria Niculescu, docteur en économie, professeur d'université en Roumanie, professeur associé ou invité dans diverses universités francophones, dont le Conservatoire National des Arts et Métiers (Cnam) Paris.

Elle a occupé des responsabilités au niveau national (Directeur adjoint de la Chaire UNESCO « Stratégie de développement des pays en transition », Directeur de l'Institut national du développement économique de Bucarest, etc.) et international (Directeur de la Direction de coopération économique de l'Organisation internationale de la Francophonie [OIF], Ambassadeur représentant permanent de l'OIF auprès de l'Union européenne, Directeur et professeur à l'École supérieure de la francophonie pour l'administration et la gestion, à Sofia). Actuellement, elle est Directeur du Centre d'études approfondies de durabilité en Roumanie. Elle est l'auteur

de nombreuses publications dans le domaine de l'économie et la gestion.

Maria Niculescu, PhD in economics, is a university professor in Romania and an associate or visiting professor at various French-speaking universities, including the Conservatoire National des Arts et Métiers (Cnam) in Paris.

She has held positions of responsibility at both national (Deputy Director of the UNESCO Chair in Development Strategy for Countries in Transition, Director of the National Institute for Economic Development in Bucharest, etc.) and international level (Director of the Economic Cooperation Directorate of the Organisation internationale de la Francophonie [OIF], Ambassador and Permanent Representative of the OIF to the European Union, Director and Professor at the École supérieure de la francophonie pour l'administration et la gestion in Sofia). She is currently Director of the Centre for Advanced Studies in Sustainability in Romania. She is the author of numerous publications in the field of economics and management.

### **Ludovic VICHEFF**



Ludovic Vitcheff est CFO de Tanka Group, une société spécialisée dans l'investissement d'actifs tangibles

(infrastructures, matières premières, immobilier, forêt), localisée en Asie et aux États-Unis.

Il a acquis une solide expérience professionnelle auprès de sociétés financières asiatiques en tant que responsable d'investissement. Il a travaillé sur divers projets en lien avec les infrastructures, le développement d'algorithmes d'investissement en multi-actifs et la plateforme du secteur bancaire en Corée du Sud. Il a également occupé des postes d'analyste financier et d'analyste de risque.

Chercheur associé au sein du Centre d'études et de recherche en droit administratif, constitutionnel, financier et fiscal (CERDACFF), il est titulaire d'un doctorat en droit de l'Université Côte d'Azur et d'un master spécialisé en finance de SKEMA.

Il a participé à l'organisation de conférences et symposiums internationaux de recherche à l'Université de Hong Kong sur le risque de management, la *compliance* et le développement des Fintech.

Actuellement, ses travaux de recherche se concentrent sur l'encadrement juridique du développement de l'IA en prenant en compte les considérations économiques, sociales et éthiques, ainsi que les questions de souveraineté et de cybersécurité.

Ludovic Vitcheff is CFO of Tanka Group, a company specializing in investment of tangible assets (infrastructure, raw materials, real estate, forest), located in Asia and in the USA. He acquired solid professional experience with Asian financial companies in as investment manager. He has worked on various projects related to infrastructure, the development of multi-asset investment algorithms and the platformization of the banking sector in South Korea. He also held positions financial analyst and risk analyst.

Associate researcher within the Center for Studies and Research in Administrative Law, constitutional, financial and fiscal (CERDACFF), he holds a doctorate in law from the University of Côte d'Azur and a specialized master's degree in finance from SKEMA. He participated in the organization of international research conferences and symposia the University of Hong Kong on management risk, compliance and development of Fintech.

Currently, his research focuses on legal framework of the development of AI taking into account economic, social and ethics, as well as questions of sovereignty and cybersecurity.



*NOTE AUX AUTEURS-Normes éditoriales*

Les articles, rédigés en simple interligne ne doivent pas dépasser 60 000 caractères espaces compris (20 pages ; résumé, corps du texte et bibliographie), sous réserve de dérogation, par le comité éditorial.

Les manuscrits comportent un résumé en français et en anglais de 800 caractères maximum espaces compris, ainsi que 5 mots-clés (titre et mots-clés également traduits).

Le nom de l'auteur et sa courte présentation, son appartenance institutionnelle, son e-mail et l'adresse complète doivent figurer uniquement en page de garde.

Les articles ne doivent pas comporter d'annexes. Les tableaux, schémas, images (en noir et blanc) sont insérés dans le corps du texte. Les parties suivent une numérotation simple : 1., 1.1., 1.1.1., etc. De même, les articles ne doivent pas comporter de note de bas de page sauf exception. Dans ce dernier cas, il est demandé aux auteurs de ne pas dépasser plus de deux notes de bas de page par page.

- Titre : Times 16 en gras
- Nom de l'auteur : Times 14 en gras
- Résumé et Abstract : en gras en 16, puis contenu en Times 12
- Introduction : Times 14 en gras
- Titre 1. : Times 14 en gras
- Titres 1.1. : Times 12 en gras
- Titres 1.1.1. : Times 12 en italique
- Texte courant : Times 12
- Conclusion : Times 14 en gras
- Bibliographie : Times 14 en gras, puis contenu en Times 12, suivant le modèle suivant :

▫ **Ouvrage** : NOM DE L'AUTEUR et initiale du prénom. (date de publication), *Titre de l'ouvrage*, Editeur, Lieu d'édition.

Par exemple : FAYOLLE A. (2017), *Entrepreneuriat, Apprendre à entreprendre*, 3<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris.

▫ **Article** : NOM DE L'AUTEUR et initiale du prénom. (date de publication), « Titre de l'article », *Titre de la revue*, vol. x, no x, p. x-y.

Par exemple :

GERMAIN O. & TASKIN L. (2017), « Être formé pour... et par la recherche », *Revue Internationale de PME*, vol. 30, n° 2, p. 7-16.

PEREIRA B. & FAYOLLE A. (2013), « Confiance ou défiance, le paradoxe de l'auto-entrepreneuriat », *Revue Française de Gestion*, vol. 39, no. 231, p.35-54.

Les titres, intertitres, « chapeaux » et textes en exergue sont de la responsabilité de la rédaction de la revue qui se réserve le droit de modifier ceux qui sont proposés par l'auteur.

Les projets d'articles non conformes seront refusés.

**Procédure de soumission en ligne :**

Les auteurs qui soumettent leurs articles doivent les envoyer uniquement dans un format *Microsoft Word*©. Deux versions sont exigées. La première contient, sur la première page, le nom des auteurs, leurs titres, son appartenance institutionnelle, son e-mail, le titre de la contribution et les résumés (français et anglais). Quant à la seconde version, elle doit permettre d'assurer une soumission à l'aveugle auprès d'au moins deux membres du comité scientifique. Les auteurs supprimeront donc toutes références ou indications permettant de les identifier dans l'article soumis. Les auteurs intituleront le document Word « version anonymisée ».

L'article doit également être adressé au rédacteur-en-chef : [brigitte.pereira@wanadoo.fr](mailto:brigitte.pereira@wanadoo.fr) et [bpereira@em-normandie.fr](mailto:bpereira@em-normandie.fr).

L'article soumis doit être accompagné de l'attestation d'exclusivité ainsi que la cession des droits d'auteur, documents téléchargeables sur ce site dans la rubrique. Tout article soumis par un auteur entraîne automatiquement son accord pour que son texte puisse être publié en cas d'acceptation.

L'auteur s'engage à ne soumettre son article à aucune autre revue scientifique le temps que l'évaluation par la RIDO soit faite.