

COMMENT ÉVALUER LES RAPPORTS DE DÉVELOPPEMENT DURABLE ?

[Jacques Igalens](#)

Lavoisier | « [Revue française de gestion](#) »

2004/5 n° 152 | pages 151 à 166

ISSN 0338-4551

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2004-5-page-151.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Lavoisier.

© Lavoisier. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.



Comment **évaluer** les rapports de développement durable ?

L'article 116 de la loi NRE a obligé les sociétés cotées à intégrer des informations sociales et environnementales dans leur rapport de gestion. Au-delà de cette obligation, de nombreuses sociétés publient des rapports de développement durable. L'évaluation de ces rapports par un tiers, expert et indépendant, est susceptible d'accroître leur crédibilité. Les différentes normes actuelles de vérification des rapports sont analysées et critiquées. De nombreuses questions restent cependant sans réponse concernant les méthodes d'évaluations, les prestataires de l'engagement d'assurance et la réputation des entreprises dans le domaine du développement durable. Plusieurs pistes de réflexion sont proposées pour répondre à ces questions.

Les sociétés françaises avaient pris du retard comparativement aux sociétés anglo-saxonnes dans la publication de rapports de développement durable. Avec l'article 116 de la loi NRE de mai 2001 (loi sur les nouvelles régulations économiques) et son décret d'application de février 2002, ce retard est comblé puisqu'il impose aux neuf cents sociétés cotées sur un marché financier français de fournir des informations sociales et environnementales sur des sujets précis¹. Ces informations doivent être incluses dans le rapport de gestion annuel. 2002 fut la première année d'application et de nombreux observateurs se sont penchés sur les rapports 2003 pour étudier comment les entreprises avaient rempli cette nouvelle obligation.

Une dizaine d'entre eux a rendu publiques leurs conclusions, d'autres (notamment des banques) ont préféré les conserver pour elles-mêmes. Le Medef a réalisé avec PricewaterhouseCoopers une étude concernant 36 des 40 entreprises du CAC sur la conformité, la vérification et la transparence des informations (Medef/PwC, 2003).

Utopies, cabinet de conseil en développement durable, à partir de 150 rapports (SBF 120 plus entreprises publiques, plus grands groupes non cotés), s'est efforcé

1. Contrairement à une idée répandue, la France n'est en Europe ni la première ni la seule à avoir rendu un tel rapport obligatoire : la Norvège, le Danemark, les Pays-Bas ont des législations d'esprit semblable.

d'analyser la façon dont les enjeux sectoriels sont couverts (Utopies, 2003). KPMG s'en est tenu aux entreprises du CAC 40 (KPMG, 2003). Novethic, filiale de la Caisse des dépôts, a consacré un numéro spécial de la « lettre de l'économie responsable » à l'analyse du reporting social et environnemental du CAC 40 (Novethic, 2003). Terra Nova avait déjà étudié les rapports volontaires de 67 entreprises du SBF 120 en 2002 (sur l'exercice 2001) et ceci lui a permis d'enregistrer de véritables progrès depuis l'apparition de la contrainte légale (Terra Nova, 2002, 2003). D'autres associations (CFIE²), des banques ont également produit leurs études, le plus souvent sur le CAC 40 et parfois sur le SBF 120. Un constat s'impose à la lecture de ces études. Unaniment, elles considèrent que les entreprises n'ont pas satisfait aux exigences du décret d'application de l'article 116 de la loi NRE. Pour KPMG, 40 % seulement des entreprises étudiées ont communiqué de manière satisfaisante sur les critères sociaux et 25 % sur les aspects environnementaux. Alpha qui ne prend en compte que la dimension sociale considère que les entreprises du SBF « disposent d'un indice de qualité inférieure à 20 % ». Encore faut-il souligner que ces résultats sont très flatteurs car ils ne concernent que les sociétés les plus importantes. Sur les neufs cents concernées plus de la moitié n'ont rien publié et, étonnamment, leurs commissaires aux comptes n'ont pas émis de remarque. Certains proposent des justifications, parmi celles-ci la plus souvent avancée consiste à

expliquer que les entreprises n'ont pas eu le temps de satisfaire à toutes les exigences et, pour beaucoup, la production 2004 devrait dépasser en qualité la production 2003. PricewaterhouseCoopers avance une raison plus technique: la loi n'a pas été très logique³ en fixant comme périmètre la seule société cotée alors que le gros des effectifs et éventuellement des nuisances environnementales se trouve dans les filiales.

Ainsi, beaucoup de dirigeants de grandes entreprises ont choisi d'obéir à l'esprit de la loi plutôt qu'à sa lettre en rendant compte sur un périmètre plus large (c'est-à-dire en consolidant les filiales) quitte à s'exonérer de renseigner toutes les rubriques obligatoires.

Quelles que soient les explications, l'article 116 de la loi NRE a tout de même amené de nombreuses sociétés (environ la moitié du SBF 120) à publier des informations nouvelles.

Quelle crédibilité peut-on accorder à ces informations ? Qui doit les vérifier ? Comment ce travail peut-il être envisagé ? Voici les questions qui se posent et auxquelles nous allons tenter de répondre en trois temps. D'abord nous évoquerons le concept de mission de vérification qui semble s'imposer progressivement dans le domaine de l'évaluation des données non financières émises par les entreprises. En l'absence de norme professionnelle française, nous présenterons deux normes d'origine anglo-saxonne sur ce sujet, enfin, nous évoquerons les problèmes théoriques et pratiques demeurés sans

2. Centre français d'informations sur les entreprises, association de type 1901.

3. Une évaluation de l'application de la loi a été confiée à trois cabinets: ORSE (Observatoire sur la responsabilité sociale de l'entreprise), OREE (Association environnementale) et EPE (Association française des entreprises pour l'environnement).

réponse à ce jour en effectuant quelques propositions.

1. La mission de vérification

Dans le contexte des auditeurs spécialisés, la mission de vérification doit conduire à un niveau d'assurance qui s'appuie sur des principes spécifiés pour formuler un jugement sur la qualité d'un « dire » émanant d'une entreprise. Elle peut être décrite comme la part de confiance ou de certitude qu'un professionnel indépendant fournit aux parties intéressées par ce dire.

L'assurance peut être caractérisée par son étendue et son niveau ; un engagement d'assurance est constitué de cinq éléments : un sujet, des principes ou des critères appropriés, trois parties, un processus d'engagement et un avis.

– Le *sujet* est ici le développement durable mais il peut être limité à l'une de ses composantes, l'environnement, le social ; il peut également apparaître sous d'autres dénominations telles que la responsabilité sociale, le commerce équitable. Certaines entreprises, Danone en France, utilisent une démarche personnelle et donnent à leur rapport le nom de cette démarche (Danone Way).

– Les *principes* ou *critères appropriés* n'existent pas encore, ou du moins ceux qui existent ne sont pas universellement reconnus et appliqués.

Il est intéressant de relever ce que les experts comptables écrivaient, il y a peu, concernant le rapport environnemental :

« Certains estiment que l'absence actuelle de normes et l'évolution rapide des connaissances scientifiques en matière d'environnement enlèvent toute véritable valeur aux opinions exprimées par des tierces parties » (Ordre des experts-comptables, 1996).

Précisons que ce jugement se rapportait à l'absence de norme de présentation du rapport, sachant qu'il existait déjà en 1996 la norme ISO 14001 et le système de management européen environnemental EMAS.

Depuis cette époque, une initiative privée fait couler beaucoup d'encre : la GRI ou Global Reporting Initiative dont les lignes directrices pour un *reporting* en matière de développement durable ont été récemment traduites en français dans leur version 2002. « La GRI reconnaît que les procédures de contrôle indépendant des rapports de développement durable en sont encore, à l'image du *reporting* lui-même, à un stade préliminaire. Par exemple, il n'existe aucun consensus universel concernant les indicateurs de performance sociale ou les méthodes de contrôle appropriées. » (GRI, 2003).

Bien sûr, on peut considérer que la loi NRE fournit un référentiel pour porter un jugement sur la conformité des rapports au vu des exigences du décret, ce qu'ont fait les organismes cités en introduction. Cependant, les rubriques réglementaires ne peuvent tenir lieu, à elles seules, de référentiel suffisant pour porter un jugement sur la qualité de l'information publiée et encore moins sur la qualité des choix, des processus de déploiement ou des résultats obtenus par les entreprises dans les domaines sociaux et environnementaux.

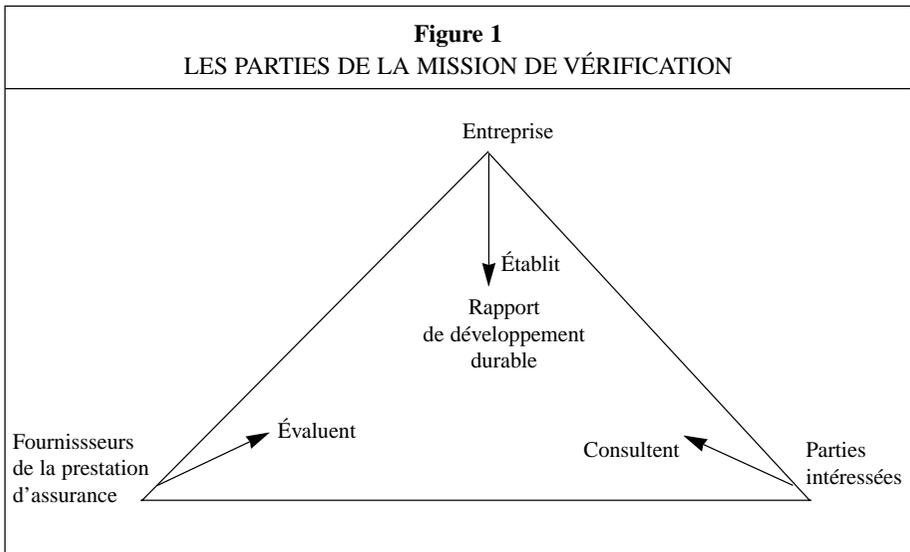
Les *trois parties* concernées par la mission de vérification sont l'entreprise, le fournisseur de la prestation d'assurance (l'attestataire) et les parties intéressées. L'entreprise établit le rapport et demeure responsable de son dire. En d'autres termes, c'est elle qui doit rendre compte des conséquences qui pourraient résulter d'erreurs ou d'omissions. Le fournisseur de la prestation d'assurance

doit être compétent sur le sujet et indépendant des deux autres parties. Chacun de ces deux adjectifs pose problème car, dans le cas français, les commissaires aux comptes possèdent le monopole légal de contrôle et d'émission d'un avis sur la qualité des informations contenues dans le rapport de gestion. Concernant les dimensions sociale et environnementale, leur formation actuelle assure-t-elle leur compétence? Concernant l'indépendance le problème est susceptible d'apparaître non dans le rapport dit NRE mais dans les rapports volontaires que la plupart des entreprises multinationales publient sur le même sujet. De nombreuses ONG sont sollicitées pour donner leur opinion sur le contenu de ces rapports; offrent-elles toujours les garanties d'indépendance souhaitables?⁴ (Igalens, 2003). Les parties intéressées par le rapport, ou plus exacte-

ment par les sujets traités dans le rapport, sont nombreuses, certaines sont traditionnelles (les actionnaires, les clients, les salariés), d'autres nouvelles (les ONG, les sous-traitants et fournisseurs, les riverains des sites industriels, les pouvoirs publics, les territoires, etc.).

L'objectif de la mission de vérification consiste pour le prestataire à évaluer un sujet (une performance, des objectifs, des informations) qui est sous la responsabilité d'une autre partie.

– Le *processus de vérification* repose sur une méthodologie systématique appuyée sur des connaissances et des compétences spécialisées pour trouver et rassembler des preuves, effectuer des contrôles, évaluer des méthodes de travail (notamment des méthodes de *reporting*) afin de justifier pleinement l'avis conclusif.



4. La CGT propose que l'évaluation soit réalisée par un organisme public pour assurer son indépendance.

– *L’avis ou rapport d’assurance* constitue la conclusion du travail du prestataire et il doit être rédigé de façon claire et compréhensible non seulement pour l’entreprise qui l’a sollicité mais surtout pour les parties intéressées auxquelles il est plus particulièrement destiné.

Le périmètre ou l’ampleur de la mission de vérification peut varier selon deux dimensions : le type de domaine pris en compte et le niveau de consolidation.

Sur le premier point, le *nombre ou type de domaines* susceptible d’être évalués est sans limite. On pense naturellement aux données contenues dans les rapports qu’il s’agisse d’informations historiques ou prévisionnelles, statistiques, d’indicateurs de performance ou de mesures de type compteur (« consommations de ressources en eau, matières premières, énergie », c’est la première rubrique de l’information environnementale exigée par le décret de l’article 116). On peut également faire porter une mission de vérification sur les systèmes et les processus. On doit ici évoquer l’article 117 de « la loi de sécurité financière et pour l’initiative économique » qui prévoit, pour les sociétés anonymes : « le président du conseil d’administration rend compte dans un rapport des conditions de préparation et d’organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place. »

Ainsi, les procédures de contrôle interne liées au développement durable devraient être, en priorité, incluses dans le champ de l’engagement d’assurance.

À ce sujet, il est paradoxal de constater que si le commissaire aux comptes doit examiner les informations liées au développement durable contenues dans le rapport annuel, il doit aussi faire un rapport

sur le rapport évoqué précédemment « pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l’élaboration et au traitement de l’information comptable et financière » dans lequel les informations liées au développement durable ne sont pas concernées. On peut toutefois imaginer que les éléments contenus dans le rapport du président n’ayant pas trait aux informations comptable et financière seront soumis aux obligations de revue par le commissaire aux comptes des informations mises à la disposition des actionnaires. Mais on peut également se demander si la restriction du législateur de la loi sur la sécurité financière n’est pas due au problème de compétence soulevé précédemment... Enfin, le cabinet d’audit PricewaterhouseCoopers évoque souvent la notion d’attitude dans les domaines susceptibles de faire l’objet d’engagement d’assurance : la politique d’entreprise, les programmes d’actions mais aussi l’attitude des dirigeants peut être concernée. On citera à l’appui de cette particularité l’avis externe sur la démarche de Danone Way signée par ce cabinet en février 2003 :

« Nous avons procédé à une revue de la démarche visant à se prononcer sur :

- le déploiement de cette démarche,
- l’*implication* du groupe dans le suivi de cette démarche,
- la qualité de la mise en œuvre de la démarche.... » (Danone, 2003).

Sur le second point, le *niveau de consolidation*, la loi NRE a permis de mesurer l’ampleur du problème. Concernant les informations sociales, les observateurs ont pu mettre en évidence le fait que 80 % des informations demandées étaient déjà contenues dans le bilan social de l’entreprise (Igalens et Joras, 2002).

Pour l'essentiel, les 20 % restant concernent l'application des principes de base de l'OIT, les causes (éventuelles) des difficultés de recrutement et l'impact des variations d'activités sur les territoires et chez les sous-traitants. On aurait donc pu s'attendre à ce que les rubriques du volet social soient bien renseignées, or l'étude Alpha a montré qu'il n'en était rien notamment à cause de problèmes de consolidation.

Le bilan social ne concerne que l'entreprise française et chacun de ses établissements de plus de trois cents salariés ; la consolidation des filiales étrangères a posé un problème notamment du fait de l'inadaptation de certains indicateurs ou des différences de mode de calcul. Le CDD est une spécialité française, le calcul des taux d'accident du travail n'est pas le même en France et aux États-Unis, etc.

Comme on peut le voir sur la figure 2 le niveau d'assurance joue un grand rôle dans le prix de revient de la mission de vérification.

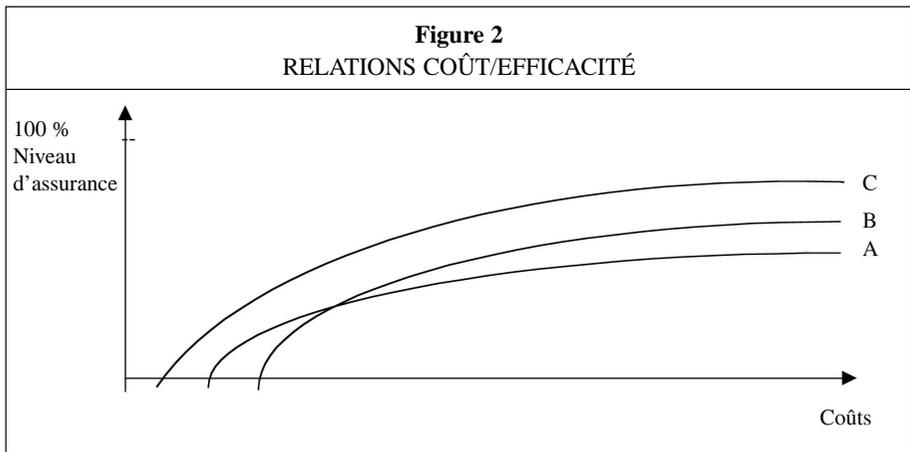
Si l'on prend trois niveaux d'assurance, faible, modéré ou élevé, on peut obtenir un

niveau d'assurance faible soit avec un faible niveau d'investigations portant sur un grand nombre d'entités, soit à l'inverse avec un niveau élevé d'investigations portant sur peu d'entités et donc susceptible de poser des problèmes de consolidation. Le niveau d'assurance modéré serait constitué par un haut niveau d'investigation portant sur un nombre assez grand d'entités (30 à 70 %) et un niveau d'assurance élevé conjugueraient un niveau élevé d'investigations et de données vérifiées. Comme le montre la figure 2, le niveau d'assurance de 100 % est inaccessible pour des problèmes de coûts mais selon le budget alloué toutes les procédures de vérification ne sont pas équivalentes (A ou B selon les cas).

Voici deux exemples d'avis d'expression d'un niveau d'assurance par le Cabinet Ernst and Young :

Assurance *raisonnable*

« Compte tenu des travaux réalisés depuis... sur... des sites du groupe nous estimons que nos contrôles sur les données identifiées fournissent une base raisonnable



à la conclusion suivante [...]. Les données ont été étudiées dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel de *reporting* ». (Renault 2002)

Assurance modérée

« Notre intervention ne comprend pas tous les contrôles propres à une intervention conduisant à une assurance de niveau plus élevé mais permettent néanmoins d'obtenir une assurance modérée que les données identifiées ne comportent pas d'anomalie significative » Mais dans le cas des AGF, l'avis du même cabinet est ainsi rédigé: « Ces travaux n'avaient pas pour objet et donc ne nous permettent pas de formuler une conclusion exprimant une assurance modérée ou raisonnable au titre de l'exercice 2002 des procédures, ni *a fortiori* sur l'exactitude et l'exhaustivité des données et informations publiées. » (Suez, 2002, Védia, 2002, Gaz de France, 2002).

En conclusion, la mission de vérification pose le vieux débat entre « des formes publiques et supposées répliquables de connaissances et des cultures locales et artisanales émanant d'expert contextualisé » (Power, 1996). On sait que les cabinets d'audit cherchent constamment à équilibrer ce qui relève de procédures quasi-routinières et ce qui mobilise un savoir d'expert (actuaire, ingénieur, etc.). « Les questions de rentabilité et de qualité des missions sont au centre de cet équilibre » (Igalens, 2004).

2. Les normes actuelles

Au début de l'année 2004 plusieurs méthodes d'évaluation des rapports de développement durable existent, on notera par exemple celle de la société

SustainAbility (*Sustainability reporting assessment methodology*) ou encore, en France, celle de centrale-éthique basée sur l'appréciation directe du rapport par les parties prenantes⁵.

SustainAbility propose, pour chaque thème une note comprise entre 0 et 4. La note 0 correspond à l'absence d'information, 1 à la reconnaissance du thème, 2 signifie que l'entreprise « prend le thème en compte sérieusement » et cherche à présenter une information systématique, 3 ajoute une dimension relative à la qualité du périmètre de consolidation et la note 4 est réservée aux informations « intégrées » c'est-à-dire reliées à des problématiques générales du secteur d'activité ou d'améliorations. On voit, à ce simple énoncé, la difficulté de prendre en compte plusieurs dimensions dans une même note: la qualité de l'information, son exhaustivité, etc. Sous d'autres formes, ce problème se retrouve dans les normes.

La norme la plus ancienne ISAE 100 est issue des travaux de l'IFAC, l'association internationale des comptables qui revendique 2,5 millions d'adhérents. Elle résulte de travaux qui ont débuté en 1997 pour faire face à une demande importante de « crédibilisation » de l'information publiée à la fois dans le secteur public et le secteur privé. Assez rapidement un consensus s'est dégagé pour la rédaction de la norme concernant l'engagement d'assurance de niveau élevé. En revanche, début 2004, les niveaux inférieurs notamment le niveau « modéré », n'étaient toujours pas publiés. La raison tient à la difficulté de trancher la question de l'interaction entre variables déjà signalée: faut-il, pour un niveau (ou une note) intermédiaire examiner superfi-

5. On peut trouver ces méthodes sur les sites suivants: sustainability.com et centrale-ethique.net

ciellement tous les domaines (ou toutes les entités) ou bien examiner à fond peu de domaines (ou d'entités). Une autre voie a été explorée qui consistait à fixer le niveau en fonction du volume de travail (donc de coût).

Mais, on le voit bien sûr la figure 2 pour un niveau de coût, le niveau d'assurance peut grandement varier selon que l'on se trouve sur A, B ou C. Le niveau élevé défini par ISAE 100 est très marqué par les origines comptables du document un peu comme si l'effort des rédacteurs avait consisté à créer un environnement susceptible de rendre « auditable » n'importe quel sujet.

Sans entrer dans le détail, on remarque de grandes similitudes avec la démarche de l'audit. Une place importante est faite à la compréhension des objectifs et de l'étendue de la mission, ici appelée « engagement » ; l'ordre de mission de l'auditeur se transforme en lettre d'engagement. De même, l'indépendance et la dimension éthique sont présentes, le prestataire devant appliquer le code d'éthique des comptables.

En revanche, et là le bât blesse, l'obligation de compétence est ainsi rédigée « le prestataire devra s'assurer que ceux qui réaliseront la mission de vérification collectivement l'expertise professionnelle nécessaire ». On comprend qu'il soit impossible à quiconque d'être compétent sur tous les sujets mais comparativement aux autres exigences de la norme, celle-ci apparaît très floue. Pour s'en tenir au développement durable on peut se demander si le plus souvent l'expertise n'est pas dans l'entreprise plutôt qu'à l'extérieur. Dans des domaines environnementaux très techniques un professionnel de la comptabilité est-il en mesure de s'adjoindre l'expert capable d'évaluer un

dire en provenance d'un expert de l'entreprise ?

Pour le reste, la norme prévoit que le prestataire doit planifier sa mission, doit mettre en place un contrôle qualité en accord avec les normes de la fédération internationale des comptables et conduire son travail avec une attitude empreinte de scepticisme. Contrairement au vocabulaire de l'audit, la notion de référentiel n'est pas citée mais la norme lui préfère celle de critères. Ceux-ci peuvent être définis par des obligations légales ou des pratiques reconnues, ils peuvent être spécifiques à la mission et, dans ce cas, ils peuvent être établis avec l'entreprise ou avec les parties intéressées. Il est intéressant de remarquer que la norme prévoit que telle partie peut demander que tel critère soit ajouté pour ses propres besoins. La norme fournit des critères d'appréciation de critères, ils sont au nombre de cinq : pertinence, fiabilité, neutralité, intelligibilité et exhaustivité.

Leur définition n'est pas adaptée à un aspect essentiel du développement durable qui consiste à rendre compte des enjeux notamment environnementaux liés aux activités de l'entreprise.

Le critère de « pertinence » est défini comme devant contribuer à atteindre les objectifs d'engagement qui eux-mêmes renvoient *in fine* à la crédibilité des informations. Mais on peut imaginer, par exemple, qu'une banque donne des informations très crédibles sur sa consommation d'eau ou sur les pollutions qu'elle génère. Ces indicateurs (qui sont des compteurs) sont-ils pertinents au vu de son activité ?

La norme vise à transformer le comptable en chef d'orchestre, il n'est pas celui qui réalise le travail mais celui qui contracte, qui légitime, qui engage sa signature et

concrètement qui pilote une équipe d'experts qui eux font le travail. Ce rôle avait déjà été décrit par l'école critique anglaise de la comptabilité réunie autour de la revue *Accounting, Organizations and Society*, notamment Dezalay (1995) et Power (1997). Le problème qu'ils soulèvent est que l'appel à la multidisciplinarité tend à considérer chacune des disciplines comme discrète et réductible à une échelle de mesure construite selon des critères (ou des metacritères) communs. L'expertise technique passe alors au second plan par rapport à l'expertise sur le choix de critères, la construction d'échelles (cf. *SustainAbility*), la construction de plans d'échantillonnage, la rédaction de « papiers intermédiaires » (*working papers*) et bien sûr la rédaction de l'avis conclusif. Ainsi se crée une expertise nouvelle dans un domaine nouveau, la vérification du rapport de développement durable. L'un des acteurs français majeur propose même le passage du commissariat aux comptes au « commissariat à l'information » pour évoquer cette nouvelle expertise⁶.

La seconde norme disponible est anglaise, AA 1000 Assurance Standard. Elle présente l'avantage sur la précédente d'avoir été conçue spécifiquement pour évaluer la qualité et la crédibilité des rapports de développement durable. Ces caractéristiques principales sont les suivantes :

- elle prend en compte la notion de performance dans le domaine du développement durable, ce qui veut dire qu'elle couvre le problème de la compréhension des enjeux

et donc de la pertinence des indicateurs ;

- elle confère une grande importance aux attentes et aux besoins des parties intéressées en particulier elle s'attache à évaluer la sensibilité de l'entreprise aux pressions des parties intéressées ainsi que sa capacité de réponse ;

- elle fournit une dimension prospective (alors qu'ISAE 100 n'était que rétrospective) sur la capacité de l'entreprise à se fixer des objectifs et mettre en œuvre des politiques, à anticiper sur des contraintes futures dans le domaine de la responsabilité sociale. Cette caractéristique rappelle directement ce que les auteurs et praticiens de l'audit social appellent le troisième niveau de l'audit : audit de direction (Peretti et Vachette, 1985), audit stratégique (Igalens et Couret, 1988) c'est-à-dire l'aptitude de l'entreprise à anticiper sur des défis à venir. Sans être aussi précise que les exigences des normes qualité (ISO, 9001), ou environnementale (ISO, 14001) concernant le système de management, cette caractéristique anticipe sur ce qui pourrait devenir un système de gestion du développement durable⁷ ;

- elle est compatible avec les principes directeurs de la GRI ;

- elle s'appuie essentiellement sur trois principes : matérialité, complétude et réactivité.

Des trois le principe de *matérialité* est le plus original. Il exige du prestataire qu'il se prononce sur l'information contenue dans le rapport eu égard aux exigences des parties intéressées et de manière telle qu'elles puissent se forger une opinion et éventuel-

6. T. Raes, commissaire aux comptes, ayant signé de nombreux avis sur les rapports environnementaux et de développement durable, associé de PricewaterhouseCoopers.

7. Le COPOLCO, organisme représentant les consommateurs au sein de l'ISO, s'est prononcé favorablement pour la rédaction d'une norme à ce sujet. L'AFNOR y travaille aussi.

lement agir. Ce principe n'est pas sans rappeler le premier des concepts des normes comptables américaines qui spécifie que les investisseurs et créanciers sont les utilisateurs privilégiés de l'information financière et que celle-ci a vocation à leur permettre de prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entreprise. Dans le domaine de la responsabilité sociale, la transposition de ce principe supposerait non seulement qu'on ait identifié les parties intéressées mais surtout qu'on ait relié les parties du rapport qui les concernent et qui sont susceptibles d'influencer leur comportement. Pour citer l'exemple célèbre de Nike on sait que le procès intenté à cette entreprise sur le problème du respect des principes de l'OIT par certains de ses sous-traitants ne l'a pas été, comme on aurait pu l'imaginer, par un syndicat ou des salariés lésés mais par un consommateur qui s'estimait trompé sur la qualité « sociale » de la marchandise. Ainsi, la matérialité n'est pas toujours là où on croit ;

Le principe de *complétude* exige que le prestataire évalue dans quelle mesure l'entreprise est capable d'identifier et de comprendre les aspects matériels (au sens du principe précédent) de sa performance. Ce principe permet, par exemple, d'évaluer si une entreprise a raison de limiter le contenu de son rapport à ses propres activités ou si elle devrait les étendre en amont ou en aval de façon que les parties intéressées aient à leur disposition une information complète sur une filière, un produit, un service. L'exemple ici, le plus adéquat est celui du transport (par exemple pétrolier) qui, même s'il est juridiquement sous-traité demeure pour les parties intéressées sous la responsabilité de l'entreprise en matière de responsabilité sociale ;

Le principe de *réactivité* impose, quant à lui, que le prestataire évalue la capacité de l'entreprise à avoir la bonne réaction face aux attentes des parties intéressées et à en rendre compte dans le rapport. Ce principe n'oblige pas l'entreprise à dire « oui » à toutes les demandes. Les syndicats sont une partie intéressée et il ne s'agit pas de donner satisfaction à toutes leurs revendications. Il s'agit de prouver que l'entreprise a la capacité de les interroger, de les écouter et de formuler une réponse par rapport à leurs demandes. Cet exemple pourrait être résumé par « le dialogue social ». Pour la France, il n'est pas interdit de penser que les obligations légales permettent de l'assurer, même imparfaitement. En revanche, on sait les difficultés qui ont présidé à l'établissement de ce dialogue social au niveau européen. La supériorité de la norme AA 1000 Assurance Standard consiste à être adossée à une norme substantive et procédurale qui contient les exigences en matière de responsabilité sociale, la norme AA 1000. De même, elle apparaît plus claire concernant les exigences de compétence car « elle fait porter le jugement (de compétence) par le prestataire et l'entreprise conjointement » et qu'elle demande des « preuves de compétence » en termes de qualification professionnelle, d'expérience dans le domaine de la vérification et d'expertise dans les domaines couverts par le rapport.

Les premiers utilisateurs de cette norme (BP, British American Tobacco, British Telecom, Novo Nordisk, Camelot, Novozymes) s'en déclarent satisfaits, ainsi qu'ils l'ont déclaré à l'issue d'une consultation organisée par l'entreprise Novo Nordisk. Cette consultation a fait ressortir l'importance de la compétence du prestataire non

seulement concernant le process d'assurance mais également « la connaissance de l'activité en termes de développement durable, en particulier pour définir la matérialité ». Un dirigeant a déclaré: « Le problème n'est pas le coût. Si nous avons payé plus cela n'aurait rien changé quant à la qualité de l'assurance. Le problème c'est la compétence et le niveau de familiarité des prestataires avec la complexité des enjeux. » (Institute of social and ethical accountability, 2003).

Les cabinets attestataires de vérification qui utilisent cette norme sont obligés de sortir de l'attitude traditionnelle qui consiste à ne pas interférer avec les activités du client, ils doivent prendre une connaissance directe des attentes des parties intéressées. Ils doivent, par exemple, participer aux réunions qui les rassemblent. Ainsi, ils se font une idée personnelle (et non biaisée par le client) de leurs attentes et ils peuvent ensuite porter un jugement sur la qualité des réponses et des outils de mesure mis en place dans l'entreprise.

En conclusion, on peut aisément comprendre la différence entre une norme d'origine comptable, ISAE 100, dont la prétention universelle limite la portée dans le domaine du développement durable et une norme, AA 1000 Assurance Standard, à l'évidence mieux adaptée mais dont l'esprit général est très orienté (comme la norme AA 1000 elle-même) sur la gestion des parties intéressées. Dans cette compétition des normes, la France a pris du retard. Une norme devrait paraître en 2004, répondra-t-elle aux questions qui, à ce jour, restent irrésolues ?

3. Les questions sans réponse

Une étude menée auprès de 800 dirigeants dans sept pays⁸ a montré que la réputation de l'entreprise figure comme la priorité des directions générales. La réputation est perçue comme ayant un impact direct sur les ventes, sur le recrutement de collaborateurs de talent, sur la conclusion de partenariat, etc. De plus en plus de conseils d'administration exigent que la réputation auprès des parties intéressées soit régulièrement mesurée et intègrent les résultats de cette mesure au calcul des bonus des dirigeants (Pharoah, 2003).

Le forum économique mondial a montré que globalement cette réputation n'était pas bonne, lors de l'une de ses dernières tenues des dizaines de P-DG (pour la France on relève entre autres les noms de L. Schweitzer, B. Collomb, F. Roussely) ont signé un document qui comporte trois priorités: l'engagement de leurs sociétés respectives à devenir des *globaux corporate citizens*, celui de reconnaître et nouer des relations avec les parties intéressées, et enfin, de demeurer responsables personnellement de cette *corporate citizenship* (www.weforum.org).

Dans ce contexte, le rôle des informations publiées au niveau *corporate* est crucial. Le rapport de développement durable, par nature, va se trouver de plus en plus au point de convergence des regards. Le rapport de développement durable doit être crédible, il peut devenir le socle de la relation de confiance et de la réputation de l'entreprise. Pour cela, sa première qualité doit être la transparence de son élaboration et la seconde, la qualité de sa vérification.

8. État-Unis, Canada, Allemagne, Italie, Belgique, Pays-Bas, Royaume-Uni.

« La transparence est le principe suprême placé au cœur de la responsabilité » (GRI, 2003). Elle requiert que, indépendamment du format et du contenu des rapports, les parties intéressées soient pleinement informées des processus, procédures et hypothèses intervenant dans les informations communiquées. La nature de la relation avec les parties prenantes fait partie des sujets sur lesquels la transparence doit beaucoup progresser : qui sont-elles, comment sont-elles consultées, quels sont leurs intérêts réels ? Le *co-branding* qui consiste à faire figurer le logo d'une ONG dans un rapport de développement durable ne suffit pas à répondre à ces questions (Igalens, 2003).

La qualité de la vérification suppose en premier lieu un partage des rôles entre les différents intervenants.

En France, les commissaires aux comptes sont, dans une certaine mesure, les vérificateurs des informations contenues dans le rapport de gestion, donc des informations relatives à l'article 116 de la loi NRE.

Ces informations sont notoirement insuffisantes pour remplir les objectifs évoqués plus haut : elles sont rétrospectives alors qu'un rapport de développement durable doit procéder d'une approche dynamique et stratégique, elles n'intègrent pas le point de vue des parties intéressées, etc.

Il convient donc de publier en plus des informations contenues dans le rapport de gestion, un rapport de développement durable et aucun monopole légal n'existe quant à sa vérification. Les grands cabinets

d'audit présentent des atouts incontestables : leur réseau international, la qualité et la notoriété de leur signature, leur compétence et leur expérience dans les démarches d'audit ainsi que l'existence d'une responsabilité professionnelle susceptible d'être mobilisée. Ces atouts peuvent parfois présenter des limites. Ainsi, la concentration de ces cabinets est telle qu'il semble difficile pour une multinationale de trouver un grand cabinet qui ne soit pas aussi le consultant de l'une ou l'autre de ces filiales même si de récentes mesures législatives ont abouti à séparer les activités d'audit et de conseil. Le risque est celui de la perte d'indépendance si le bureau de Paris doit vérifier les données ou les *process* de la filiale de Tokyo elle-même conseillée sur ce sujet par le même réseau. Ce risque est d'autant plus grand que, s'agissant de matière spécialisée, ces réseaux ne disposent pas d'un nombre d'experts aussi important que, par exemple, dans le domaine financier.

Concernant la responsabilité de l'attestataire d'assurance sur ces sujets, elle est aujourd'hui plus morale que pénale mais elle est susceptible d'évoluer. Concernant la compétence de ces cabinets le risque, très net avec la norme ISAE 100, demeure celui de considérer que les démarches comptables s'appliquent à tous les domaines⁹.

Aujourd'hui, les bonnes pratiques de contrôle ne sont pas uniquement celles de l'audit financier. La notion de « sens » est construite depuis si longtemps dans la matière financière qu'elle peut être considérée comme une « donnée ». Ce « sens »

8. Pour illustrer ce propos, l'un des cabinets ayant examiné un grand nombre de rapport RSE selon les principes d'engagement d'assurance dresse le pourcentage suivant des écarts rencontrés : 33 % de mauvaise interprétation des instructions du référentiel, 23 % d'erreurs de saisie, 21 % d'erreurs de calcul, etc. Lorsqu'on ne dispose que d'un marteau en guise d'outil, tous les problèmes ressemblent à des clous.

repose sur l'existence d'un groupe organisé (les actionnaires) aux attentes sinon homogènes du moins convergentes, sur une unité de mesure commune (l'euro, le dollar), sur des principes sinon universels du moins largement connus (les principes comptables) ayant donné naissance à des outils d'enregistrement fiables (la comptabilité).

Lorsqu'on sait pour qui on effectue le contrôle (les actionnaires), ce qu'ils attendent, comment s'expriment et se mesurent leurs attentes (les résultats) et que l'on dispose des moyens de consolider les activités dans une unité commune, le contrôle n'est ni simple, ni gratuit, mais il est conceptuellement constructible.

Dans le cas du développement durable, l'attestataire de l'engagement d'assurance se trouve face à des groupes souvent mal identifiés, aux attentes souvent contradictoires et aux principes parfois opposés. Il n'a pas d'unité de mesure commune (c'est au fond sur ce problème que butent les niveaux modérés de la norme ISAE) et, enfin, il n'a pas d'outils de consolidation.

Le « sens » de l'information environnementale, sociale ou citoyenne, doit être construit dans chaque entreprise. Dans ces conditions, on peut se demander s'il est sérieusement envisageable d'émettre un avis d'engagement d'assurance. En revanche, plusieurs pistes sont d'ores et déjà explorées par les entreprises.

La première consiste à bâtir des procédures de contrôle interne sur ces sujets de façon à pouvoir disposer, au niveau *corporate*, d'informations de qualité. Ici le problème de l'unité de mesure ne se pose pas car chaque procédure est construite dans l'unité appropriée : effectif, litres d'effluent, mètre cube de gaz carbonique, etc. La voie du contrôle externe qui pourra se dessiner lorsque ces

procédures seront opérationnelles est celle d'un contrôle de second niveau : une appréciation du contrôle interne conduisant à l'identification des points faibles, sources d'erreur potentielles.

La seconde consiste, pour l'entreprise, à prendre des engagements publics : après concertation avec ses parties prenantes, elle s'engage à atteindre des objectifs chiffrés sur une période déterminée et éventuellement elle précise les instruments de mesure.

Ces engagements sont publics, les parties intéressées en ont connaissance et se forment une opinion personnelle sur leur nature. La voie du contrôle externe est alors simplifiée, elle consiste à vérifier que l'entreprise tient ses engagements et à mesurer les écarts. Cette voie n'est pas sans rappeler l'engagement mondial du protocole de Kyoto dont on sait qu'il va donner lieu à des mesures des émissions de gaz à effet de serre, des contrôles et des conséquences financières directes pour les entreprises.

La troisième voie consiste à renoncer à un jugement global et à opter pour une série de jugements partiels, négociés éventuellement avec les parties prenantes. Si on prend l'exemple des sociétés de notation sociale, on peut remarquer qu'elles sont souvent amenées à une gymnastique intellectuelle complexe pour agréger des données hétérogènes alors que leurs clients (les gestionnaires de fonds socialement responsables) préfèrent souvent leur acheter des données brutes pour les recomposer en fonction de leurs orientations. En transposant cela conduit à poser la question : quelle est la valeur ajoutée d'une attestation globale sur des avis partiels, détaillant les méthodes de contrôle retenues et les périmètres concernés ?

À l'appui de cette piste, il convient de signaler que certains avis émis en 2002 se caractérisent par un jugement global succinct mais des commentaires précis. Price-waterhouseCoopers écrit à propos de la démarche de responsabilité sociale d'Orange : « La lecture du présent rapport n'appelle pas de commentaires de notre part » mais auparavant la démarche de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes est rappelée et jugée à l'aune des attentes du groupe. Ou encore, concernant des données environnementales (Rhodia), le jugement global est « minimaliste » (« Les calculs des indicateurs ont été réalisés conformément à la méthodologie et aux procédures définies par le groupe et ne sont pas entachés d'erreurs significatives. ») mais il est précédé de plusieurs pages détaillant, par nature d'information (compteur, indicateur, action de progrès), les résultats obtenus par l'auditeur.

En conclusion, l'évaluation des rapports de développement recouvre des enjeux de nature diverse. En France, dans le cadre de sa mission légale, le Commissaire aux comptes doit veiller à la vraisemblance des informations sociales ou environnementales figurant dans le rapport de gestion (informations dites NRE) et à leur cohérence avec les données financières issues de la comptabilité. La responsabilité juridique du Commissaire aux comptes peut devenir un enjeu même si l'expérience de la première année montre que l'absence d'information dans le rapport annuel n'a eu aucun effet. D'un point de vue international, en l'absence d'obligations, l'enjeu porte sur l'évaluation des rapports volontaires et se traduit par la concurrence de normes, ISAE 100, AA 1000 Assurance Standard et demain la

norme à paraître de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. On peut espérer qu'une harmonisation européenne s'opérera et que des travaux du *Multi-stakeholder forum* sur la responsabilité sociale mis en place après le livre vert sortiront des recommandations de bonnes pratiques en la matière. Un autre enjeu est commercial car l'évaluation de la qualité des rapports volontaires de développement durable met en concurrence des cabinets d'audit, des sociétés spécialisées dans le développement durable, des certificateurs de système de management, etc. Mais ces enjeux semblent moins importants que celui qui concerne la réputation des entreprises.

Le président du Medef a bien résumé cet enjeu : « Depuis que la guerre entre le marxisme et le capitalisme s'est éteinte, l'environnement, l'éthique et la responsabilité sociale sont devenues des thèmes majeurs de la relation entre l'entreprise et l'opinion. » (E. A. Seillière). Demain, le consommateur sera attiré par des produits ou des services socialement responsables, la montée en puissance du commerce équitable le laisse prévoir et une enseigne comme Carrefour en fait l'axe majeur de sa communication. Modeste aujourd'hui, l'investissement socialement responsable devrait croître avec le développement de l'épargne salariale. Si les syndicats sont peu concernés, voire dans certains cas réticents, tout indique que les salariés sont sensibilisés au comportement de l'entreprise dans laquelle ils travaillent en matière de développement durable. Toutes les parties intéressées doivent pouvoir faire confiance au rapport de développement durable, aux engagements qu'il contient, aux résultats qu'il présente et cette confiance reste à construire.

BIBLIOGRAPHIE

- Alpha Études, « Les informations sociales dans les rapports annuels : quelle application de la loi NRE ? Une étude sur les sociétés du SBF 120 », Centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha, 2003.
- Couret A., Igalens J., *Audit social*, PUF, Paris, 1988.
- Danone, « Rapports de responsabilité sociale et environnementale 2002 », La démarche Danone (2003), site : responsabilité-danone.fr
- Dezalay, Y., « “Turf battle” or “class struggles” : the internationalizations of the market for expertise in the “professional society” », *Accounting, Organizations and Society*, 20, 1995, p. 331-346.
- GRI, « Lignes directrices pour le reporting développement durable », version 2002, 2003, site : globalreporting.org/guidelines/Guidelines2002_FR.pdf
- IFAC, International standard on Assurance Engagements, 100 Site IFAC, 2000.
- Igalens J. et Joras M., *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Éd. d'Organisation, Paris, 2002.
- Igalens J., « Études des relations entre les entreprises et les organisations de la société civile autour du concept de responsabilité sociale », *Notes du LIRHE*, n° 2003-1, Publication du LIRHE, site : lirhe.univ-tlse1.fr, 2003
- Igalens J., « Analyse des premiers avis des commissaires aux comptes concernant la responsabilité sociale des entreprises », Actes de la journée *AGRH/AFC IGR* (Institut de gestion de Renne), 2004.
- Institute of social and ethical accountability, AA 1000 Assurance Standard, Practionner Note, accountability.org.uk, 2003.
- KPMG, « L'information non financière dans le document de référence des sociétés du CAC 40. Bilan sur la mise en œuvre de la loi NRE (art. 116) sur l'exercice 2002 », kpmg.com, 2003
- Medef/PricewaterhouseCoopers, « Prise en compte de l'article 116 de la loi NRE dans le rapport de gestion des entreprises au CAC 40 », pwcglobal.com, 2003
- Novethic, « Analyse du reporting social et environnement du CAC 40 », *Lettre de l'économie responsable*, numéro spécial, n° 13, 2003.
- Ordre des experts-comptables, *Le rapport environnement*, Coll. « Maîtrise des enjeux environnementaux », Expert comptable Média, Paris, 1996.
- Peretti J. M., Vachette J. L., *Audit social*, Éd. d'Organisation, Paris, 1985.
- Pharoa A., “Corporate reputation: the boardroom challenge”, *Corporate governance*, vol. 3, n° 4, 2003.
- Porter T. M., *Trust in numbers. The pursuit of objectivity in science and public life*, Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1995.
- Power M., “Making things auditable in Accounting”, *Organizations and Society*, vol. 21, n° 2-3, p. 289-315, 1996.
- Power M., “Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit”, *Accounting, Organizations and Society*, 22, p. 123-146, 1997.

Terra Nova, « Rapports annuels et développement durable: le point sur les pratiques de reporting », 2002, terra-nova.fr/index-old.html

Terra Nova, « Le reporting social et environnemental des entreprises cotées françaises », Rapport de l'Observatoire des pratiques de reporting social et environnemental, 2003, terra-nova.fr

Utopies, « Étude de benchmarking sur les rapports des entreprises au SBF 120 », 2003, utopies.com