

Comment évaluer les rapports de développement durable : vers une convergence européenne¹ *

Jacques IGALENS

Professeur,
IAE de Toulouse

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 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 précis². 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 ont 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 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 et 2003). D'autres associations (CFIE³), 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.

Unanimement, 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

1. Une première version de cet article est à paraître dans la RFG, cette seconde version doit beaucoup à T. Raes partner de PricewaterhouseCoopers mais n'engage bien entendu que son auteur.

2. 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.

3. Centre Français d'Informations sur les entreprises, association de type 1901.

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 neuf 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 logique⁴ 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 devoir s'imposer comme équivalent de l'« assurance engagement » anglo-saxon. En l'absence de norme professionnelle française, nous présenterons deux normes d'origine anglo-saxonnes sur ce sujet, enfin nous évoquerons les problèmes théoriques et pratiques demeurés sans réponse à ce jour en effectuant quelques propositions.

4. 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).

La mission de vérification

Dans le contexte des auditeurs spécialisés, la mission de vérification doit conduire à un niveau d'assurance qui se traduit par 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 ; la mission de vérification est constituée 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 publient leur rapport sous 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 certes près de dix ans, 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 de 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 et les parties intéressées. L'entreprise éta-

blit 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 souhaitables⁵ ? (IGALENS, 2003). Les parties intéressées par le

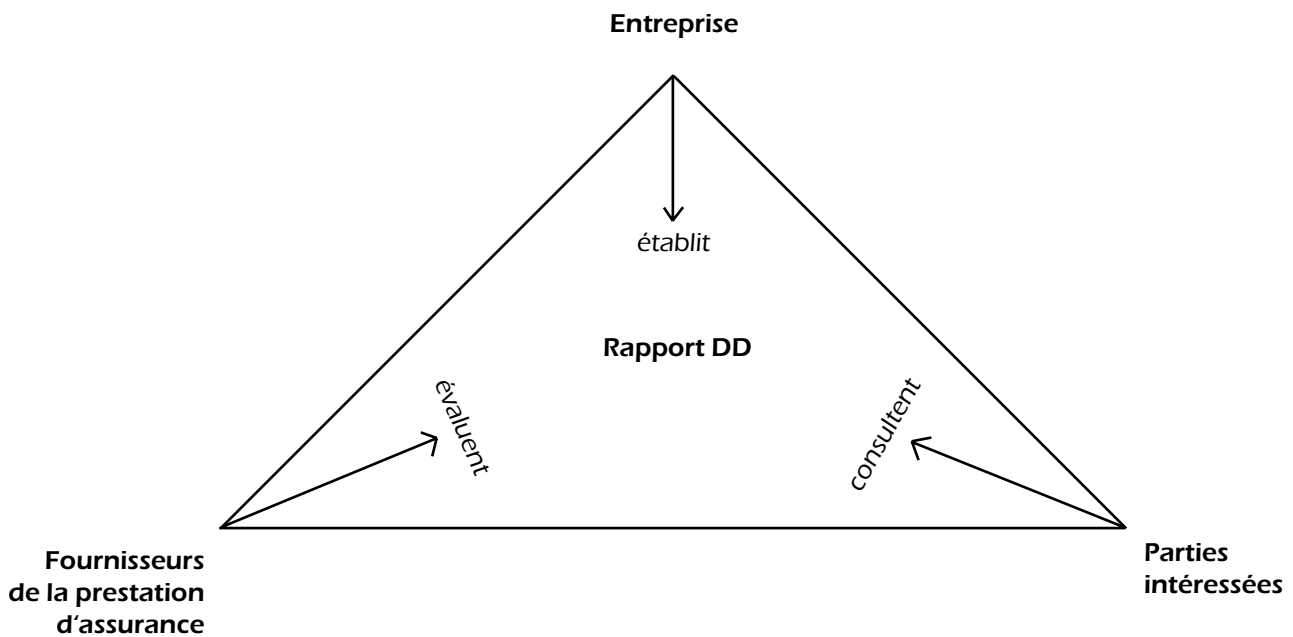


Figure 1 : Les parties de la mission de vérification

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

rapport, ou plus exactement 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 la mission 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.
- 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 ou émission de gaz à effet de serre). On peut également faire porter la 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 la mission de vérification.

A 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 » donc ici les informations liées au développement durable autres que financières⁶ ne sont pas concernées. On peut toutefois imaginer que les éléments contenus dans le rapport du Président n'ayant pas trait à l'information 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 ou à la pression des dirigeants d'entreprises soucieux de limiter l'étendue des contrôles externes. Enfin, un 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 (évén-

6. Il est évident que nombre d'événements et surtout de risques sociaux ou environnementaux ont des conséquences financières notamment par le biais des provisions.

tuelles) 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

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

Assurance raisonnable – Renault 2002

« 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 ».

Assurance modérée – Suez 2002, Védia 2002, Gaz de France 2002

« Notre intervention ne comprend pas tous les contrôles propres à une intervention conduisant à une assurance de niveau plus élevé mais permettent néanmoins d'ob-

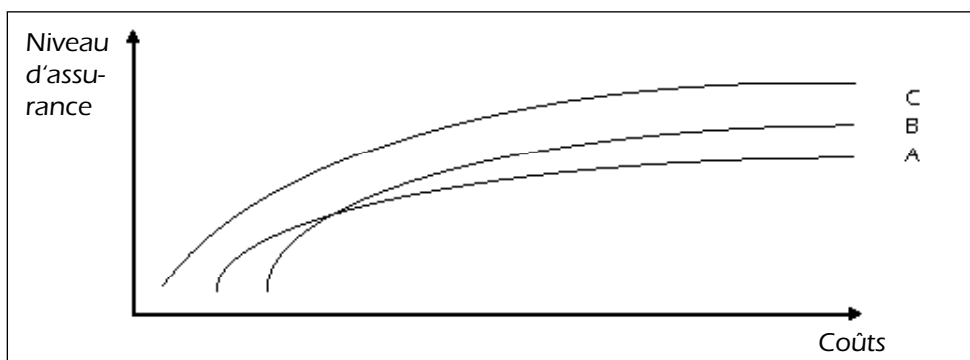


Figure 2 : Liaisons coût / efficacité

certain 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 USA, 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 deux niveaux d'assurance, modéré ou raisonnable, on peut obtenir un niveau d'assurance modéré 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 modérée serait constitué par un haut niveau d'investigation portant sur un nombre assez grand d'entités (30 à 70%) et un niveau d'assurance raisonnable conjuguerait 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 d'engagement d'assurance ne sont pas équivalentes (A ou B selon les cas).

tenir 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. » On notera la difficulté pour le lecteur de savoir si, dans ce dernier cas l'impossibilité de formuler une conclusion provient du cabinet d'audit qui n'a pu conduire sa mission de vérification ou d'erreurs concernant les informations publiées par la société. On trouverait dans le même sens l'avis de Deloitte & Touche pour Suez en 2002 : « Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit ni un examen limité effectué selon les normes internationales d'Audit, aucune assurance ne peut être donnée... sur l'exactitude et l'exhaustivité des données et informations publiées. »

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).

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 assesment methodology) ou encore, en France, celle de centrale-éthique basée sur l'appréciation directe du rapport par les parties prenantes⁷.

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 4 est réservé 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 qui en français semble devoir être traduit par « raisonnable ». En revanche, début 2004, le niveau « modéré », n'était toujours pas publié. La raison tient à la difficulté de trancher la question de l'interaction entre variables déjà signalés : faut-il, pour un niveau (ou une note) intermédiaire examiner superficiellement 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 consiste à fixer le niveau en fonction du volume de travail (donc de coût). C'est le client qui détermine le niveau en fonction de son budget mais on comprend que s'il a peu confiance dans la qualité des informations qu'il publie il aura tout intérêt à demander un niveau modéré tout en arguant de la cherté du niveau raisonnable⁸.

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 l'engagement possèdent 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 l'audit est-il en mesure de s'adjoindre l'expert capable d'évaluer 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 cri-

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

8. Il semblerait que, pour la France, on s'oriente vers une limitation dans le temps de ce premier niveau de façon à éviter cette manœuvre dilatoire.

tères. 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 activité⁹ ?

La norme vise à transformer l'auditeur en chef d'orchestre, il n'est pas celui qui réalise seul 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 meta critères) 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 mis-

9. Il semble que la norme française qui sera publiée en 2004 tout en s'inspirant grandement de l'ISAE proposera une définition bien meilleure de la pertinence : les critères sont pertinents s'ils contribuent à permettre de tirer des conclusions qui remplissent les objectifs de la mission et d'apporter des éléments de décision aux utilisateurs auxquels les informations sont destinées ; ainsi le référentiel est pertinent s'il permet de rendre compte et de justifier de la réalité des impacts environnementaux et sociaux les plus significatifs.

sion de vérification des rapports 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 expertise¹⁰.

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 (J.M. PERETTI et J.L. 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 durable¹¹ ;
- elle est compatible avec les principes directeurs de la GRI déjà citée ;

10. M. Thierry RAES, commissaire aux comptes, ayant signé de nombreux avis sur les rapports environnementaux et de développement durable, associé de PricewaterhouseCoopers.

11. 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.

- 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 éventuellement 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 ;

Réactivité, ce principe exige 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, sait écouter ce qu'ils ont à dire et 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 terme de qualification professionnelle, d'expérience dans le domaine de l'assurance 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 prestataires d'assurance 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 ?

Les questions sans réponse

Une étude menée auprès de 800 dirigeants auprès de sept pays¹² 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 intègre 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 PDG (pour la France on relève entre autres les noms de MM. Schweitzer, Collomb, Roussely) ont signé un document qui comporte trois priorités : l'engagement de leurs sociétés respectives à devenir des « global corporate citizens », celui de reconnaître et nouer des relations avec les parties intéressées clés 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.

« 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 in-

formées 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, de jure, 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 ci-dessus : 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 telle ou telle de ces filiales. Le risque est celui de la perte d'indépendance si le bureau de Paris doit vérifier les données ou les processus 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 du prestataire d'assurance sur ces sujets, elle est aujourd'hui plus morale que pénale mais elle est susceptible d'évoluer. Concernant

12. USA, Canada, Allemagne, Italie, Belgique, Pays-Bas, Royaume-Uni.

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 domaines¹³.

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 » 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 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, le prestataire 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 buttent 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 des 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 amène à poser la question : quelle est la valeur ajoutée d'un avis global d'engagement d'assurance sur des avis partiels, détaillant les méthodes de contrôle retenues et les périmètres concernés ?

A 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. PricewaterhouseCoopers 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 cal-

13. 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, ... Lorsqu'on ne dispose que d'un marteau en guise d'outil, tous les problèmes ressemblent à des clous.

culs 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 trois 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.

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.

Enfin l'enjeu le plus important concerne la convergence européenne des méthodes d'évaluation.

Après la publication du livre vert en 2001, les réactions à ce livre et la tenue du multi stake-holders forum l'agenda européen de la responsabilité sociale devrait s'emballer pour plusieurs raisons. Il existe des risques de distorsion de concurrence si certaines entreprises sont soumises à des contraintes supérieures à celles qui pèsent sur leurs challengers, en particulier il serait peu opportun que des informations publiées par des sociétés françaises fassent l'objet de traitements différents de la part des auditeurs de celui qui sera appliqué à des sociétés luxembourgeoises ou allemandes. S'agissant pour l'essentiel de démarche volontaire on peut penser que les problèmes de souveraineté

étatique ne constitueront pas un obstacle à la convergence européenne des démarches de vérification des informations. La labellisation européenne de ces démarches ou l'accréditation de ceux qui les conduisent pourrait permettre de faciliter cette convergence.

Bibliographie

ALPHA Etudes, (2003), Les informations sociales dans les rapports annuels : quelle application de la loi NRE ? Une étude sur les sociétés du SBF 120 (Edité par le centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha, 19 rue Fauchier, 13002 Marseille).

COURET A., IGALENS J., (1988), « Audit social », PUF, Paris.

DANONE, (2003), Rapports de responsabilité sociale et environnementale 2002. La démarche DANONE. Site : responsabilité-danone.fr

DEZALAY, Y., (1995), « Turf battle » or « class struggles » : the internationalizations of the market for expertise in the « professional society », *Accounting, Organizations and Society*, 20, 331-346.

GRI, (2003), « Lignes directrices pour le reporting développement durable », Version 2002. Site : globalreporting.org/guidelines/Guidelines2002_FR.pdf.

IFAC, (2000), International standard on Assurance Engagements, 100 Site IFAC

IGALENS J. et JORAS M., (2002), « La responsabilité sociale de l'entreprise », Ed. d'Organisation, Paris.

IGALENS J., (2003), Etudes 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, accessible en ligne sur le site : lirhe.univ-tlse1.fr

IGALENS J., (2004), « 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 Rennes)

Institute of social and ethical accountability, (2003), AA 1000 Assurance Standard, Practitioner Note. Site : accountability.org.uk

KPMG, (2003), 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. Site : kpmg.com

MEDEF /PricewaterhouseCoopers, (2003), Prise en compte de l'article 116 de la loi NRE dans le rapport de gestion des entreprises au CAC 40. Site : pwcglobal.com

NOVETHIC, (2003), « Analyse du reporting social et environnement du CAC 40 », Numéro Spécial de la Lettre de l'économie responsable n° 13, Été 2003.

Ordre des Experts-Comptables, (1996), Le rapport environnement, Collection Maîtrise des enjeux environnementaux, Expert comptable Média, Paris.

PERETTI J.M., VACHETTE J.L., (1985), « Audit social », Ed. d'Organisation, Paris.

PHAROA A., (2003), Corporate reputation : the boardroom challenge. Corporate governance, Vol 3, N° 4.

PORTER T.M., (1995), « Trust in numbers. The pursuit of objectivity in science and public life », Princeton University Press, Princeton, New Jersey.

POWER M., (1996), « Making things auditable in Accounting », Organizations and Society, Vol. 21, N° 2/3, pp 289-315.

POWER, M., (1997), « Expertise and the construction of relevance : accountants and environmental audit », Accounting, Organizations and Society, 22, 123-146.

TERRA NOVA, (2002), « Rapports annuels et développement durable : le point sur les pratiques de reporting », Site : terra-nova.fr/index-old.html.

TERRA NOVA, (2003), « Le reporting social et environnemental des entreprises cotées françaises », Rapport de l'Observatoire des pratiques de reporting social et environnemental », Site : terra-nova.fr

UTOPIES, (2003), Etude de benchmarking sur les rapports des entreprises au SBF 120. Site : utopies.com

