

LA VERIFICATION SOCIETALE :

Une double lecture théorique

Claire GILLET

Doctorante en Sciences de Gestion

Allocataire de Recherche

IAE Toulouse 1 Sciences Sociales, Centre de Recherche en Gestion (CRG)

**Université Paul Sabatier Toulouse 3, Laboratoire Gestion et Cognition
(LGC)**

Téléphone : 0614407666

Claire.gillet@hotmail.fr

Résumé :

En plus de publier des informations sociétales à caractère obligatoire dans le rapport de gestion (loi NRE du 15 mai 2001), certaines entreprises publient de façon volontaire un rapport de développement durable, consacré à ce type d'informations. Depuis peu un nombre croissant d'entreprises françaises font vérifier ces informations sociétales par un tiers extérieur. Cette vérification sociétale fait de plus en plus d'adeptes dans le monde de l'entreprise et commence également à intéresser le monde académique.

L'objectif de notre recherche est d'identifier les cadres théoriques pouvant être mobilisés dans les recherches sur la vérification des données sociétales. Quels sont les cadres théoriques pouvant servir d'assise solide à l'étude de la mise en place par l'entreprise de vérifications externes des informations sociétales ?

Il semble que deux cadres théoriques soient mobilisés dans la littérature : d'une part les théories contractuelles qui considèrent l'entreprise comme un nœud de contrats où des conflits existent entre les acteurs (Jensen et Meckling, 1976) ; et d'autre part les théories néo-institutionnelles où les organisations agissent en réponse à des pressions institutionnelles afin d'obtenir une légitimité (DiMaggio et Powell 1983).

Cet article contribue à la littérature sur la vérification sociétale de deux façons :

- tout d'abord en apportant un éclairage sur la notion de vérification sociétale (1),
- ensuite, en analysant la vérification sociétale sous une double lecture théorique faisant appel aux cadres théoriques généralement utilisés dans les études sur le reporting sociétal et la comptabilité sociétale (2).

Mots-clés :

Reporting sociétal – Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) – Théorie contractuelle – Théorie néo-institutionnelle – Vérification sociétale

INTRODUCTION

A la suite de la médiatisation des catastrophes industrielles telles que le nuage de gaz toxique à Bhopal en 1984 ou plus récemment l'explosion de l'usine AZF à Toulouse en 2001 et des crises sociales comme les plans de licenciements massifs chez Danone, ou encore la remise en cause des conditions de travail des salariés de Nike en Asie, les entreprises ont vu le champ de leur responsabilité s'élargir. Ne privilégiant désormais plus uniquement la dimension économique de leur activité pour générer des profits mais également des dimensions environnementales de protection de l'environnement et sociales de réalisation d'objectifs sociaux, les entreprises ont du s'adapter à cet élargissement de leur responsabilité désormais sociétale.

L'élargissement du champ des responsabilités des entreprises s'est notamment traduit par la volonté des entreprises de rendre compte des nouvelles responsabilités auxquelles elles font désormais face. Ainsi, dans le prolongement des recherches sur la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), des recherches sur la manière dont l'entreprise doit et peut en rendre compte ont vu le jour (Antheaume et Teller, 2001).

Voulant rendre compte de leur responsabilité sociétale, les entreprises ont été de plus en plus nombreuses à diffuser des informations sociétales¹. Cette nouvelle forme de reddition des comptes appelée « comptabilité sociétale » par certains ou « reporting sociétal » par d'autres a donc émergé dans un contexte où les entreprises devant faire face à des changements sociaux et environnementaux, rendent compte à diverses parties prenantes de leurs nouvelles responsabilités.

Désormais les entreprises rendent des comptes au public concerné, à travers divers moyens de reddition, sur les aspects sociaux et environnementaux de l'activité de l'entreprise. Il s'agit d'un dialogue entre les entreprises et divers groupes intéressés (employés, clients, actionnaires, société en général...), consistant à leur fournir des comptes.

Ce dialogue, ayant pour objectif de satisfaire les attentes non plus uniquement des seuls actionnaires mais de diverses parties prenantes, peut prendre la forme de communications formalisées dans les rapports annuels ou dans des rapports de développement durable spécifiquement dédiés au thème de la responsabilité sociale de l'entreprise. En plus de publier des informations sociétales à caractère obligatoire dans le rapport annuel (loi sur les

¹ Le terme « informations sociétales » est utilisé pour regrouper à la fois les informations environnementales et sociales.

Nouvelles Régulations Economiques du 15 mai 2001), certaines entreprises publient donc de façon volontaire un rapport de développement durable, consacré à ce type d'informations.

Le constat est frappant, à la suite de la multiplication de la diffusion de rapports de développement durable, plusieurs entreprises passent à l'étape suivante de la vérification de ces informations par des tiers extérieurs (O'Dwyer et Owen, 2005). Selon une étude menée par Ernst & Young, en 2006, 25 des 37 sociétés du CAC 40 publiant des informations sociétales volontaires, ont également fait vérifier ces informations par un tiers extérieur.

En effet, de multiples « stakeholders » veulent évaluer l'entreprise eu égard à des critères sociaux et environnementaux. Ainsi, pour répondre aux attentes de leurs parties prenantes et dans un souci de fiabiliser leur reporting sociétal, les entreprises doivent s'assujettir à des examens et contrôles touchant les informations sociétales diffusées volontairement.

De nombreuses recherches ont étudié le reporting sociétal, certaines analysant les pratiques de reporting sociétal (Ernst et Ernst, 1978 ; Guthrie et Parker, 1990 ; Roberts, 1991), d'autres cherchant à expliquer ces diffusions d'information sociétales (Cowen, Ferreri et Parker, 1987; Patten 1991 ; Roberts, 1992 ; Pellé-Culpin, 1998 ; Damak Ayadi 2004; Déjean et Martinez, 2009). Cependant, il apparaît que les études portant sur la vérification des informations sociétales contenues dans les rapports de développement durable sont peu nombreuses et que de multiples questions restent en suspend.

Au niveau managérial, la vérification des données sociétales par un tiers extérieur fait de plus en plus d'adeptes mais l'intérêt est aussi visible dans le monde académique où des articles commencent à paraître. Il est donc apparu pertinent de s'interroger sur les cadres théoriques pouvant être mobilisés dans les études portant sur la vérification sociétale.

L'objectif de la présente recherche est d'identifier les cadres théoriques pouvant être mobilisés dans les recherches sur la vérification des données sociétales.

Quels sont les cadres théoriques pouvant servir d'assise à l'étude de la mise en place par l'entreprise de vérifications externes des informations sociétales ?

A l'examen des travaux portant sur la mise en place par les entreprises de vérifications sociétales il est apparu intéressant de mobiliser un double cadre théorique : l'approche contractuelle et l'approche néo-institutionnelle de la légitimité.

La vérification sociétale peut être étudiée au regard des théories contractuelles de la firme. En effet, les théories contractuelles notamment la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) et la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992) constituent un courant de recherche largement utilisé dans les études sur la comptabilité sociétale et le reporting sociétal. Dans

cette approche la vérification sociétale est perçue comme un mécanisme disciplinaire ayant pour objet de garantir la bonne qualité de l'information diffusée et d'attester la fiabilité du reporting sociétal (Rivière-Giordano, 2007).

Les théories néo-institutionnelles de la légitimité peuvent également servir de cadre théorique à l'étude de la vérification sociétale. Dans cette vision les entreprises sont entourées de règles et d'exigences sociales et culturelles auxquelles elles doivent se conformer pour obtenir une légitimité. Dans un souci d'apparaître légitime, les entreprises vont donc se conformer à ces standards de comportement (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1991). La mise en place d'une vérification sociétale par les entreprises sera donc perçue comme une réponse apportée aux pressions institutionnelles émergentes de leur environnement.

Notre travail s'articule autour de deux parties. Il s'agit dans une première partie de présenter le contexte et le cadre conceptuel de la recherche (1).

Dans une deuxième partie nous étudierons la vérification sociétale sous l'angle d'un double cadre théorique : les théories contractuelles et les théories néo-institutionnelles de la légitimité (2).

1. LE CONTEXTE DE LA VERIFICATION SOCIETALE

Pour étudier les cadres théoriques pouvant servir de support à l'analyse de la vérification volontaire des données sociétales, il est nécessaire en premier lieu d'apporter un éclairage sur le contexte et le cadre conceptuel de la recherche. La vérification sociétale étant peu étudiée dans la littérature française et même anglo-saxonne de par son caractère très récent, il est essentiel d'en définir les contours.

Tout d'abord nous montrerons comment l'audit financier peut être transposé à la vérification des données sociétales (1.1). Ensuite nous montrerons que la vérification sociétale peut être un mécanisme permettant de fiabiliser l'information sociétale (1.2).

1.1 TRANSPOSITION DE L'AUDIT FINANCIER À LA VÉRIFICATION DES INFORMATIONS SOCIÉTALES

1.1.1 Les origines du terme « vérification »

Une « *explosion* » de l'audit s'est amorcée ces dernières années par la transposition de l'audit classique dit « *audit financier* » à d'autres domaines (Power, 2005). Cette explosion a été le

fruit d'une volonté d'accroissement de la confiance du public dans tous les domaines et en particulier ceux peu réglementés, notamment celui de la responsabilité sociale des entreprises (RSE).

Concernant l'examen des informations sociétales, certains auteurs ne préfèrent pas parler d'« audit » mais plutôt de « vérification » par un tiers extérieur.

Le terme même d'audit est l'objet de débats, certains préférant employer dans le contexte de la mission de contrôle des informations sociétales, le terme de vérification (Igalens, 2004).

Il paraît donc important de préciser le contexte dans lequel nous employons les termes : « audit » et « vérification » et également de revenir sur les origines de l'audit financier.

Un retour sur les origines de l'audit financier apporte un éclairage sur l'utilisation du terme « vérification » employé pour désigner la mission de vérification des informations sociétales. S'agissant des informations financières et comptables, le besoin de vérifier ces informations impliquant un contrôle des comptes a toujours existé. A l'origine l'audit est une vérification des états financiers des entreprises et ce n'est qu'à partir des années 1970 que le mot « audit » a été généralisé pour désigner divers types de mission de vérification (Mikol, 2006). En effet, la popularisation du terme « audit » en France s'est faite par les grands cabinets d'audit anglo-saxons arrivés sur le marché français. Le terme « audit » signifiait alors contrôler ou vérifier. A l'arrivée des cabinets anglo-saxons sur le territoire français et à l'apparition d'une stabilisation et d'une réglementation de ces missions, l'utilisation du terme « vérification » a laissé place au terme « audit ». On est donc passé d'une mission peu normalisée et peu réglementée appelée « vérification » à une mission actuellement bien stabilisée avec des règles établies laissant place au terme « audit ».

Même si l'audit financier apparaît dans un contexte d'asymétrie d'informations, faisant émerger un besoin de fiabiliser l'information comptable, le contexte de l'audit des informations sociétales est quelque peu différent dans la mesure où il relève d'une décision managériale discrétionnaire afférente à une diffusion d'informations également volontaire (Rivière Giordano, 2007a). L'emploi du terme « audit » se rapproche davantage de son utilisation dans le reporting financier, les termes « vérification » ou « assurance » sont mieux adaptés à ces validations par un tiers extérieur d'informations sociétales (Hodge, Subramaniam et Stewart, 2007).

Le vocable « audit » est difficile à rapprocher du terme similaire utilisé pour la vérification des informations financières dans la mesure où le contexte est différent (Rivière Giordano, 2007a). Pour une utilisation justifiée du terme « audit » sociétal, celui-ci devrait être censé vérifier un contenu normalisé, selon une procédure d'audit réglementée avec des principes

professionnels formellement établis (Rivière Giordano, 2007b). L'absence de cadre réglementaire entourant la diffusion d'informations sociétales diffusées volontairement par les entreprises et le manque d'uniformité quant aux procédures de validation, rendent difficile l'emploi du vocable « audit » pour la réalisation de telles missions. Cependant, on pourrait imaginer faire une analogie avec les origines de l'audit financier et se positionner dans la phase initiale où l'audit financier encore appelé contrôle ou vérification des états financiers n'était pas stabilisé.

Le terme « vérification » sera donc préféré au terme « certification » ou « audit » dans le reste du document.

1.1.2 La mission de vérification sociétale

Dans la majorité des cas, les entreprises mettant en place volontairement une vérification de leurs informations sociétales, ont recours à un commissaire aux comptes pour réaliser cette mission. En effet, selon l'étude menée par le cabinet Deloitte, en 2006 plus de 90% des vérifications de données sociétales sont effectuées par des commissaires aux comptes. Ainsi, il apparaît légitime de se questionner sur les analogies entre les missions d'audit financier et les missions de vérification sociétale (Rivière-Giordano, 2007a).

La mission de vérification comporte plusieurs étapes qu'il est nécessaire de détailler pour observer les similitudes entre l'audit financier et la vérification sociétale.

Le processus de vérification débute par une planification de la mission. Lors de la première rencontre entre la direction de l'entreprise et l'équipe d'audit, les objectifs et le périmètre de la mission sont déterminés. La mission de vérification peut être une vérification sur les processus d'établissement des informations sociétales, sur les données du rapport de développement durable ou à la fois sur les processus et les données sociétales.

L'étendue des travaux ainsi que le niveau d'attestation sont alors définis entre l'entreprise et le commissaire aux comptes lors de cette phase. Il existe trois niveaux d'assurance : un niveau d'assurance raisonnable, un niveau d'assurance modérée et un niveau d'assurance faible (Capron et Quairel, 2004 ; Igalens, 2005b ; Rivière-Giordano, 2007).

Tableau 1 : Les niveaux d'assurance de la vérification sociétale

Compagnie des commissaires aux comptes, avis technique sur « l'intervention conventionnelle d'expression d'assurance sur le rapport de développement durable », mai 2003 :

Trois niveaux d'assurance sont envisagés selon l'étendue des vérifications et le pourcentage d'erreurs acceptable par rapport au référentiel :

- Niveau d'assurance faible ne portant que sur le respect des procédures et du référentiel ; l'audit se base sur un référentiel interne (code de conduite, manuel de procédures internes) ou externe (GRI, loi NRE...).
- Niveau d'assurance modérée : la fiabilité par rapport au référentiel est assurée avec un pourcentage d'incertitude autorisé de 20 à 25 % près sur le périmètre audité (ici le périmètre audité est compris entre 10 à 20% du périmètre de reporting total) ; l'assurance modérée est une première étape indispensable vers l'assurance raisonnable.
- Niveau d'assurance raisonnable : le périmètre de vérification est plus large (ici le périmètre audité est de plus de 50% du périmètre total) et la fiabilité est assurée avec un pourcentage d'incertitude autorisé de 5 % près.

Source : Capron et Quairel, 2004, p.217 ; Rivière-Giordano, 2007, p.161.

Le vérificateur va ensuite identifier et collecter les éléments probants justifiant le bien-fondé des informations diffusées par l'entreprise (Rivière-Giordano, 2007b). Le vérificateur va apprécier les procédures de reporting des informations sociétales des différentes entités du groupe au regard du référentiel applicable par l'entreprise (loi NRE, lignes directrices de la GRI, des référentiels internes...). Lorsque cela est défini dans la mission, il va également apprécier la cohérence et la réalité des données sociétales au regard de l'organisation mise en place, des procédures existantes, des documents disponibles et des outils de reporting dédiés.

Pour mener à bien sa mission le vérificateur utilise différentes techniques de collecte et d'analyse des informations. S'agissant des techniques de vérification utilisées pour réaliser la mission, Wallage (2000, p.61) précise qu'il s'agit de techniques empruntées à l'audit financier traditionnel.

Le vérificateur peut procéder à des entretiens avec les personnes concernées par l'application des processus d'établissement des informations sociétales (exemple : le correspondant en charge du reporting environnemental) et par les personnes concernées par la production de données proprement dites (exemple : pour les informations relatives à la thématique « égalité professionnelle » entretien avec le responsable diversité). La mise en œuvre de procédures analytiques et la réalisation de test de détail sur la base de sondages consistant à vérifier les

calculs et à rapprocher les données avec les pièces justificatives permettent au vérificateur de réaliser sa mission.

Wallage (2000, p.61), fait un état des techniques d'audit financier traditionnel utilisées pour la vérification des informations sociétales :

« - *L'enquête : consiste à rechercher des informations auprès de personnes intérieures ou extérieures à l'entreprise.*

- *L'observation : consiste à observer un processus ou une procédure réalisé par d'autres.*

- *L'inspection : consiste à examiner des rapports, des documents ou des valeurs tangibles.*

- *Le calcul : consiste à vérifier l'exactitude arithmétique des documents sources et des rapports comptables ou procéder à des calculs indépendants.*

- *La confirmation : consiste à répondre à une demande pour corroborer l'information contenue dans les rapports comptables.*

- *Les procédures analytiques : consistent à analyser les ratios significatifs et les tendances incluant les résultats de l'investigation des fluctuations et des relations qui ne correspondent pas aux autres informations adéquates ou qui dévient des montants prévus. »*

Cependant d'autres sources peuvent être nécessaires pour réaliser une vérification sociétale des rapports de développement durable, il peut s'agir notamment des focus groupe, des commentaires d'experts tels que des agences indépendantes d'étude de marché et des panels de parties prenantes pour conseiller l'auditeur (Wallage, 2000).

Au regard de ces diverses investigations le vérificateur va émettre un rapport appelé « Avis d'audit externe » et/ou « Rapport d'assurance » qui pourra être inséré dans le rapport de développement durable. Le rapport rédigé par l'équipe d'audit comporte la nature et l'étendue des travaux ainsi que l'avis donné à la fin de la mission. Il s'agit d'un rapport conclusif qui met en exergue le travail effectué par le vérificateur.

Ainsi « ...*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.* » (Igalens, 2004).

Nous pouvons donc nous interroger sur la vérification sociétale en tant que dispositif permettant de fiabiliser les informations sociétales diffusées par les entreprises.

1.2 LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE COMME MÉCANISME PERMETTANT DE FIABILISER LES INFORMATIONS SOCIÉTALES

Le besoin de confiance prédomine dans la société actuelle (Power, 2005), le contrôle et la vérification peuvent être des outils permettant d'atteindre cette confiance. En effet, les attentes de la société en termes de transparence, de confiance et de fiabilité des informations se sont accrues et par la suite le besoin de vérification s'est fait ressentir. L'audit qui est une façon particulière de contrôler, permet d'assouvir ce besoin (Power, 2005). Le recours à la vérification des informations sociétales volontaires peut donc être une réponse apportée aux attentes des parties prenantes en terme de fiabilité de l'information sociétale communiquée.

Selon une étude de KPMG (2006), l'importance croissante du besoin de vérification provient « ...de la demande de la part du management d'informations fiables et crédibles, pour gérer les risques environnementaux et sociaux de l'entreprise et de la part des parties prenantes qui veulent l'assurance que le rapport représente vraiment les efforts et aboutissements de l'entreprise » (p.18).

Cette vérification des informations sociétales permet de fiabiliser le reporting et de renforcer la confiance des utilisateurs de l'information (Duong 2004 ; Igalens, 2004 ; Rivière-Giordano, 2007). Par exemple, les investisseurs et analystes utilisent de plus en plus les informations sociétales pour évaluer les entreprises. La vérification de ces informations augmente leur crédibilité auprès de ces utilisateurs. La crédibilité donnée aux informations vérifiées et la démonstration d'une volonté de transparence sont des bénéfices apportés par la mise en place d'une vérification externe. Kolk et Perego (2009) montrent dans leur recherche que la motivation des entreprises à faire vérifier leurs informations sociétales est d'accroître la crédibilité et la transparence de l'information sociétale divulguée, ceci afin d'augmenter la confiance des utilisateurs sur l'information.

Hodge, Subramaniam et Stewart (2007) démontrent que la présence d'un compte rendu d'assurance ou de vérification avec le rapport de développement durable engendre une plus forte fiabilité du rapport que lorsque l'assurance n'est pas fournie.

Selon Persais (2004, p.191), « la vérification par un organisme indépendant permet d'améliorer la qualité, l'utilité et la crédibilité des rapports ». La vérification étant effectuée par un tiers extérieur et indépendant, elle permet de garantir l'objectivité et la crédibilité de la démarche. La vérification des informations peut être un mécanisme permettant aux utilisateurs des informations sociétales d'atteindre une confiance dans les informations

communiquées par les entreprises. Ainsi le principal apport de la vérification sociétale réside dans sa capacité à contribuer à la crédibilité du reporting sociétal (Rivière Giordano, 2007).

Selon Beets et Souther (1999), la vérification par une partie extérieure et indépendante à l'entreprise permet d'accroître la crédibilité du reporting sociétal. En effet, l'intervention d'une tierce partie attestant d'une communication saine est un moyen d'accroître la transparence de l'entreprise. Selon Capron et Quairel (2001, p.66), « *la confiance accordée à l'information diffusée dépend très largement de la vérification par une tierce partie* ».

Cependant, pour que la mise en place d'une vérification sociétale garantisse une fiabilité de l'information, il faut que ce processus soit un minimum normalisé. Pour réaliser sa mission, le vérificateur va donc s'appuyer sur des normes qui sont apparues ces dernières années. En effet depuis peu on a vu émerger des normes pouvant servir de base à la vérification sociétale. Les lignes directrices de la Global Reporting initiative (GRI)², l'Assurance Standard AA1000AS³ et l'ISAE3000 (International Standard on Assurance Engagement)⁴, semblent être les principes les plus reconnus en la matière.

La GRI est la première norme à recommander la mise en place par les entreprises d'une « assurance externe » de leur rapport de développement durable incluant le recours à des professionnels de la vérification, des panels de parties prenantes ou d'autres groupes ou individus extérieurs. Les lignes directrices de la GRI précisent également que la vérification sociétale est un facteur de la crédibilité du reporting sociétal (Mikol, 2003).

L'AA1000 AS (Assurance Standard) est ensuite arrivé en complément de la GRI. Elle a été conçue pour évaluer la qualité des rapports de développement durable tout en s'accordant aux principes de la GRI. Cette norme vient en accompagnement ou en renforcement des autres normes (telles que la GRI) garantissant la qualité des processus de responsabilité sociétale. Selon ce standard, le vérificateur qui doit être une personne indépendante et compétente, a pour mission de donner une appréciation de la qualité de l'engagement de l'organisation à l'égard des attentes et besoins de ses « stakeholders ». L'AA1000 AS fournit des principes pour atteindre les objectifs d'audit et de vérification des rapports de développement durable.

² La GRI (Global Reporting Initiative), qui est un organisme international et multipartite, a été créée en 1997 à l'initiative conjointe de l'organisation américaine CERES (Coalition for Environmental Responsible Economies) et du Programme d'Environnement des Nations Unies (PNUE). En 2002 et 2006, la GRI a été revisitée et un document regroupant des lignes directrices en matière de reporting de développement durable a été mise en place.

³ L'AA1000 AS (Assurance Standard) est un standard découlant de l'AA1000 et publié par l'AccountAbility en mars 2003.

⁴ L'IAASB et la Fédération Internationale des Comptables (IFAC), ont élaboré un cadre de référence général destiné aux professionnels réalisant des missions de reporting et de vérifications extra financiers. Créée en 1997, l'ISAE 100 a été remplacé par l'ISAE 3000 en décembre 2003. La norme ISAE 3000 est applicable à compter du 1^{er} janvier 2005.

Trois principes d'assurance sous tendent cette norme : *la matérialité, la complétude et la réactivité*.

La norme ISAE3000 destinée aux professionnels de l'audit, établit des principes et des procédures généraux pour mener à bien les missions de vérifications d'informations extra financières. Ce standard fournit également des conseils pour la mise en forme du rapport d'audit effectué à la fin de la mission. Le vérificateur examine la qualité du reporting par rapport à un référentiel défini par des obligations légales (loi NRE)⁵ ou de pratiques reconnues (lignes directrices du GRI, référentiels internes), pour formuler suite à cette mission une attestation ou engagement d'assurance. Le référentiel ou « critère » applicable au reporting étant défini, le vérificateur va apprécier le référentiel au regard de cinq critères : *pertinence (matérialité), fiabilité, exhaustivité, intelligibilité (compréhensibilité), neutralité (objectivité)*.

Malgré l'existence de disparités entre ces standards, leur combinaison semble être un moyen judicieux de mettre en œuvre une mission de vérification externe des informations sociétales (Rivière-Giordano, 2007). En effet, les carences de chaque norme peuvent être palliées en combinant les avantages des deux. Alors que l'objectif du standard AA1000AS est l'examen de la qualité de l'engagement de l'organisation envers ses « stakeholders », celui de l'ISAE3000 est l'examen de la qualité du reporting (Rivière Giordano, 2007). S'agissant de la norme AA1000 AS, l'intérêt réside dans la détermination du périmètre de reporting en collaboration avec les parties prenantes. S'agissant de la norme ISAE 3000, l'existence d'un processus de vérification bien défini est son principal avantage. Depuis 2005 la norme ISAE 3000 doit être obligatoirement adoptée par les professionnels comptables réalisant des vérifications sociétales, cependant ils peuvent toujours choisir de combiner cette norme à la norme AA1000AS. Ainsi dans un souci d'intégrer les parties prenantes aux problématiques sociales et environnementales de l'entreprise, l'association de la norme AA1000 AS à la norme ISAE 3000 semble intéressante.

Même si la prise en compte de la vérification sociétale comme mécanisme permettant de fiabiliser le reporting sociétal est encore remis en cause par certains auteurs critiques (Ball et al., 2000 ; Adams et Evans, 2004 ; O'Dwyer et Owen, 2005 ; Chauvey et Giordano, 2007),

⁵ La loi n°2001-420 du 15 mai 2001 (article L.225-102-1 du Code de commerce) relative aux nouvelles régulations économiques (NRE) donne une nouvelle dimension réglementaire à la publication de données sociétales. La loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (article 116) fixe l'obligation pour les sociétés françaises cotées sur un marché réglementé de rendre compte dans leur rapport annuel de leur gestion sociale et environnementale au travers de leur activité.

l'apparition de normes dans ce domaine ne peut que le faire évoluer et s'améliorer. L'émergence de tels référentiels à donc pour objectif, tout comme les démarches de normalisation comptable dans le cas de l'information financière, d'obtenir une fiabilité et une confiance dans les informations sociétales communiquées (Quairel, 2004).

Au niveau managérial la vérification des données sociétales par un tiers extérieur fait de plus en plus d'adeptes. L'intérêt est aussi visible pour le monde académique. Il est donc apparu pertinent de s'interroger sur les cadres théoriques pouvant être mobilisé dans les études portant sur la vérification sociétales.

Nous identifierons les cadres théoriques mobilisés dans le champ de la responsabilité sociétale et plus précisément du reporting sociétal et nous verrons dans quelle mesure il est possible de transposer ces théories dans le cadre de la vérification des informations sociétales.

2. LES CADRES THÉORIQUES UTILISES POUR ETUDIER LA VÉRIFICATION SOCIETALE

L'objectif est d'identifier les cadres théoriques pouvant être mobilisés dans les recherches sur la vérification des données sociétales.

Quels sont les cadres théoriques pouvant servir d'assise solide à l'étude de la mise en place par l'entreprise de vérifications externes des informations sociétales ?

Nous identifierons les cadres théoriques mobilisés dans le champ de la responsabilité sociétale et plus précisément du reporting sociétal et nous verrons dans quelle mesure il est possible de transposer ces théories dans le cadre de la vérification des informations sociétales.

Il semble que deux cadres théoriques soient mobilisés dans la littérature : d'une part les théories contractuelles qui considèrent l'entreprise comme un nœud de contrats où des conflits existent entre les acteurs (Jensen et Meckling, 1976) ; et d'autre part les théories néo-institutionnelles où les organisations agissent en réponse à des pressions institutionnelles afin d'obtenir une légitimité (DiMaggio et Powell 1983).

L'utilisation dominante des théories contractuelles et des théories néo-institutionnelles dans les études portant sur la comptabilité sociétale nous a amené à choisir ce double cadre théorique. L'intérêt était donc de pouvoir appréhender la vérification sociétale sous deux angles d'approches différents mais pouvant aussi être complémentaires.

Tout d'abord nous présenterons les théories contractuelles de la firme (2.1) et nous décrirons les apports de ces théories pour la vérification sociétale. Ensuite nous exposerons les théories néo-institutionnelles (2.2) et nous montrerons quelles sont les contributions de ces théories pour la vérification sociétale.

2.1 LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE AU REGARD DES THÉORIES CONTRACTUELLES

2.1.1 Cadre général des théories contractuelles

Le paradigme politico-contractuel est issu des théories fondées sur une approche économique, rationnelle et libérale de l'organisation qui analysent l'entreprise comme un « *nœud de contrats* » formels ou informels souvent générateurs de conflits et de coûts.

La théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) et la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992) qui implique une vision pluraliste de la firme (Charreaux et Desbrières, 1998) illustrent ce paradigme.

L'objectif managérial de ces théories est la création de valeur. Dans le cadre de la théorie de l'agence, il s'agit de la valeur actionnariale alors que pour la théorie de l'agence généralisée et la vision pluraliste de la firme, il s'agit de la valeur partenariale.

La théorie de l'agence suppose que toutes les parties ne disposent pas des mêmes informations. Il existe une asymétrie d'informations entre l'agent qui détient l'information et le principal qui voudrait connaître cette information. Pour se prémunir des problèmes issus de la relation d'agence les individus mettent en place des mécanismes qui peuvent engendrer des coûts.

Jensen et Meckling (1976) distinguent les coûts de contrôle, les coûts de dédouanement et les coûts d'opportunité. Dans le cadre de notre recherche les coûts de dédouanement ou d'obligation nous intéressent particulièrement. Ces coûts sont supportés par l'agent pour rassurer le principal et lui prouver qu'il agit dans son intérêt. Ils résultent donc de la mise en place de mécanismes tels que la publication d'informations par l'agent et/ou la soumission volontaire à des contrôles.

Dans cette vision, seules les actions sociales et environnementales conformes à l'objectif de maximisation de la valeur globale de l'entreprise et donc susceptibles de contribuer à la création de valeur actionnariale peuvent être mises en oeuvre. Le reporting sociétal et la vérification de ce reporting ne se justifient que par leurs capacités à renseigner et à aider les

investisseurs dans leurs choix d'investissement. Les entreprises communiquent volontairement les informations sociétales dans les rapports sociétaux et font vérifier ces informations, dans le but de favoriser une meilleure appréciation de la valeur globale de l'entreprise et ainsi de créer une valeur supplémentaire (coûts < bénéfices).

La théorie initiale de l'agence examine les relations entre principal et agent, ainsi les relations entre dirigeants et actionnaires sont celles qui restent étudiées dans cette théorie actionnariale de l'agence (Jensen et Meckling 1976). Cependant cette théorie peut être élargie pour intégrer d'autres parties prenantes ou *stakeholders* à l'entreprise ne se limitant pas aux seuls actionnaires, la théorie partenariale de l'agence intervient donc à ce moment là.

Dans cet élargissement de la relation d'agence, les agents sont les dirigeants qui sont en relations contractuelles avec des parties prenantes de l'entreprise. Les diverses relations contractuelles existantes entre les parties prenantes et l'organisation sont incluses dans la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992).

La notion de parties prenantes a été définie par Freeman en 1984 comme « *tout groupe ou individu qui peut affecter ou qui peut être affecté, par la réalisation des objectifs d'une organisation* ». Le terme de « *stakeholders* » peut être utilisé pour désigner les parties prenantes de l'entreprise autres que les actionnaires qui eux seront appelés « *shareholders* ».

Selon Hill et Jones (1992 p.134) « *les concepts de la théorie de l'agence peuvent être appliqués à la relation parties prenantes - agent* ». Il s'agit d'un élargissement de la relation principal - agent issue de la théorie de l'agence. Cette théorie prend en compte les intérêts des groupes ou individus pouvant avoir une répercussion sur la stratégie de l'entreprise. Les tenants de cette théorie de l'agence généralisée accordent une importance particulière à un ensemble de parties prenantes dans le partage de la valeur, on parlera de valeur partenariale par différenciation à valeur actionnariale.

Certains auteurs considèrent la théorie des parties prenantes comme une théorie pouvant être ancrée dans une vision économique contractualiste qui serait élargie. Comme le signale Cazal (2006), pour de nombreux théoriciens la théorie des parties prenantes est associée à la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992 ; Charreaux, 2003). La logique sous-jacente est toujours celle de création de valeur. On se situe dans une approche instrumentale de la théorie des parties prenantes (Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2007). Selon la conception instrumentale de la théorie des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995), la gestion des parties prenantes n'est qu'un moyen d'atteindre les objectifs des dirigeants et des actionnaires. Comme le précisent, Donaldson et Preston (1995), « *la vision instrumentale de*

la théorie des parties prenantes suggère que l'adhésion aux principes et aux pratiques des parties prenantes permettent d'atteindre des objectifs de performance classique » (p.67).

Dans la théorie des parties prenantes, l'entreprise est vue comme un nœud de contrats visant à étendre le rôle des dirigeants de la protection des seuls actionnaires, à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. Les relations entre actionnaires et dirigeants ne sont plus les seules relations prises en compte, d'autres relations avec des groupes ou individus apparaissent également importantes. Donaldson et Preston (1995 p.76) soulignent que *« les parties prenantes sont définies par leur intérêt légitime dans l'entreprise plutôt que simplement par l'intérêt de l'entreprise en elles ».*

Charreaux et Desbrières (1998), ont également une vision partenariale associant les dirigeants à l'ensemble des parties prenantes et considérant que les parties prenantes subissent au même titre que les actionnaires un risque du fait de l'activité de l'entreprise. Dans la vision pluraliste de la firme, les entreprises doivent avoir comme objectif premier la création de valeur dont l'atteinte est conditionnée à la résolution des multiples conflits d'intérêts concernant l'ensemble des stakeholders, nés du contexte d'asymétrie d'information. Ainsi Charreaux et Desbrières (1998), proposent une définition élargie et globale de la valeur créée par les entreprises dans une perspective enrichie qui ne se limite pas aux seuls actionnaires : la valeur partenariale. La valeur partenariale de Charreaux et Desbrières (1998) *« permet de revisiter le problème de la création et du partage de la valeur dans une perspective enrichie qui ne se limite pas aux seuls actionnaires »* (p.84). Ainsi cette vision permet de mieux comprendre les mécanismes de création et de partage de la valeur en relation avec l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

Quelles que soient les théories utilisées dans cette vision, on se situe dans une logique de création de valeur, analysée dans le cas de la théorie de l'agence comme une valeur purement actionnariale et dans la théorie de l'agence généralisée et dans l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes comme une valeur partenariale.

2.1.2 La vérification sociétale sous l'angle des théories contractuelles

La vérification des informations sociétales contenues dans les rapports sociétaux s'insère dans une relation d'agence où elle a pour objectif de diminuer l'asymétrie d'informations entre les divers acteurs. En effet, Simnett, Vanstraelen et Fong Chua (2009) précisent que la mise en place d'une assurance permet d'une part de réduire les coûts d'agence et confère

également une plus grande confiance des utilisateurs dans l'exactitude des informations fournies par l'entreprise. En attestant des informations sociétales, l'audit sociétal contribue au même titre que l'audit financier à la diminution des asymétries d'informations et exonère les parties intéressées d'une recherche individuelle d'informations fiables. Dans cette vision, tout comme l'audit financier, la vérification sociétale est un mécanisme disciplinaire ayant pour objet de garantir la bonne qualité de l'information diffusée et d'attester la fiabilité du reporting sociétal (Rivière-Giordano, 2007). La vérification sociétale apparaît donc comme complémentaire à la diffusion sociétale. Ainsi l'audit ou la vérification apparaît comme un élément essentiel du fonctionnement de la vie économique (Herrbach, 2000). Comme vu précédemment on retient les deux hypothèses générales : l'hypothèse qu'il existe des asymétries d'informations et l'hypothèse que le comportement des acteurs répond à un objectif de maximisation de leur utilité. Deux sortes de coûts sont donc visibles, d'un côté les coûts supportés par les utilisateurs de l'information pour tenter de limiter le comportement opportuniste du dirigeant (coûts liés à la gestion de l'information, incitation à mettre en place des systèmes pour assurer une bonne communication de l'information..., Depoers, 2000) et d'un autre côté les coûts de dédouanement supportés par les dirigeants pour convaincre les utilisateurs de leur bonne foi. Comme le fait remarquer Charreaux (2000a), les coûts de dédouanement sont les coûts associés aux mécanismes permettant à l'agent de rassurer le principal sur la crédibilité des engagements pris et par exemple les coûts associés à un audit volontaire.

La vérification sociétale constitue donc un mécanisme disciplinaire assurant la fiabilité des informations sociétales et contribuant à leur crédibilité par la réduction des conflits d'agence (Rivière-Giordano, 2007 ; Simnett et al. 2009). Ainsi, les dirigeants peuvent se soumettre à une vérification afin de certifier la qualité des informations diffusées de façon à réduire l'incertitude pour les utilisateurs et à alléger le poids des contrôles (Charreaux, 2000b). Dans ce cadre d'analyse, la vérification par un tiers extérieur contribuant à fiabiliser les informations communiquées vise à favoriser la transparence et donc à réduire les coûts d'agence relatifs à la diffusion.

Ainsi en se référant aux théories contractuelles on présume que les pratiques de responsabilité sociétale permettant à l'entreprise de mettre en avant son engagement sociétal (tel que la diffusion et la vérification sociétale) soient capables de créer un supplément de valeur ou d'éviter l'apparition de risques sociétaux pouvant engendrer une diminution de la trésorerie (Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2008).

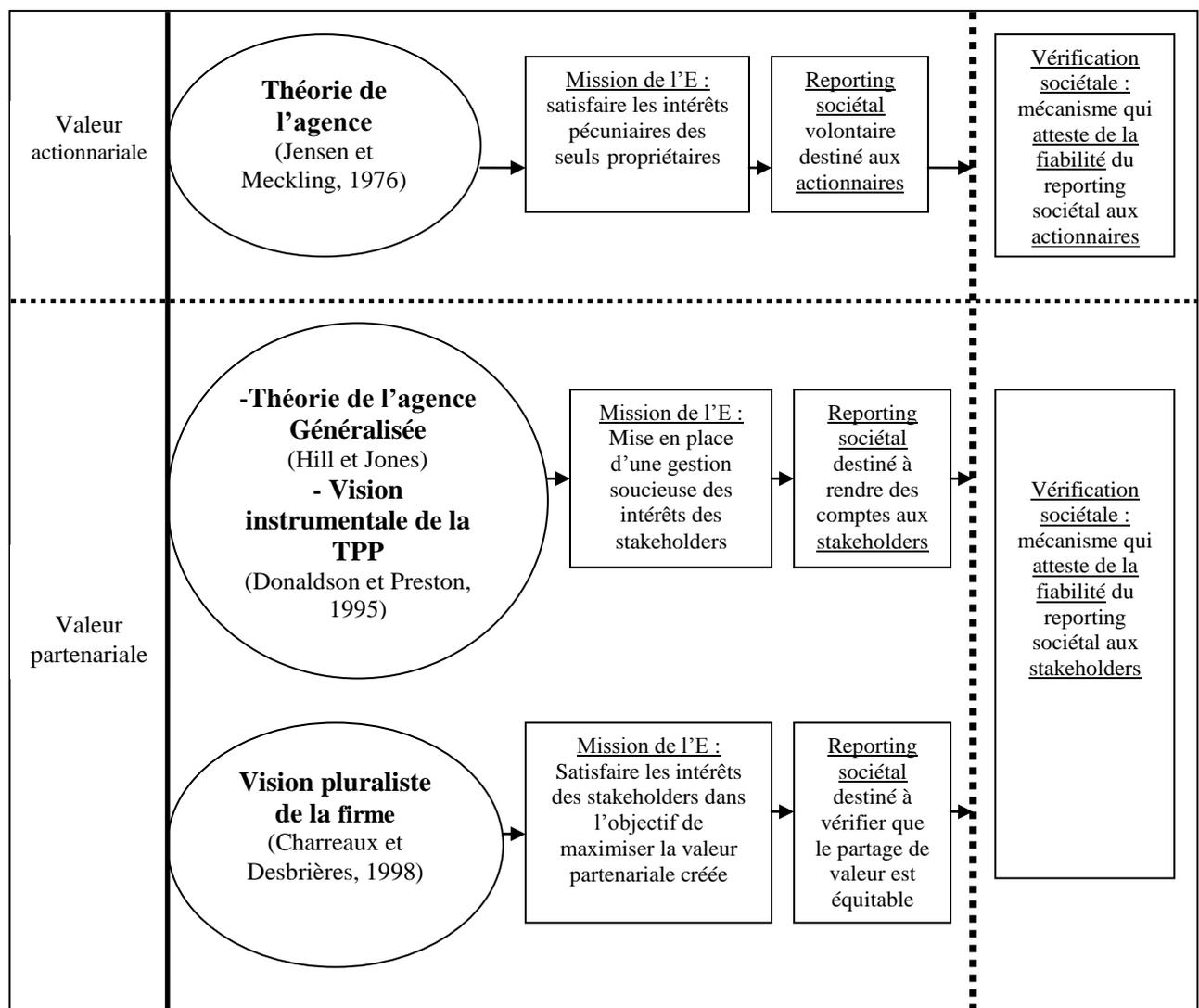
On se situe donc dans une approche économique ou une approche coûts/bénéfices de la vérification selon laquelle la stratégie de mise en place par les entreprises d'une vérification sociétale peut être justifiée par l'existence d'un arbitrage coûts/bénéfices favorable aux entreprises. Les efforts déployés par les entreprises dans la mise en place de vérification des informations sociétales supposent qu'elles attendent de cette vérification des bénéfices futurs supérieurs aux coûts engendrés par cette mise en place, puisque la mise en place d'une telle vérification a un coût (Unhee, 1997). En prenant appui sur les théories contractuelles, nous assimilons donc la mise en place d'une vérification sociétale par les entreprises à une décision économique, appréhendée en termes de coûts et de bénéfices de cette mise en place. En effet, la mise en place par les entreprises d'une vérification de leurs données sociétales résulte d'un arbitrage entre les avantages et les inconvénients identifiés au préalable (De Moor et De Beelde, 2005).

En se référant à la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992) et à la vision instrumentale de la théorie des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995) on peut supposer un élargissement de la relation principal - agent issue de la théorie de l'agence à un ensemble de parties prenantes impliquées contractuellement dans le processus économique (actionnaires, clients, salariés et fournisseurs) (Quairel, 2004). Cette théorie prend en compte les intérêts des groupes ou individus pouvant avoir une répercussion sur la stratégie de l'entreprise. Dans cette vision, la mise en place de vérifications sociétales est analysée comme un moyen de rendre des comptes aux parties prenantes les plus puissantes et qui exercent des pressions fortes sur l'entreprise. On se situe dans une vision instrumentale de la théorie des parties prenantes qui prévoit que l'entreprise répond aux pressions de ces parties prenantes dans un objectif de performance organisationnelle. Les parties prenantes sont dans ce cas vues comme des facteurs permettant à l'entreprise de réaliser ses objectifs et de répondre à leurs obligations vis à vis des actionnaires (Gond et Mercier, 2004). Ainsi dans la vision contractuelle élargie, les entreprises qui entretiennent des relations de coopération avec leurs parties prenantes obtiendront un avantage concurrentiel sur les autres entreprises (Jones, 1995), elles seront plus performantes en termes de profitabilité, de stabilité et de croissance (Pesqueux et Damak Ayadi, 2004). Il s'agit toujours de satisfaire un objectif de création de valeur qui nécessite pour l'entreprise de satisfaire les attentes des différents individus affectés par l'activité de l'entreprise (Gond et Mercier, 2004). La prise en compte par l'entreprise de ses parties prenantes lui permet de générer une performance économique (Hillman et Keim, 2001). Il est donc avéré que les entreprises poussées par les pressions de parties prenantes

économiques (collaborateurs, clients et actionnaires) vont mettre en place une vérification des informations sociétales dans le but de répondre à leurs préoccupations dans un objectif de création de valeur.

Dans cette approche on considère la décision de mettre en place une vérification sociétale comme une décision économiquement justifiée, selon laquelle les bénéfices attendus doivent être supérieurs aux coûts supportés par cette vérification sociétale.

Schéma 1 : Les théories contractuelles au regard de la vérification sociétale



Construit d'après : Giordano-Spring et Rivière-Giordano (2007) ; Rivière-Giordano (2007)

On peut donc étudier la vérification sociétale sous l'angle des théories contractuelles, en se référant à la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), à la théorie de l'agence généralisée (Hill et Jones, 1992) et à la vision pluraliste de la firme de Charreaux et

Desbrières (1998). Quel que soit le support théorique issu des théories contractuelles utilisé pour étudier la vérification sociétale, on se situe dans un objectif de création de valeur. On passe d'une création de valeur actionnariale dans le cas de la théorie de l'agence à une création de valeur partenariale dans la théorie de l'agence généralisée et la vision pluraliste de la firme.

La vérification sociétale peut être également étudiée sous l'angle des théories néo-institutionnelles de la légitimité qui fournissent un cadre pertinent pour analyser ces pratiques.

2.2 LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE AU REGARD DES THÉORIES NÉO-INSTITUTIONNELLES DE LA LÉGITIMITÉ

2.2.1 Cadre général des théories néo-institutionnelles

Les théories néo-institutionnelles essayent de comprendre le comportement des organisations en montrant l'importance de l'environnement institutionnel. Les entreprises doivent analyser et se conformer aux jeux institutionnels.

L'approche néo-institutionnelle s'intéresse à l'influence du contexte institutionnel sur l'adoption volontaire ou contrainte de pratiques par les entreprises. Les entreprises adoptent des pratiques que les institutions exigent d'elles dans le but d'accroître leur légitimité institutionnelle et leur pouvoir.

Selon cette approche, les organisations sont insérées dans la société et elles sont soumises à des pressions institutionnelles qui proviennent des régulateurs, des organisations en position de leadership ou encore de la société en général. Ainsi, les entreprises mettent en place une vérification sociétale en réponse aux pressions institutionnelles de certaines parties prenantes ou groupes de parties prenantes (régulateur, groupes de pression, organismes professionnels...). Il s'agit dans ce cas de réponses managériales apportées aux attentes perçues des parties prenantes au sens large.

DiMaggio et Powell (1983), sont des tenants de l'approche institutionnelle, ils font référence dans leur article à un « *isomorphisme institutionnel* ». Ainsi, les organisations en quête de légitimité reproduisent les cadres d'autres organisations, cela pour trois raisons :

-« *l'isomorphisme coercitif* » : il résulte de pressions exercées par les organisations ou par les institutions pour un changement.

-« *l'isomorphisme mimétique* » : certaines organisations devant faire face à un environnement incertain copient d'autres organisations qui sont plus légitimes.

-« *l'isomorphisme normatif* » : il est rattaché au phénomène de professionnalisation qui est « interprété comme la lutte collective des membres d'une profession pour définir les conditions et les méthodes de travail, pour contrôler *la production des producteurs* et pour établir une base cognitive et légitime de l'autonomie de leur activité » (p.152).

En ce qui concerne la légitimité institutionnelle « *les recherches institutionnelles (DiMaggio et Powell 1983 ; Meyer et Rowan 1991 ; Meyer et Scott 1983 ; Zucker 1987) décrivent la légitimité non pas comme une ressource opérationnelle mais comme un jeu de croyances* » (Suchman 1995 p.576).

Suchman (1995 p.574) définit la légitimité comme « *une perception ou une acceptation généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont désirables, convenables et adéquates par rapport à un système socialement construit de normes, de valeur, de croyance et de définitions* ». Dans le cadre du reporting sociétal, la diffusion d'informations sociétales est analysée comme l'un des moyens permettant de renforcer la légitimité ou de légitimer les actions de l'entreprise.

Selon l'approche de DiMaggio et Powell (1983), une loi telle que la loi NRE fixant l'obligation pour les sociétés françaises cotées sur un marché réglementé de rendre compte dans leur rapport annuel de leur gestion sociale et environnementale au travers de leur activité, renforce le processus d'institutionnalisation par une contrainte coercitive pour les sociétés qui sont soumises à cette loi. Cependant l'absence de sanction en cas de non respect de la loi introduit d'autres contraintes. Il peut s'agir d'une contrainte mimétique ou encore normative.

En effet, la publication spécifique de rapports sociétaux n'étant pas vraiment contrainte par une obligation légale, son accroissement peut être le fait d'un processus mimétique qui pousse les entreprises à imiter d'autres entreprises considérées comme proactives. Il peut être également le fait d'une mise en place de principes constituant les fondements d'une base cognitive, édictée par des professionnels issus de formations similaires et ayant les mêmes réseaux professionnels.

Les dispositifs de diffusion et de vérification de l'information sociétale peuvent être analysés comme des stratégies de légitimation et d'institutionnalisation.

Dans cette vision les entreprises sont entourées de règles et d'exigences sociales et culturelles auxquelles elles doivent se conformer pour obtenir une légitimité. Dans un souci d'apparaître

légitime, les entreprises vont donc se conformer à ces standards de comportement (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1991). Les pratiques de responsabilité sociétale des entreprises seront donc des réponses apportées aux pressions institutionnelles émergentes de leur environnement (Ben Mlouka et Boussoura, 2008).

2.2.2 La vérification sociétale sous l'angle des théories néo-institutionnelles

Analyser la mise en place de vérifications des informations sociétales au regard des théories néo-institutionnelles revient à considérer cette pratique « d'audit » comme une réponse apportée aux contraintes institutionnelles de la société en ayant des comportements isomorphiques dans un objectif d'atteinte de légitimité (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1991). Dans le cadre de la diffusion d'informations sociétales, l'obtention par les entreprises de la légitimité passe par la reconnaissance des tiers de la fiabilité des informations diffusées. L'intervention d'un tiers extérieur ayant pour mission de garantir la fiabilité des informations diffusées peut être un moyen pour les entreprises de renforcer la légitimité ou de légitimer les actions de l'entreprise. Selon Power (2005, p.43), « *l'audit est devenu un repère chargé d'assurer la légitimité de l'action au sein des entreprises* ». La mise en place d'une vérification sociétale par l'entreprise peut être une réponse apportée aux pressions institutionnelles de son environnement pour obtenir une légitimité vis-à-vis de la société prise dans son ensemble.

Il existe dans les organisations, des valeurs, des normes et des modèles organisationnels qui vont influencer les structures et les modes de gestion des ces entreprises (Meyer et Rowan, 1977). Les chercheurs issus du courant néo-institutionnel considèrent que les organisations dans un même champ organisationnel tendent à se ressembler les unes aux autres au fil du temps, d'où l'utilisation du terme « isomorphisme » des organisations. En effet, s'agissant de la vérification des informations sociétales contenues dans les rapports de développement durable on assiste au fil des années à un accroissement des entreprises mettant en place cette vérification (KPMG et Publicorp, 2006). Les contraintes institutionnelles peuvent être de trois formes : coercitive, normative ou mimétique.

Les contraintes coercitives imposées par la loi ou la réglementation et assorties de sanctions, sont dans notre recherche les contraintes liées à l'apparition de la loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE). L'existence d'un environnement légal ou coercitif au sens de DiMaggio et Powell (1983) peut affecter le comportement et la structure des organisations. L'apparition de réglementations en matière de RSE notamment la loi sur les Nouvelles

Régulations Economiques a contraint les entreprises à publier dans leur rapport annuel des informations sociétales. Cependant, concernant la publication des informations sociétales dans les rapports sociétaux et plus particulièrement leur vérification par un tiers extérieur il n'existe pas actuellement de réglementations qui contraignent les entreprises à mettre en place de telles pratiques. En effet, s'agissant de la vérification sociétale il n'y pas de réglementation spécifique, cependant on peut imaginer que la loi NRE peut avoir entraîné une dynamique dans la mise en place de vérifications des informations sociétales. La loi NRE peut faire partie d'un processus dans lequel les pouvoirs publics tentent de réglementer les pratiques de RSE. Par un effet boule de neige cette réglementation peut entraîner les entreprises dans une dynamique de mise en place de pratiques de RSE. Engagées dans cette dynamique, les entreprises anticipant l'apparition de réglementations prochaines pourraient vouloir mettre en place une vérification sociétale. En effet, comme le montre les études empiriques menées par des organismes publics, sur l'application de la loi NRE, au fil des années d'application de la loi NRE les entreprises ont tendance à se conformer à cette réglementation même en l'absence de sanction en cas de non respect de la loi (Etudes du Groupe Alpha, 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007). L'étude empirique menée par Deloitte (2007), montre qu'en 2007 les sociétés ayant recours à un rapport de développement durable pour traiter la loi NRE ont également dans la majorité des cas fait mentionner un avis spécifique de leur commissaire aux comptes publié dans le rapport en question. Il est donc légitime de se demander si effectivement la loi NRE pourrait expliquer la mise en place de vérifications sociétales et s'il est donc nécessaire de mettre en œuvre des contraintes coercitives spécifiques qui réglementeraient cette vérification sociétale.

Les contraintes normatives peuvent également apporter un éclairage sur la mise en place de vérifications sociétales. Lorsque l'on parle de normalisation, on entend les normes ne comportant pas de sanction en cas de non respect. Ces normes sont édictées par le milieu professionnel et les acteurs pouvant influencer le champ organisationnel (Quairel, 2004). La vérification sociétale est entourée d'un ensemble de normes permettant d'apporter un éclairage sur la mise en place de ces pratiques (GRI, AA1000, ISAE 3000).

Les tentatives de normalisation de certaines pratiques de RSE peuvent influencer les entreprises dans la volonté d'implanter ces pratiques. En effet, les pressions normatives issues de l'existence de normes professionnelles dans le domaine peuvent être un facteur explicatif de la mise en place de vérifications sociétales. Certains auteurs s'attachent à étudier l'influence des normes sociétales sur les pratiques de RSE. Pour pallier l'absence de cadre légal dans le domaine, l'émergence de diverses normes peut servir de support et de base aux

entreprises dans la mise en place de pratiques de RSE (Rivière-Giordano, 2006). Concernant la vérification des informations sociétales, plusieurs normes ont émergé : la Global Reporting initiative (GRI), l'Assurance Standard AA1000AS et l'ISAE3000 (International Standard on Assurance Engagement). Considérant que la normalisation permet aux entreprises et aux vérificateurs de posséder une base de référence dans la mise en place d'une vérification sociétale, les entreprises vont être incitées à mettre en œuvre de telles pratiques. Ainsi, en réponse à cette contrainte normative de la vérification sociétale, les entreprises vont mettre en place de telles pratiques dans l'objectif d'atteinte d'une légitimité.

Enfin, les contraintes mimétiques considèrent que les organisations vont imiter d'autres organisations considérées comme proactives et d'autant plus que l'environnement est incertain et ambigu. Ainsi, la mise en place de vérifications sociétales peut être le fait d'un mimétisme de la part des entreprises. Les entreprises qui reconnaissent comme les plus talentueuses les entreprises réalisant des vérifications sociétales, copient ces « best practices » pour être légitimes.

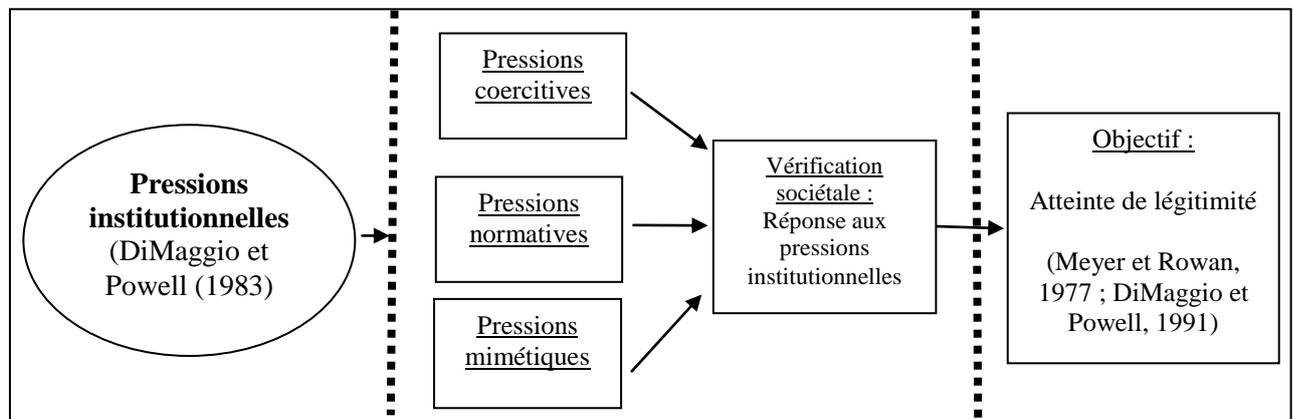
Ainsi les objectifs de l'organisation demeurent les mêmes quelle que soit la stratégie mise en œuvre à la suite de diverses pressions institutionnelles. Il s'agit pour l'organisation d'acquérir, de maintenir ou de défendre la légitimité organisationnelle par la mise en place d'une même pratique qui est dans notre cas la mise en place d'une vérification sociétale.

Par exemple, dans le cas d'une atteinte de légitimité par la diffusion d'articles de presse hostiles, l'entreprise va mettre en place des pratiques de RSE dans le but de défendre sa légitimité qui est menacée (Ashforth et Gibbs, 1990). Il s'agit ici d'une légitimité pragmatique à travers laquelle l'entreprise protège son image et sa réputation dans un souci par exemple de préserver ses ventes et sa valorisation boursière. Le terme « légitimité » englobe donc une réalité prosaïque par laquelle l'entreprise souhaite pérenniser son apparence et sa réputation en mettant en place des pratiques sociétales. Ainsi en mettant en place une stratégie sociétale de diffusion et de vérification, l'entreprise va vouloir, soit répondre à des accusations (Antheaume, 2001), soit au contraire montrer sa bonne foi et légitimer ses activités. Au vu des études sur l'exposition médiatique des entreprises (Brown et Deegan, 1998 ; Cormier et al. 2004), il apparaît que les entreprises faisant l'objet d'une forte exposition médiatique vont mettre en œuvre des pratiques de RSE (dans notre cas une vérification sociétale) dans un objectif d'atteinte de légitimité.

Les travaux se référant à la théorie néo-institutionnelle permettent d'étudier l'émergence de nouvelles pratiques au sein des entreprises en quête de légitimité et de reconnaissance auprès

de multiples parties prenantes (Dacin, Goodstein et Scott, 2002). La mise en place de vérifications des informations sociétales contenues dans les rapports de développement durable se prête assez bien à ce type d'analyse en raison des pressions institutionnelles qui lui sont associées. Pour une entreprise l'obtention de la légitimité passe par la nécessité pour celle-ci de se plier aux pressions de parties externes. En effet, l'entreprise se situe dans un champ organisationnel composé de parties prenantes. Le concept de parties prenantes trouve donc une justification dans les fondements de la théorie néo-institutionnelle qui met en avant la nécessité pour une entité organisationnelle de se plier aux pressions externes provenant d'acteurs issus de ce champ (Gond et Mercier, 2004).

Schéma 2 : Les théories néo-institutionnelles au regard de la vérification sociétale



On peut donc étudier la vérification sociétale sous l'angle des théories néo-institutionnelles de la légitimité (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1991). Dans cette vision la mise en place de vérifications sociétales sera perçue comme une réponse apportée aux pressions institutionnelles dans un objectif d'atteinte de légitimité.

CONCLUSION

En ce qui concerne les pays francophones, les recherches sur la vérification sociétale étaient jusqu'à présent peu nombreuses contrairement aux recherches sur la diffusion d'informations sociétales (Pellé-Culpin, 1998 ; Oxibar, 2002 ; Quairel, 2004 ; Ben Rhouma, 2008). Ceci pouvait être dû à des pratiques encore peu développées au sein des entreprises. Cependant, avec l'apparition de la loi NRE, le développement de ce mécanisme dans les entreprises françaises (Etude de Deloitte, 2007) et l'intérêt managérial suscité par cette mise en place, les

chercheurs francophones (Igalens, 2004 ; Rivière-Giordano, 2007) commencent peu à peu à s'intéresser à la vérification des données sociétales.

Il est apparu alors intéressant de s'interroger sur les cadres théoriques pouvant être mobilisés dans ces recherches. En ce sens, l'objectif de cet article a été d'apporter un éclairage sur ces théories dans le cadre des recherches portant sur la vérification sociétale. La vérification des données sociétales a donc été étudiée au regard d'un cadre multi théorique : l'approche contractuelle et l'approche néo-institutionnelle de la légitimité.

Dans un premier temps nous avons présenté le contexte et le cadre conceptuel de la recherche. Ensuite, la mise en place d'une vérification sociétale a été étudiée au regard des théories contractuelles (Jensen et Meckling, 1976). Dans cette approche on considère la mise en place d'une vérification sociétale comme un mécanisme permettant d'attester la fiabilité du reporting sociétal aux actionnaires (vision actionnariale) et également aux autres parties prenantes (vision partenariale). L'objectif de création de valeur est un des piliers qui sous tend cette vision.

Les théories contractuelles ne permettant pas d'appréhender tous les contours de la mise en place de vérifications sociétales et n'expliquant que partiellement cette pratique, dans un deuxième temps, nous avons étudié cette pratique à la lumière des théories néo-institutionnelles de la légitimité. Analyser la mise en place de vérifications des informations sociétales au regard des théories néo-institutionnelles revient à considérer cette pratique comme une réponse apportée aux contraintes institutionnelles de la société en ayant des comportements isomorphiques dans un objectif d'atteinte de légitimité (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1991).

Ainsi, le double cadre théorique mobilisé dans cette recherche permet de mieux comprendre les pratiques de vérification des données sociétales et apporte un éclairage pour les futures recherches. La prise en compte d'un cadre multi théorique pour les recherches futures permettra d'appréhender les pratiques de vérifications sociétales de façons à la fois hétérogène et complémentaire.

Au niveau empirique, il serait intéressant d'étudier les rapports d'assurance émis par les commissaires aux comptes et d'examiner la qualité de ces avis contenus dans les rapports de développement durable.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Adams C. et Evans R. (2004), « Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap », *Journal of Corporate Citizenship*, vol.14, pp.97-115.

Alpha Etudes (2003), « 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.

Alpha Etudes (2004), « Les informations sociales dans les rapports annuels : deuxième année d'application de la loi NRE - Premiers éléments à partir des sociétés cotées du CAC 40 », Centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha.

Alpha Etudes (2005), « Les informations sociales dans les rapports annuels : troisième année d'application de la loi NRE – Premiers éléments à partir des sociétés cotées au CAC 40 », Centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha.

Alpha Etudes (2006), « Les informations sociales dans les rapports 2005 : quatrième année d'application de la loi NRE – Une analyse du reporting social des sociétés du CAC 40 assujetties à la loi NRE », Centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha.

Alpha Etudes (2007), « Les informations sociales dans les rapports 2006 : Cinquième année d'application de la loi NRE », Centre d'études économiques et sociales du groupe Alpha.

Antheaume N., et Teller R. (2001), « Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale », in *Faire de la recherche en comptabilité financière*, sous la direction de Dumontier P. et Teller R. (2001), FNEGE, Paris, pp.85-99.

Antheaume N. (2001), « La diffusion volontaire d'informations environnementales : le cas de la COGEMA », Acte du 22^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Metz..

Ashforth B.E. et Gibbs B.W. (1990), « The Double-Edge of Organizational Legitimation », *Organizational Science*, vol. 1, n°2, pp.177-194.

Ball A., Owen D.L. et Gray R.H. (2000), « External transparency or internal capture?: the role of third party statements in adding value to corporate environmental reports », *Business Strategy and the Environmental*, vol.9, n°1, pp.1-23.

Beets S.D. et Souther C.C. (1999), « Corporate environmental reports: the need for standards and environmental assurance service », *Accounting Horizons*, vol.13, n°2, pp.129-145.

Ben Mlouka M. et Boussoura E. (2008), «La théorie néo-institutionnelle permet-elle de rendre compte des pratiques de responsabilité sociale », 5^{ème} Congrès de l'Association pour le Développement de l'Enseignement et de la recherche sur la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (ADERSE), Grenoble.

Ben Rhouma A. (2008), *Etude des déterminants de la divulgation environnementale et sociale des entreprises françaises*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nice – Sophia Antipolis.

Borchani M. (2004), « Les déterminants de la stratégie sociétale des multinationales : étude exploratoire des entreprises étrangères en France », 13^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS), Paris.

Brown N. et Deegan C. (1998), « The public Disclosure of Environmental Performance Information – A Dual Test of Media Agenda Setting Theory and Legitimacy Theory », *Accounting and Business Research*, vol.29, n°1, pp.21-41.

Capron M. et Quairel F. (2004), *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*, Edition La Découverte, Paris.

Capron M. et Quairel F. (2001), « Les dynamiques relationnelles entre les firmes et les parties prenantes », in *Rapport pour le Commissariat Général du Plan : «Gouvernement d'entreprise et gestion des relations avec les parties prenantes : information, évaluation des performances, contrôle externe* », Novembre 2001, pp. 243-407, publié sous forme de 3 cahiers de recherche ERGO-CREFIGE en janvier 2002 (170 p.)

Cazal D. (2006), « RSE et parties prenantes : une entreprise contractuelle », 8^{ème} Université de printemps de l'audit social, Dakar.

Charreaux G. (2000a), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », *Revue d'Économie Industrielle*, n° 92, 2e et 3e trimestres 2000, pp. 193-214.

Charreaux G. (2000b), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », in B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp.743-756.

Charreaux G. et Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol.1, n°2, pp.57-88.

Chauvey J.N. et Giordano-Spring S. (2007), « L'hypothèse de la captation manageriale du reporting sociétal : une étude empirique des sociétés du SBF 120 », *Acte du 28^{ième} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers.

Cormier D., Magnan M. et Van Velthoven B. (2004), « Environmental Disclosure Quality in Large German Companies: Economic Incentives, Public Pressures or Institutional Conditions ? », *Les cahiers de la Chaire-collection recherche, ESG UQAM*, n°06- 2004.

Cowen S., Ferreri L. et Parker L. (1987), « The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: a typology and frequency-based analysis », *Accounting Organizations and Society*, vol.12, n°2, pp.111-122.

Dacin M.T., Goodstein J et Scott W.R. (2002), « Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum ». *Academy of Management Journal*, vol. 45, no. 1, pp. 45-57.

Damak-Ayadi S. (2004), *La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises*, Thèse en Sciences de gestion, Université de Paris 9 Dauphine, Paris.

Déjean F. et Martinez I. (2009), « Communication environnementale des entreprises du SBF 120 : Déterminants et conséquences sur le coût du capital actions », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, (à paraître).

Deloitte (2007), « Vérification des indicateurs de développement durable : Une analyse des pratiques des entreprises du SBF 120 en 2006 », octobre 2007.

De Moor P. et De Beelde I. (2005), « Environmental auditing and the role of the accountancy profession : a literature review », *Actes du 28^{ième} Congrès de l'European Accounting Association*, Göteborg, Suède.

Depoers F. (2000), « L'offre volontaire d'information des sociétés cotées : concept et mesure », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 6, vol2, pp.115-131.

DiMaggio P.J. et Powell W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol.48, n°2, pp.147-160.

- Donaldson T. et Preston L.E. (1995), « The stakeholders theory of the corporation: concepts, evidence, and implications », *Academy of Management Review*, vol.20, n°1, pp.65-91.
- Duong Q-L. (2004), « Vers une typologie des outils de communication sur la responsabilité sociale de l'entreprise », Actes de la 1^{er} Journée Thématique du Nord-est de la France sur la Communication Marketing, Université Robert Schuman, Nancy.
- Ernst et Ernst (1978), « 1977 Survey of Fortune 500 Annual Reports », Ernst et Ernst Cleveland Ohio.
- Ernst & Young (2007), « Comment faire évoluer le reporting des performances développement durable ? », Observatoire 2007 des rapports de Développement Durable des grands groupes français, Corporate Responsibility, septembre 2007.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic management: A stakeholder approach*, Pitman, Boston.
- Giordano-Spring S. et Rivière-Giordano G. (2007), « Le reporting sociétal à l'épreuve des théories normatives comptables », Acte du 28^{ième} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Giordano-Spring S. et Rivière-Giordano G. (2008), « Reporting sociétal et IFRS: quelle cohérence ? », *Revue Française de Gestion*, n°186, pp.19-34.
- Gond JP, Mercier P. (2004) « Les théories des parties prenantes : une synthèse critique de la littérature » Actes du 15e Congrès de l'AGRH, UQAM, Montréal, 1-4 septembre 2004, pp. 379-399.
- Guthrie J. E. et Parker L. D. (1990), « Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis », *Advances in Public Interest Accounting*, vol. 3, pp. 159-76.
- Herrbach O. (2000), *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Thèse en Sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse I.
- Hill C.W.L. et Jones T.M. (1992), « Stakeholder-agency theory », *Journal Of Management Studies*, vol.29, n°2, pp.131-154.
- Hodge K., Subramaniam N. et Stewart J. (2007), « Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Perceptions of Reliability », *Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ)*, July 2007.
- Igalens J. (2004a), « Comment évaluer les rapports de développement durable », *Revue Française de gestion*, vol.30, n°152, Dossier le Développement Durable.
- Igalens J. (2004b), « Analyse des premiers avis des commissaires aux comptes concernant la responsabilité sociale de l'entreprise », in Bournois F. et Leclair P., *Regards croisés en l'honneur de Bernard Galambaud*, Ed Economica.
- Jensen M.C. et Meckling W. (1976), « Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs, and capital structure », *Journal of Financial Economics*, vol.3, pp.305-360.
- Jones T.M. (1995), « Instrumental Stakeholder Theory: A Synthesis of Ethics and Economics », *Academy of Management Review*, vol.20, n°2, pp.404-437.
- Kolk A. (2003), « Trends in sustainability reporting by the fortune global 250 », *Business Strategy and Environment*, vol.12, n°5, pp.279-291.
- Kolk A. et Perego P. (2009), « Determinants of adoption of sustainability assurance statements: an international investigation », *Business Strategy and the Environmental*, Forthcoming (à paraître).

- KPMG (2005, 2006), « International Survey of Corporate Sustainability Reporting », KPMG Global Sustainability Services, De Meern, The Netherlands.
- KPMG et Publicorp (2006), « Rapport de développement durable : vers une meilleure information, en quantité comme en qualité », Presse Informations, Paris, le 5 octobre 2006.
- Meyer J.W et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations: Formal Structures as Myth and Ceremony », *American journal of Sociology*, vol.83, n°2, pp.340-363.
- Mikol A. (2003), « La communication environnementale de l'entreprise », *Revue Française de gestion*, vol.29, n°147, pp.151-159.
- Mikol A. (2006), « Audit financier et commissariat aux comptes », *Comptabilité*, Ed E-Theque, Lille-Hellemmes, 7^e éd.
- Martory B. (2003), « Audit social – Pratiques et principes », *Revue Française de gestion*, n°147, nov-dec.
- O'Dwyer B. et Owen D.L. (2005), « Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation », *The British Accounting Review*, vol.37, pp.205-229.
- ORSE (2004), « La certification des informations sociales et environnementales », Groupe de travail de l'ORSE, Etude ORSE n°6, mai 2004.
- Oxibar B. (2003), *La diffusion d'information sociétale dans les rapports annuels et les sites Internet des entreprises françaises*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- Patten D. (1991), « Exposure, legitimacy and social disclosure », *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.10, n°4, pp.297-308.
- Persais E. (2004), « Les rapports sociétaux : Enjeux et limites », *Revue Française de Gestion*, vol.30, n°152, pp.167-197.
- Pellé-Culpin I. (1998), *Du paradoxe de la diffusion d'information environnementale par les entreprises européennes*, Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.
- Pesqueux Y. and Damak-Ayadi S. (2004), « Stakeholder theory in perspective », 29th Annual Colloquium of European Academy for Business in Society, Velrick Leuven Gent Management School, Belgium (27/28 september).
- Power M. (2005), *La société de l'audit*, Edition La Découverte, Paris.
- Quairel F. (2004), « Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 10, vol.1, pp.7-36.
- Rivière-Giordano G. (2007a), *La qualité des informations sociétales: Une expérimentation relative à l'audit environnemental*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montpellier 1.
- Rivière-Giordano G. (2007b), « Comment crédibiliser le reporting sociétal ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol.13, n°2, pp.127-147.
- Roberts C.B. (1991), « Environmental disclosures: a note on reporting practices in mainland Europe », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, n° 3, pp.62-71.

Roberts R.W. (1992), « Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol.17, n°6, pp.595-612.

Simnett R., Vanstraelen A. et Fong Chua W. (2009), « Assurance on Sustainability reports: An International Comparison », *The Accounting Review*, (à paraître).

Suchman M.C. (1995), « Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches », *The Academy of Management Review*, vol.20, n°3, pp.571-610.

Unhee K., (1997), *Environmental and safety auditing: program strategies for legal, international and financial issues*, Lewis Publishers, United States of America, pp.226.

Wallage P. (2000), « Assurance on Sustainability reporting: An Auditor's View », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 19, pp. 53-65.