REPORTING SOCIETAL : LIMITES ET ENJEUX DE LA PROPOSITION DE NORMALISATION INTERNATIONALE " GLOBAL REPORTING INITIATIVE "

Michel Capron, Françoise Quairel

▶ **To cite this version:**

Michel Capron, Françoise Quairel. REPORTING SOCIETAL : LIMITES ET ENJEUX DE LA PROPOSITION DE NORMALISATION INTERNATIONALE " GLOBAL REPORTING INITIATIVE ". Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique. pp.CD-Rom. halshs-00582742

HAL Id: halshs-00582742
https://shs.hal.science/halshs-00582742

Submitted on 4 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

REPORTING SOCIETAL : LIMITES ET ENJEUX DE LA PROPOSITION DE NORMALISATION INTERNATIONALE « GLOBAL REPORTING INITIATIVE »

Michel Capron, Professeur des Universités
Université Paris 8 - LERGO
2 rue de la Liberté
F-93526 Saint Denis cedex 02
Tél/fax : 33 (0)1 49 40 65 02
Michel.capron@univ-paris8.fr

Françoise Quairel, Maître de conférences
Université Paris Dauphine - CREFIGE
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
F-75775 Paris Cedex 16
Tél : 33(0)1 44 05 44 71
quairel@dauphine.fr

Résumé :

En s'inspirant de la normalisation comptable anglo-saxonne, la Global Reporting Initiative (GRI) propose un référentiel de publication volontaire d'informations sociétales. La transposition présente des limites qui rendent en fait ses principes inapplicables. Néanmoins il tend à s'imposer et les grandes entreprises peuvent y trouver le moyen d'éviter une régulation contraignante.

Mots clés : Cadre conceptuel - Normalisation – Parties prenantes – Principes comptables - Rapports environnement – Régulation - Reporting sociétal

***Abstract* :**

GRI (Global Reporting Initiative) is proposing guidelines for social and environmental reporting inspired by Anglo - Saxon accounting standardization. The limits of the transposition makes in fact its principles inapplicable. Nevertheless it tends to impose on and the large companies can find means to avoid constraining regulation.

***Key words** : Accounting Principles - Conceptual framework – Environmental and Social reporting – Regulation - Stakeholders - Standardization*

L'exercice et le contrôle de la responsabilité sociale et sociétale des entreprises sont devenus depuis quelques années des thématiques préoccupant autant les milieux d'affaires que les organisations de la société civile. Bénéficiant d'une reconnaissance due à son expérience, la recherche en comptabilité et audit est interpellée pour construire une représentation de cette responsabilité et fournir des cadres et des méthodes permettant d'en rendre compte.

Ce que nous appellerons ici le « reporting sociétal » consiste en une diffusion d'informations environnementales et sociales produites par les entreprises à destination des tiers simultanément ou indépendamment de la reddition financière. Cette pratique, déjà ancienne dans certains pays et jusqu'à maintenant volontaire, commence à être codifiée et elle fait notamment l'objet en France, en 2003, d'une première application d'un texte législatif (l'une des dispositions de la loi dite « NRE »).

A l'instar de la comptabilité financière, les rapports « sociétaux » sont des instruments de reddition, de diagnostic, de dialogue et servent à la prise de décision (Capron, 2000) ; ils constituent la forme la plus visible de la « comptabilité sociale » et doivent donc être jugés en fonction des normes et des qualités attendus des documents comptables (Gray, 2001). Afin de renforcer leur crédibilité et de permettre leur comparabilité, l'idée est donc apparue d'une sorte de normalisation internationale de cette forme de reddition. L'initiative due à la *Global Reporting Initiative* (GRI) est actuellement la démarche la plus avancée et c'est son étude qui fera l'objet de cette communication.

La diffusion d'informations environnementales et sociales a été l'objet de nombreux articles dans la littérature comptable anglo-saxonne (pour une revue de la littérature, cf. Pellé-Culpin, 1998, Oxibar, 2002), mais, faute d'un terrain encore assez consistant, la littérature académique française est moins abondante (Christophe et alii, 1996, Antheaume et alii, 1999, Pellé-Culpin, 1998). La recherche comptable dans ce domaine s'effectue généralement à l'intérieur de deux cadres théoriques qui sont la théorie de l'agence (avec sa cousine, la théorie des parties prenantes) et les théories sociologiques interprétatives, néo-institutionnelles ou critiques.

Après avoir, dans une première partie, présenté en quoi les propositions de la GRI s'inspirent de la normalisation comptable anglo-saxonne, nous nous interrogerons dans la seconde partie sur les limites de la transposition des principes de la comptabilité financière au reporting sociétal et dans une troisième partie sur les enjeux d'une telle normalisation notamment au plan de la régulation économique et sociale.

1. GRI : des propositions inspirées de la normalisation comptable anglo-saxonne

Avant d'aborder les principes et les grandes lignes du contenu des propositions, nous tracerons brièvement le cadre institutionnel de la GRI qui permet de mieux comprendre l'origine de ses développements.

1.1. Le cadre institutionnel de la GRI

La GRI est une institution internationale dont la mission est l'établissement et la diffusion de lignes directrices pour la publication de rapports environnementaux et sociaux. Elle est issue d'une initiative lancée en 1997 par le CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) en partenariat avec le programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE). Le CERES est une organisation basée à Boston regroupant des ONG environnementalistes, des investisseurs institutionnels, des gestionnaires de fonds éthiques, des organisations syndicales et religieuses. Elle est notamment connue pour avoir élaboré les « principes Valdez », un code de conduite de comportement responsable des entreprises à l'égard de l'environnement.

La GRI se présente comme une organisation multi-parties prenantes se proposant d'élever la qualité du reporting sociétal « à un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du reporting financier »[1]. A l'instar de la normalisation comptable, l'existence d'un cadre et de règles « généralement acceptées » est en effet l'une des conditions de la confiance entre les différents acteurs ; elle permet une appréciation des performances dans le temps et au sein d'un secteur et elle structure le système interne d'information. Il faut souligner que l'adoption du référentiel GRI est volontaire et qu'il n'existe actuellement aucune disposition obligeant son application (cf. point 3.1).

Depuis son origine, l'organisation est fortement marquée d'une empreinte anglo-saxonne. Elle est essentiellement financée par des fondations américaines (dont la Fondation Ford). Le comité de pilotage qui comprend actuellement 24 membres compte une vingtaine de représentants d'organisations situées dans des pays anglo-saxons. L'actuel *Board* de directeurs est constitué de 14 personnes, dont 10 sont d'origine anglo-saxonne. Elles sont issues principalement des professions de la comptabilité et de l'audit et des milieux d'affaires ; on relève deux syndicalistes (dont un représentant de la centrale américaine AFL-CIO). A la recherche d'une plus grande reconnaissance en Europe continentale, son siège vient d'être installé à Amsterdam. Un comité technique consultatif (*Technical Advisory Council*) (10 à 15 membres) est chargé de la préparation des normes. Un conseil des parties prenantes (*Stakeholder Council*) désigné en fait par la direction de la GRI comprend 36 membres[2] et ne se réunit que deux fois par an. C'est en principe une instance de débat et de recommandations sur les lignes directrices, mais son rôle n'est pas encore clairement défini. La procédure d'élaboration des lignes directrices comprend une phase de consultation auprès des publics intéressés, une phase de test (le projet 2000 a été testé par 31 entreprises multinationales) avant publication. La version d'août 2002 était en cours d'expérimentation auprès de 110 entreprises multinationales début 2003.

La volonté d'apparaître comme une instance de normalisation effectivement internationale et impliquant toutes les parties prenantes est surtout présente au niveau du discours. La présence dans le comité de pilotage de représentants des professionnels de la comptabilité américains et anglais a fortement marqué le référentiel ; il emprunte largement aux processus de normalisation anglo-saxons, avec un cadre conceptuel inspiré du FASB et de l'IASB, mais il cible, comme utilisateurs des informations produites, l'ensemble des parties prenantes et non les seuls investisseurs. Cependant le cadre conceptuel proposé ne permet pas de résoudre la

[1] traduit de l'introduction des lignes directrices GRI (site : www.globalreporting.org)
[2] Son nombre doit passer prochainement à 60.

contradiction entre des besoins d'information très différents des diverses parties prenantes et la pertinence et la clarté requises.

1.2. Analyse du référentiel GRI : une filiation comptable anglo-saxonne marquée

Les lignes directrices de GRI constituent un référentiel très influencé par la normalisation comptable anglo-saxonne ; ses auteurs en reconnaissent les points communs, tout en en soulignant les différences. Comme les dispositifs FASB, IASB ou ASB, la GRI définit tout d'abord un cadre conceptuel destiné à assurer la cohérence des différentes dispositions et à servir de guide aux producteurs et aux auditeurs de l'information en l'absence de règles précises ; il présente ensuite une description des contenus des documents publiés. Dans un premier point nous analyserons la filiation comptable, mais aussi les spécificités des principes du cadre conceptuel ; dans un second point , nous présenterons les grandes lignes du contenu qui se proposent d'opérationnaliser ces principes.

1.2.1. Un cadre conceptuel sous contrôle apparent des parties prenantes

La structure de la partie consacrée aux principes emprunte globalement sa structure aux cadres IASB et FASB : elle présente les objectifs, les destinataires , et les qualités requises de l'information publiée (cf tableau 1), qui doivent guider les méthodes d'élaboration du rapport

	Transparence	
	Inclusivité[3]	
Quelles informations ?	Fiabilité	Accessibilité
- Complétude - Pertinence - Contexte lié au développement durable	- Précision - Neutralité - Comparabilité	- Clarté - Célérité / opportunité
	Auditabilité	

Tableau 1 : Les principes de reporting du cadre conceptuel GRI

Leur dénomination traduit à l'évidence leur filiation comptable ; cependant l'évolution entre le projet publié en juin 2000 et les lignes directrices de Août 2002, suite aux processus d'expérimentation et de consultation, montre une séparation plus nette entre les deux approches, une plus grande spécificité dans le sens donné à des principes de même nom et

[3] Le terme « inclusiveness » se rapporte à l'intégration des parties prenantes à toutes les étapes du processus de reporting

l'apparition de principes nouveaux[4]. Le tableau 2 permet d'analyser l'influence apparente des cadres conceptuels comptables (2A) et la spécificité de la mise en œuvre de ces principes (2B).

[4] En janvier 2003, la seule version disponible en français du référentiel GRI est celle d'août 2000 ; Celle-ci est difficilement compréhensible étant donnée les insuffisances de traduction des termes comptables.

Tableau 2A : LES ADAPTATIONS DU CADRE CONCEPTUEL COMPTABLE

	Principes comptables	**GRI**	Commentaires
Objectif	Image fidèle	Image équilibrée et raisonnable	Evolution entre la version 2000 et 2002 de GRI : le concept d'image fidèle a été abandonné. L'équilibre doit s'établir entre les différents domaines couverts : économique, environnemental et social. A l'instar des principes IASB, l'équilibre doit s'établir entre tous les principes en cas de conflit.
Destinataires	Orientée investisseurs	Résolument orienté multi-parties prenantes	Ce point est dominant dans l'énoncé de tous les principes et méthodes.
Champ d'observation couvert par le rapport	Exhaustivité sur les domaines définis dans les états financiers Entité : périmètre Découpage du temps et rattachement	« *completeness* » : la complétude du rapport concerne : - le périmètre (*boundary*) - les domaines (*scope*) -le découpage du temps et rattachement (*temporal)*	Le périmètre est en liaison avec les impacts économiques, environnementaux et sociaux des activités de l'organisation ; il va au delà du périmètre de consolidation financière basé sur le « contrôle ». Il doit être clairement défini. Les domaines doivent couvrir l'ensemble des aspects de la RSE (*triple bottom line*) ; les points forts, mais aussi les points faibles doivent être présentés. Rattachement des évènements à la période du rapport, mais les impacts à long terme, s'ils sont prévisibles, doivent être présentés ; bien que ne figurant plus explicitement dans la version 2002, l'estimation de ces impacts doit respecter le principe de prudence.
Qualité de l'information	Pertinence	Pertinence	L'utilité pour la prise de décision des utilisateurs est d'autant plus difficile à évaluer que ceux-ci sont très nombreux et avec des besoins différents ; l'utilité doit être définie et validée par un processus de consultation des parties prenantes : il faut répondre à ces besoins de manière « neutre et équilibrée » . Le principe de l'importance relative qui figurait dans le projet 2000 a été supprimé dans la version 2002. ; le « coût raisonnable » de l'obtention de l'information n'est pas évoqué.
	Fiabilité - Neutralité - Représentation fidèle	Fiabilité - Neutralité - Exactitude ,précision (*accuracy)*	Le rapport doit dans les domaines et la présentation des documents (graphiques …) être neutre et éviter les biais ; les deux cadres conceptuels comptables et sociétal se réfère au même paradigme de l'objectivité de la représentation ! Cette qualité est surtout soulignée pour les informations qualitatives ; elle concerne le degré de détail ou d'agrégation des données ; elle se réfère également à l'information fournie sur les méthodes de recueil et de traitement des données.
	Intelligibilité	Intelligibilité *(clarity)*	Cela dépend des utilisateurs visés et de leur niveau de connaissance du domaine ; le pré-supposé d'un niveau de connaissance normale est applicable pour chaque type de partie prenante mais comme chaque domaine est différent, l'objectif d'être clair pour un « maximum » d'utilisateurs suppose des évaluations auprès des destinataires. Un lexique expliquant les principaux termes est requis en fonction de ce principe.
	Célérité / Opportunité	Célérité / Opportunité (*timeliness)*	Les publications doivent être régulières dans le temps, au moins une fois par an, à la même date avec des mises à jour éventuelles en temps réel, ce qui n'empêche pas des synthèses périodiques.

	Comparabilité	Comparabilité	C'est l'un des objectifs majeurs annoncé du reporting sociétal. Les évolutions dans le temps sont la base minimale d'un reporting GRI. Cela suppose la publication des données sur deux ans minimum et la permanence des méthodes *(avec toute précisions sur les changements éventuels)* : même périmètre, contenu… ; l'objectif est également un benchmark interne ou externe .
	Vérifiabilité	Vérifiabilité (a*uditability)*	L'auditabilité du reporting sociétal renvoie à la qualité du système d'information et à la possibilité pour un auditeur externe de donner l'assurance que les principes sont respectés. C'est l'une des justification de l'existence de normes.
Conformité aux normes	Régularité	Conformité (*accordance conditions)*	Ces conditions ne figurent pas dans les principes ; l'application des lignes directrices est volontaire ; mais l'auto-déclaration de conformité au GRI doit respecter les conditions suivantes : respect des principes, d'un certain nombre de thèmes, *explication des raisons pour lesquelles les autres domaines ne sont pas couverts* ainsi qu'un document signé du PDG attestant la conformité avec GRI et le fait que le rapport fournit une image équilibrée et raisonnable » des performances économiques, environnementales et sociales. En ce qui concerne les indicateurs, lorsqu'il existe un protocole technique, celui-ci doit être respecté pour sa détermination.

TABLEAU 2B : LE CADRE SPECIFIQUE AU REPORTING SOCIETAL

Méta principes		La transparence	Mot clé de tout le discours de la responsabilité sociétale et de l'*accountability* et condition de la confiance. Selon GRI, elle « transcende » l'ensemble du cadre conceptuel se traduit dans la mise en œuvre de tous les principes
		Inclusivité (*inclusiveness*)	La participation des parties prenantes à l'élaboration du contenu du rapport domine tous les autres principes du cadre conceptuel ; toutes les parties prenantes, et non les seuls investisseurs, sont les destinataires et les utilisateurs du rapport qui est destiné à les informer mais aussi à les aider dans leur décision ; leur besoins sont différents, divers, et mal connus ; le seul moyen est de mettre au point une démarche interactive de consultation et d'élaboration du contenu qui en permette une amélioration continue et améliore sa crédibilité. Le principe d'exhaustivité (relatif aux domaines et aux périmètres), de pertinence, d'intelligibilité notamment font clairement référence au rôle des parties prenantes. En conséquence, le rapport doit présenter la liste des parties prenantes identifiées et retenues par l'organisation, leurs caractéristiques et les modalités de consultation et de dialogue. La hiérarchisation des parties prenantes doit être justifiée.
Pour améliorer l'intelligibilité et la pertinence		Le contexte économique environnemental et social de l'activité de l'entreprise *(sustainability context)*	Le contexte de l'activité est indispensable pour interpréter les performances publiées ; le développement durable n'est pas uniquement celui de l'entreprise mais celui de la planète. La référence à un niveau macroéconomique est indispensable .

Richard (2000) souligne le caractère contradictoire des principes comptables et la relativité de leur mise en œuvre en fonction du mode de gouvernance. Les contradictions ou les ambiguïtés au sein du cadre conceptuel GRI sont très importantes et nous verrons dans la deuxième partie qu'elles interrogent la nature du rapport environnemental et social et la pertinence d'une normalisation. Nous nous contenterons ici de souligner les principales difficultés de mise en œuvre : les deux « méta-principes » : transparence et inclusivité sont spécifiques au cadre sociétal ; ils conditionnent l'ensemble des lignes directrices.

La GRI présente un reporting destiné à toutes les parties prenantes ; la finalité n'est pas uniquement de rendre des comptes aux acteurs concernés par les décisions de l'entreprise, mais de les impliquer dans les processus d'élaboration du contenu et de dialogue autour d'objectifs répondant à leurs attentes. Le principe d'inclusivité définit les cibles du rapport comme étant toutes les parties prenantes que l'entreprise doit identifier et consulter selon des procédures à définir. Le contenu du rapport doit être intelligible pour tous ces acteurs et pertinent, c'est-à-dire utile pour leurs décisions. En apparence, il s'agit donc d'un mode de gouvernance où les attentes de toutes les parties prenantes identifiées sont intégrées à la stratégie et où le pilotage de la performance sociétale se fait au travers un processus interactif de dialogue. La crédibilité du rapport dépend de ce processus.

Cette approche consensuelle ne prend pas en considération la diversité des relations entre la firme et ses parties prenantes. Elle n'intègre que fort peu une hiérarchisation des objectifs et les conflits d'intérêts inéluctables entre les attentes. Fixant un objectif d'image « équilibrée et raisonnable » au contenu d'un rapport unique, elle fait courir à l'exercice plusieurs risques : d'une part, des indicateurs trop nombreux, qui semblent répondre à toutes les demandes des parties prenantes, sur tous les impacts actuels et futurs estimés, mais ne peuvent assurer l'exigence de clarté et de pertinence. Comme le souligne Burlaud (1998), le foisonnement d'informations peut nuire à la transparence ; d'autre part, l'objectif « d'équilibre » est irréaliste ; il évite sans doute d'affronter les conflits, mais assure surtout une fonction de légitimation symbolique et non une reddition sur les impacts clés. Le coût d'obtention et de validation d'un tel système d'informations constitue en tout état de cause un frein puissant à la mise en œuvre du principe d'inclusivité.

Très ancré culturellement dans le monde anglo-saxon, la déclinaison du principe de transparence apporte une amélioration certaine aux publications actuelles : le périmètre de reporting doit être clairement défini et ses changements expliqués ; une information doit être fournie sur les méthodes de recueil et de traitement des données ; les graphiques ne doivent pas se substituer aux données et être clairement documentés… Cependant, le principe de transparence peut venir en contradiction du principe d'inclusivité : si, au nom du principe de transparence, les raisons de la non couverture de certains domaines ou de certains acteurs ou de l'exclusion de certaines entités du périmètre sont exposées, le principe est respecté et cela permet de limiter la portée des principes de complétude et d'inclusivité.

L'application du principe de complétude et la précision du périmètre et des impacts dans le temps qui en découlent, en l'absence de règles précises constitue l'une des difficultés majeures de mise en œuvre. Si le périmètre de consolidation comptable n'est pas toujours facile à définir au regard du principe de réalité, ses contours sont encore plus flous pour le reporting environnemental ou social : quand une entreprise exploite un site par délégation, doit-on faire figurer ce site dans le périmètre du reporting ?

Où s'arrête la chaîne d'approvisionnement ? Quels sous-traitants intégrer ? Quel est l'impact environnemental à moyen terme d'une activité ?

Le principe de neutralité de l'information publiée et son objectivité sont certes une illusion tant au niveau comptable que sociétal ; cependant, le fait de rappeler que l'information diffusée ne s'inscrit pas dans une action de communication (les faiblesses doivent, au même titre que les bonnes pratiques figurer dans le rapport) confère au rapport un statut qui ne doit pas être celui d'une plaquette publicitaire.

D'une façon plus générale, on retrouve les contradictions et les difficultés de mise en œuvre des principes comptables; mais elles sont amplifiées par l'élargissement de leur champ d'application au domaine social ou environnemental et par la multiplication des destinataires. Le cadre conceptuel qui constitue une source de légitimité pour la normalisation comptable, doit être décliné dans les règles opératoires qui président à la production du rapport.

1.2.2. Contenu du rapport : un cadre plus opératoire

Les éléments qui doivent figurer dans le rapport mettent en oeuvre, pour les quatre premières sections, essentiellement le principe de complétude, de comparabilité dans le temps et de conformité. Comme dans tous les systèmes standards de management (qualité, environnement..) , il applique également le principe de leadership et d'engagement du dirigeant.

1. **Vision et stratégie** et lettre du PDG présentant les conclusions clés du rapport
2. **Les caractéristiques de l'organisation,**
   - Activité, effectif, implantation, éléments financiers, et divers éléments, notamment :
   - L'importance de la sous-traitance
   - La liste des parties prenantes identifiées, leurs caractéristiques et leurs relations avec l'entreprise
   - Le périmètre, les changements intervenus dans les méthodes
   - Les raisons de la non application de certains aspects de GRI
   - Les politiques d'audit internes sur la qualité des informations
3. **Gouvernance et système de management**, les comités d'audit et notamment :
   - Le lien entre rémunération des managers et performances sociétales,
   - Les méthodes d'identification des parties prenantes , de consultation, les informations générées .
   - Les codes de conduites, standards, procédures, certifications …

4 L'index montrant la correspondance entre le contenu du rapport et les items demandés par GRI

5 Les indicateurs de performances (indicateurs clés et additionnels)
- Indicateurs de performances intégrés (si possible)
- Performances économiques
- Performances environnementales
- Performances sociales

Tableau 3 : Contenu résumé d'un rapport selon les lignes directrices GRI

Les lignes directrices fournissent un détail important d'informations à fournir dans les trois premières sections, qui sont de nature à améliorer la qualité des rapports si elles sont respectées, notamment la définition d'un périmètre de reporting, des méthodes de collecte de l'information, l'information sur les changements de méthodes ou de périmètre. La conformité avec le contenu proposé doit ressortir de la publication de l'index.

Les indicateurs proposés au point 5 sont de deux types : obligatoires (indicateurs clés) et facultatifs (additionnels) ; ils laissent actuellement une très grande latitude notamment dans le domaine social où il s'agit plus de descriptions que d'indicateurs chiffrés. Les protocoles techniques sectoriels sont appelés à rendre ces indicateurs plus précis et à permettre la comparabilité inter-entreprise, ce qui n'est pas encore le cas. La présentation des indicateurs chiffrées doit comprendre les objectifs, une évolution (sur 2 ans au moins) et des programmes d'action .

L'objectif d'une évaluation de la performance globale et intégrée reste actuellement une intention non opératoire. Le domaine le plus avancé (hormis les performances économiques issues du système d'information comptable et financier) est sans aucun doute celui des performances environnementales. Les indicateurs du domaine social sont encore très marqués par la conception anglo-saxonne ; ils ne recoupent que quelques points du bilan social ou des indicateurs à publier en vertu du décret d'application de l'article L225-102-1 de la loi NRE (voir annexe). Ils sont imprégnés d'une vision marquée par la recherche de qualité sociale des fournisseurs et des sous-traitants dans le Tiers-monde (respect des conventions OIT). La normalisation du contenu reste encore largement en cours d'élaboration, notamment par une approche sectorielle : des groupes de travail préparent des versions sectorielles pilotes (finances et tourisme).

Les difficultés de mise en œuvre rencontrées par les producteurs des rapports, notamment dans les groupes multinationaux, sont liés au système d'informations et aux consolidations nécessaires. Aucun d'entre eux ne dispose encore de systèmes d'information capables d'alimenter les quelques 200 items prévus dans le contenu minimum d'un rapport GRI. Les responsables de la production de ces rapports affirment unanimement ne vouloir publier que des informations fiables et renoncer à leur publication si les systèmes d'information sont insuffisants ou si le coût de leur mise en place est trop important. Si les difficultés sont expliquées, au nom du principe de transparence, de telles lacunes sont acceptables dans le cadre du référentiel GRI. Les producteurs de l'information ont donc une grande latitude pour interpréter les principes dans le contenu et le pouvoir des auditeurs est renforcé en l'absence de règles appliquant les principes (Walton, 2001). L'existence d'un référentiel devrait faciliter la vérification des rapports, mais compte tenu des ambiguïtés, la question de l'audit reste largement en suspens.

1.2.3. L'audit des rapports sociétaux

Comme pour les informations financières, l'auditabilité des informations publiées est l'un des principes du cadre conceptuel. Cependant, si les lignes directrices de la GRI prévoient une vérification par une tierce partie de l'information diffusée, il reste à définir une norme d'audit : actuellement il ne semble pas y avoir de consensus entre les différents acteurs de la GRI, ni sur le contenu du la vérification, ni sur la méthode, ni sur qui est habilité à effectuer ce contrôle. Face aux difficultés, il semble que la GRI ne souhaite pas élaborer ses propres normes de vérification.

L'IAPC[5] a travaillé sur une « norme d'expression d'assurance modérée» pour l'information non financière (ISAE 100) : quatre points sont étudiés :

- le niveau de connaissance requis étant celui des professionnels de l'audit en matière comptable ; ils doivent articuler leur travail dans des équipes pluridisciplinaires avec des experts du domaine ;

[5] « *International Auditing Practices Committee* », comité de l'IFAC.

- les critères de qualité de l'information doivent être appropriés à l'expression d'une assurance par l'auditeur ; ils doivent une reconnaissance, une mesure et une présentation de l'information ; les critères sont : pertinence et fiabilité [6] ;
- la planification et la conduite de la mission doivent être comparables à celle de l'audit des états financiers ; l'évaluation du risque et du contrôle interne sont aussi importants que dans l'audit financier.
- la forme, la structure et le contenu des rapports d'audit seront des avis circonstanciés sur certaines parties du rapports et non une opinion sous forme courte, car F. Drieenhuizen (2001, p. 27) souligne que « l'on s'attend à ce que le professionnel comptable ne soit pas en mesure d'exprimer une opinion sur « l'image fidèle » du rapport dans son ensemble » ; la raison principale en est l'absence du critère d'exhaustivité. ».

Il ne semble pas que le cadre conceptuel de GRI fournisse des critères « appropriés » qui permettent l'expression d'une assurance de pertinence et d'intelligibilité pour l'ensemble des parties prenantes. La prudence dont font preuve les auditeurs « comptables » pour s'engager dans l'audit des informations environnementales et sociales publiées traduit bien la distance qui sépare la normalisation des états financiers et l'apparente normalisation des rapports sociétaux.

Le chemin semble encore très long pour atteindre une qualité du reporting sociétal **«** à un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du reporting financier » comme le propose GRI. Mais, ce référentiel ne contient-il pas en lui même la remise en cause de sa prétention normalisatrice ? La deuxième partie, en s'interrogeant sur la fonction du rapport sociétal et sur la nature de la normalisation proposée a pour objectif de mettre en lumière les limites de la transposition .

2. Les limites de la transposition d'une normalisation comptable

La normalisation comptable porte sur la fonction informationnelle et redditionnelle des documents publiés. L'objet du référentiel GRI est de permettre aux entreprises de produire un document standardisé destiné à rendre des comptes aux parties prenantes. Il doit donc, à ce titre, respecter des principes et un contenu relativement normalisés pour permettre la comparabilité spacio-temporelle et son audit est la condition de la confiance des utilisateurs. Cependant le caractère volontaire de la démarche, la multiplicité des destinataires envisagés confèrent au rapport une fonction de communication ; par ailleurs, le référentiel proposé s'attache plus au management des parties prenantes qu'à la fonction de reddition ; enfin, les outils sont loin d'avoir la robustesse du modèle comptable. Ces trois points constituent donc des limites importantes à la possibilité de transposer l'expérience de la normalisation comptable au reporting sociétal.

2.1. GRI : standard de reddition ou lignes directrices d'une "bonne communication" sociétale ?

La publication volontaire d'informations est un élément de la politique comptable au même titre que le choix des méthodes, la présentation des états financiers, le degré de détail ou d'agrégation des données publiées (Casta, 2000). L'existence d'un référentiel de normalisation des rapports sociétaux pose le problème de la frontière entre publication d'informations normalisées et publications volontaires dans le cadre de la « politique comptable sociétale» de l'entreprise, outil de communication visant à

[6] Pour être fiables, les critères doivent permettre une uniformité dans l'évaluation ou la mesure ou la présentation dans des circonstances analogues à celles où ils sont utilisés par les professionnels comptables .

modifier les perceptions des utilisateurs (Lindblom, 1994). L'évolution du cadre conceptuel GRI entre 2000 et 2002 (cf. tableaux 2) l'a éloigné des cadres conceptuels comptables en faisant dépendre tout le dispositif des deux méta-principes, transparence et inclusivité. Or ces principes, d'une part, permettent d'exclure certains domaines du champ du rapport puisqu'il est possible, avec des justifications, de ne pas les renseigner, et d'autre part, reposent sur une multiplicité de publics que l'on connaît mal. Ils impliquent une mise en scène des acteurs susceptibles de représenter les parties prenantes qui peut varier au gré des pressions ; l'objectif de comparabilité des rapports est ainsi fortement remis en cause et GRI peut fournir l'opportunité de « réduire le contenu des rapports aux problèmes facilement gérables par les entreprises » (Larrinega-Gonzalez, 2001, p. 4).

La pertinence du rapport au niveau du groupe dépend du périmètre choisi et du degré de détail fourni autour d'une moyenne de données issues de contextes différents (exemple : salaire moyen en Europe, émission moyenne de CO2 …). Les choix de diffusion dépendent de la « politique comptable » du groupe, des pressions médiatiques. Rien dans les dispositifs actuels de GRI ne permet d'harmoniser la grande disparité de ces pratiques.

Pour les rapports financiers, la séparation entre document financier normalisé et politique comptable est souvent matérialisée par l'existence de deux rapports : un rapport financier détaillé destiné aux analystes et quelques actionnaires avertis, et un document « grand public » de communication sur les activités et principaux chiffres clés. Le rapport « développement durable » version papier a le même statut que ce deuxième document. Il faut noter que les entreprises ont tendance à diffuser un maximum d'informations sociétales sur leur site Internet ; on est alors dans un contexte de communication envers des parties prenantes non précisément identifiées par l 'entreprise et pour laquelle la confiance ne peut s'établir que par une normalisation de la qualité de l'information diffusée[7], indépendamment du mode d'élaboration du contenu qui reste de l'initiative de l'entreprise.

En conclusion, la démarche GRI normalise à minima et de façon flexible les contenus. Elle laisse la « politique volontaire » de l'entreprise et la pression éventuelle des acteurs en configurer l'essentiel. Le mimétisme et le marché sont clairement les seules contraintes d'adoption de cette démarche volontaire mais, même dans le cadre de son application, GRI est plus un encadrement léger d'une politique comptable qu'un véritable dispositif de normalisation.

2.2. GRI : standard de reddition ou standard de management *multi-stakeholders* ?

En suivant l'approche de Gray (2001), il convient de distinguer « *l'accountability* », instrument de management et « *l'accountability* » comptable, instrumentalisée par les rapports. En l'absence d'autres modèles de reddition, nous avons vu que tous les acteurs cherchaient à transposer les processus de normalisation du rapport financier aux rapports sociétaux. C'est cependant ignorer que, par l'élargissement des domaines, de l'horizon et des destinataires, l'objet change totalement de nature. Si les investisseurs sont les parties prenantes pour lesquelles un reporting financier au niveau du groupe est pertinent et leur permet une décision directe, rares sont les autres groupes de parties prenantes ayant

[7] Le projet de norme ISO 14063 sur la communication environnementale précise les principes suivants : la communication doit être basée sur les données précises, non mensongères et appropriées à la cible visée ; elle doit être basée sur des données qui doivent pouvoir être expliquées par l'organisme ; les méthodes, hypothèses et limites doivent être expliquées avec un niveau de détail qui autorise sa compréhension par le public visé ; les données doivent être précises, reproductibles, traçables et complètes par rapport à l'objectif de la communication (document X30U 205, du groupe ISO/TC 207 AFNOR).

des décisions directes à ce niveau : les syndicats, les consommateurs, les ONG sont encore peu sensibilisés pour agir effectivement à ce niveau. Force est donc de constater que le reporting sociétal est, pour l'instant, essentiellement destiné aux investisseurs et qu'il est sans doute appelé à intégrer un rapport financier élargi.

La mise en scène et la consultation des autres parties prenantes peut certes intervenir dans un processus d'élaboration de la stratégie du groupe mais la démarche : identification, consultation, diagnostic, dialogue, devient beaucoup plus pertinente au niveau local d'une unité (filiale à l'étranger, établissement…) ; l'insertion de l'unité dans un réseau d'acteurs locaux, dans des contextes juridiques et culturels différents permet alors de mettre en place les dispositifs prévus par GRI, sans doute pour « rendre compte » au niveau local, mais surtout pour mettre en œuvre des processus interactifs d'apprentissage sur le pilotage de la responsabilité sociale de l'unité.

Les lignes directrices de la GRI[8], au niveau technique, apparaissent donc plus comme un référentiel de management que comme un cadre normatif comptable ; elles peuvent donc être rapprochées de normes comme ISO 9004 ou le projet SD21000[9]. Elles reposent sur un apprentissage de la dynamique relationnelle avec les parties prenantes.

Les apprentissages locaux enrichissent les bases de connaissances pour les reportings internes au sein des systèmes de management du groupe. Une enquête (Capron et Quairel, 2001) menée auprès des entreprises publiant un rapport environnemental ou de « développement durable » montre que pour toutes, la publication du rapport ou l'obligation d'en publier un, est l'occasion de créer, de développer ou d'améliorer et d'enrichir leur système d'informations sociétales internes .

2.3. GRI : standard de reddition ou standard d'apprentissage ?

Le reporting environnemental et social dispose d'une instrumentation technique relativement embryonnaire et en cours d'élaboration. Le cadre de la GRI se veut consensuel ; il traduit les incertitudes sur les outils et la volonté d'apprentissage, marquant ainsi son objet comme très différent du reporting financier, dans sa démarche de production et d'utilisation,. La normalisation suppose un niveau de maîtrise technique qui n'est sans doute pas atteint actuellement dans le domaine de la reddition sociétale. La seule base cognitive relative aux rapports sociétaux est constituée de l'observation de « bonnes pratiques » existantes. Le recours à une démarche d'apprentissage se justifie donc pleinement.

Une démarche volontaire, sur un domaine très large, pour des cibles aux attentes diverses voire contradictoires, disposant d'une instrumentation en gestation, ne peut techniquement faire l'objet d'une normalisation de reddition ; au mieux elle appelle une standardisation du processus. La question est alors de s'interroger sur les raisons et les enjeux de l'emprunt des « habits de la normalisation comptable ».

[8] En novembre 2002, Le CERES lance un projet aux USA pour élaborer un référentiel de reporting au niveau local : Facility Level Sustainability Reporting Framework , compatible avec GRI (www.facilityreporting.org).
[9] Le projet SD21000 est un projet initié par l'AFNOR en 2002 pour intégrer divers référentiels de management dont ISO 9004 et la série des ISO 14000 dans un référentiel de « prise en compte des enjeux du développement durable dans la stratégie et le management de l'entreprise ».

3. Les enjeux d'une normalisation internationale du reporting sociétal

Tous les auteurs ayant travaillé sur les processus de normalisation comptable s'accordent sur le fait que ce processus est « plus qu'un processus technique, c'est un processus politique » (Chantiri, 2000, p. 24). Le rapprochement avec l'histoire du processus de normalisation comptable met en lumière d'une part, les oppositions à une législation contraignante et situe le référentiel GRI dans une logique de régulation par le marché (Christophe, 2000) protégeant de la réglementation ; d'autre part, à l'instar de l'IASC, ses acteurs apparaissent progressivement comme les producteurs incontournables d'une "normalisation internationale" du reporting sociétal.

3.1. La normalisation du reporting sociétal : démarche volontaire ou réglementaire ?

Les lignes directrices proposées par GRI constitue un référentiel à géométrie variable où les rôles des différents acteurs sont ambigus. B. Colasse (2002) montre que les normalisateurs arbitrent entre les informations que les entreprises sont disposées à diffuser, celles que les comptables peuvent produire et celles souhaitées par les utilisateurs en choisissant souvent une intersection entre les trois sous-ensembles. Il affirme qu'il serait utopique de normaliser la production et la diffusion d'informations au niveau souhaité par les utilisateurs. C'est pourtant dans cette logique que s'inscrit GRI avec le principe d'inclusivité[10], qui ôte aux lignes directrices une grande part de leur efficacité. Rappelons que s'il est dans la logique de cette démarche que les représentants des parties prenantes interviennent lors de l'élaboration des normes (formellement dans le *Stakeholder Council*), leur intervention au niveau de chaque entreprise dans le processus d'élaboration du rapport qui devrait être produit et diffusé par les dirigeants dans le respect du référentiel fait sortir l'exercice du champ strict de la normalisation pour le transformer en « publication volontaire ». Cette multiplication des niveaux d'intervention de multiples parties prenantes affaiblit l'aspect contraignant du référentiel et accroît la latitude des dirigeants dans leur politique de communication. La logique de la relation symbolique ou effective avec chaque partie prenante remplace celle d'une responsabilité sociale et de la valeur de "bien public" de l'information comptable.

La normalisation des états financiers est liée à cette valeur de « bien public » (Colasse, 2002) pour les acteurs de la vie économique. Elle arbitre entre les intérêts des entreprises qui ne souhaitent pas divulguer certaines informations (domaine de la comptabilité de gestion) et le besoin d'informations fiables et comparables des utilisateurs. Si l'on considère que la responsabilité sociétale de l'entreprise s'inscrit dans un contrat social, celle-ci doit rendre des comptes sur ses principaux domaines de responsabilité et dans des formes normalisées contraignantes issues de la réglementation ou d'un dialogue social. Actuellement, les diverses législations qui rendent obligatoire la publication d'un rapport environnemental ou social ne se réfèrent pas à un standard, mais précisent une liste des domaines à couvrir.

Ces obligations de forme posent le problème du fond : comment produire l'information diffusée, selon quelles règles et selon quels principes. Un référentiel est donc nécessaire pour toute législation ; or les ambiguïtés soulevées au point 2.2 rendent les lignes directrices GRI difficilement applicables techniquement. Elles ne pourraient donc, en l'état, servir de référentiel à une réglementation. Il semble

[10] « *Stakeholder views must be incorporated during the process of designing a report… include the choice of indicators, the definition of the organisation's reporting boundaries….* », *GRI guidelines*, août 2002, p. 24.

même que cela soit antinomique avec la philosophie de ses promoteurs qui l'affirment très fortement comme une démarche volontaire.

Les différents dispositifs conduisant à l'isomorphisme des comportements en matière de responsabilité sociétale des entreprises ont été analysés selon l'approche de Di Maggio et Powell (1983) : contrainte coercitive (réglements, lois..), normatives ou mimétiques (régulation par le marché, conventions..). En matière de reporting sociétal nous pouvons définir les situation suivantes :

	Obligation par la loi, les règlements	*Démarche volontaire*
Existence de normes et de règles de production de l'information →	**I** Etats comptables et financiers	**III** GRI ? Norme ISO 14063, 9004…
Absence de normalisation	**II** *La loi définit une liste formelle mais non exhaustive de contenu* : - Rapport de gestion y compris l'article L225-102-1 de la loi NRE (voir annexe) - Bilan social	**IV** Politique de communication GRI ?

Tableau 4 : typologie de la diffusion d'informations

Les lignes directrices GRI se situent en apparence dans le cadre III, mais comme nous l'avons souligné précédemment, la grande latitude laissée aux producteurs de l'information la situe également comme un encadrement a minima de la communication en matière de responsabilité sociétale.

La lecture de ce tableau doit être dynamique. Le cadre I est en fait l'état le plus abouti d'une démarche volontaire et informelle qui se construit à partir de bonnes pratiques et sous la pression des parties intéressées. L'intervention du législateur s'inscrit dans une perspective d'intérêt général, ou de la protection de certains acteurs exerçant une pression sur la sphère politique. En dehors des investisseurs et du marché financier, la pression les autres parties prenantes est trop faible pour obtenir une généralisation de la publication d'un rapport sociétal respectant des normes minimales de qualité qui assurent à l'information publiée un rôle de régulation sociale.

Les attentes à court terme des investisseurs en matière d'informations environnementales ou sociales fiables sont avant tout centrées sur la normalisation et la réglementation comptables. La Commission européenne dans une recommandation de 2001[11] précise comment les aspects environnementaux doivent être comptabilisés et évalués dans les comptes annuels. Ce texte se fonde sur les normes IAS 36 (dépréciation d'actif), IAS 37 (provisions), et IAS 38 (immobilisations incorporelles). La COB demande que les informations environnementales et sociales soient traduites dans le document de référence des sociétés cotées au chapitre des risques, « s'ils sont de nature à avoir une incidence significative sur la situation financière »[12]. La normalisation comptable, plus robuste et plus mûre vient donc au secours de la normalisation de la reddition sociétale. L'élargissement des domaines de prise en compte du risque est sans doute un allié précieux pour une amélioration de la qualité de l'information environnementale et sociale diffusée.

[11] Recommandation 2001/453/CE concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et les rapports annuels des sociétés.
[12] Instruction du 11 décembre 2001.

L'histoire de la normalisation des bilans (Lemarchand, 1998) et de tous les obstacles rencontrés sur le chemin de la réglementation de la fin du XIXème siècle à la deuxième guerre mondiale permet de remettre en perspective les débats actuels. On peut rapprocher quelques déclarations.

Emergence de la réglementation et de la normalisation comptable en France [13]	*Emergence de la normalisation et de la réglementation du reporting sociétal*
Unification des bilans : "..On a tenté et on a demandé d'établir un bilan uniforme pour toutes les sociétés d'une même industrie, mais cela a été reconnu comme impossible.." (Baudran) « L'unité absolue du bilan, c'est à dire le bilan type, le bilan étalon est une chimère… » (Savigny) (in Neymarck, 1902, p. 37 et 69)	« en matière de reporting, …. il est prématuré de chercher une démarche de normalisation… » (F.Fatoux, délégué général de L'ORSE, interview à « SRI in progress »[14], 25 mai 2002)
Liberté ou réglementation ? La commission extra parlementaire en charge de ce problème refusa "d'entraver par l'insertion de règles et de sanctions le développement des affaires sérieuses, d'éloigner d'elles les hommes honorables et compétents, qui par crainte de lourdes responsabilités… refuseraient toutes fonctions d'administrateurs" (Neymarck, 1911, p. 147) Les juristes Charpentier, Hamelin, 1933 notent : "l'opposition résolue du monde des affaires à toute tentative de réforme…le projet de réglementation le plus anodin déchaîne dans les milieux financiers et industriels une hostilité quasi-unanime. Le jour où les chambres et le gouvernement deviendraient indépendants des puissances économiques, les actionnaires et le public recevraient la protection à laquelle ils ont droit.."	Dans sa communication du 2 juillet 2002, la commission européenne résume les réponses au livre vert sur la RSE : « Les entreprises soulignent ..qu'il serait contre-productif de vouloir réglementer …une telle initiative briderait la créativité et l'innovation… » (p.4) "Il faut se garder du risque d'une sur-réglementation, comme c'est le cas de la loi NRE, trop rigide". (Christopher Boyd, Ciments Lafarge). *Et pourtant la loi NRE n'est pas très contraignante :* « Il a été délibérément décidé de laisser à l'entreprise, pour la grande majorité des informations requises, le soin de définir l'indicateur susceptible de donner de la pertinence à sa réponse. …L'entreprise répondra aux questions du point de vue et en fonction du contexte qui sont les siens…… ce décret laisse la possibilité à l'entreprise de développer à son initiative les éléments spécifiques sur lesquels elle souhaiterait apporter un éclairage… » (Lettre de cadrage accompagnant le projet de décret d'application de l'article L225-102-1 de la loi NRE).
Un début de réforme : Décrets lois de 1935 qui instaure une responsabilité civile et pénale des CAC et la permanence des méthodes S'agit-il du dernier contre-feu allumé pour éviter une législation plus contraignante ?	GRI est-il un "contre-feu" pour éviter une normalisation plus contraignante ?

Tableau 5 : Du bilan au reporting sociétal : une même résistance à la normalisation un siècle plus tard

[13] Toutes les citations de ce tableau sont extraites de l'article de Y.Lemarchand : "De l'ordonnance de 1673 au plan comptable 1947, la lente émergence de la doctrine comptable française", *Storia della Regioneria*, p. 29-56.
[14] www.sri-in-progress.com

Une lecture politique du processus de normalisation en matière de reporting environnemental et social peut conduire, en transposant la vision radicale de la normalisation comptable, à considérer la normalisation privée comme un moyen construit pour éviter l'intervention publique (Willmott, 1984)[15]. Majoritairement, les entreprises, en France ou en Europe, mettent en avant la nature volontaire de la reddition sociétale et leur opposition à toute réglementation[16]. Dans ses propositions relatives à l'élaboration des rapports, la Commission européenne, encore hésitante, reconnaît les lignes directrices GRI comme « un bon exemple d'orientations, susceptibles de servir de base à un consensus… sur le type d'informations à révéler, la présentation des rapports, les indicateurs utilisés et la fiabilité de la procédure d'évaluation et d'audit. » (p.16).

Cependant on peut se demander si les autorités publiques nationales et supranationales ne seront pas amenées à réglementer de manière plus précise la publication des informations sociales et environnementales comme elles l'ont fait au fil des décennies pour l'information comptable et financière, quitte à s'appuyer sur des démarches et des référentiels sur lesquels un consensus se serait dégagé.

3.2. Un positionnement sur la scène internationale

La force rhétorique de GRI au niveau international est importante. Elle donne sens à l'illusion de l'existence d'une normalisation des rapports sociétaux et c'est la démarche formellement la plus aboutie. Elle y parvient grâce à un processus d'auto-légitimation.

Lancé à partir d'une initiative privée, selon un mode très américain, c'est-à-dire à la fois très pragmatique et très organisé, le processus d'élaboration du référentiel de la GRI est en passe de gagner en légitimité sur le plan international, même s'il est encore largement méconnu en Europe et si une partie des acteurs concernés par le reporting sociétal et sa normalisation s'en tiennent à distance plus par méfiance que par une opposition fondée sur une analyse poussée de ses tenants et aboutissants.

Le processus actuellement suivi n'est pas sans rappeler celui qui fut mené par l'IASC, au moins dans ses premières années d'existence. Il relevait des mêmes motifs, à savoir essayer de trouver une harmonisation des présentations comptables à travers le monde qui permette d'effectuer des comparaisons dans l'espace et dans le temps et donner ainsi une crédibilité aux états financiers susceptibles de gagner la confiance de leurs destinataires, en premier lieu les investisseurs. Il fallait donc élaborer un cadre conceptuel, des principes et des normes, les rendre crédibles et les faire partager progressivement par les entreprises et les Etats.

Dans les grandes lignes, le cheminement fut le suivant (cf. Simon, Stolowy, 1999). Au moment de sa création en 1973, peu de monde aurait parier sur la réussite de cet organisme à un moment où l'Europe commençait à élaborer sa première directive en matière d'information comptable et où les Etats-Unis (FASB) s'étaient lancé dans la production d'un cadre conceptuel. L'IASC avait une base sociale à la fois étroite et techniquement fournie puisqu'elle n'était composée que de professionnels de la comptabilité, avec une forte prégnance occidentale, voire anglo-saxonne. La reconnaissance de sa légitimité ne pouvait provenir que d'un travail patient associant compétences techniques et judicieuses démarches de lobbying auprès de grands décideurs bien choisis.

[15] Cité par Rouba Chantiri (2001)
[16] Communication de la Commission des Communautés Européennes, juillet 2002

S'appuyant également sur un contexte économique favorable qui remettait en cause bon nombre des fondements de la comptabilité, l'IASC apportait progressivement des solutions intéressantes à des questions nouvelles. Elle le fit d'abord en recherchant le consensus grâce à des options larges qui allaient en fait à contresens de l'objectif d'harmonisation et de comparabilité des états financiers. Puis, au fur et à mesure que son influence et son autorité grandissaient, elle supprima la plupart des options, clarifia ses choix entre différentes méthodes et interdit les méthodes jugées non satisfaisantes.

L'Union européenne lui apporta la consécration en 1995 en renonçant à sa propre harmonisation comptable et en se rangeant de fait sous sa bannière, parce qu'elle n'était pas assez efficace pour suivre le rythme de production de l'IASC. Et aujourd'hui, à l'exception notable des Etats-Unis, le monde entier reconnaît et accepte, bon gré, mal gré, les normes qu'impose de fait l'IASB (qui a succédé à l'IASC).

Ce que l'on peut retenir comme leçon de cette évolution pour notre propos tient aux similitudes entre les deux processus, celui de la GRI n'en étant qu'à ses débuts :

- La démarche de la GRI est une démarche technocratique qui s'appuie sur un petit nombre de professionnels ; comme dans le cas de l'IASC, l'élaboration se fait sans aucun contrôle démocratique émanant de représentations nationales ou internationales (la caution du PNUE, organisation en perte de vitesse ne doit pas faire illusion et ce n'est pas le *Stakeholder Council*, au rôle mal défini, qui peut constituer une instance démocratique représentative).
- L'organisation de la GRI procède d'un lobbying efficace : elle n'hésite pas à transférer son siège en Europe continentale où elle sent qu'elle a peu d'impact ; elle déploie de grands efforts de publicité pour s'auto-affirmer et s'auto-légitimer : les organisations qui sont simplement sollicitées ou consultées sont rapidement enrôlées et servent de justification pour démontrer l'influence grandissante de la GRI ; il en est de même des entreprises à travers le monde qui ont accepté d'expérimenter le référentiel.
- Ce processus d'auto-proclamation qui finit par recueillir des fruits grâce à la crédibilité ainsi obtenue vise à constituer progressivement une communauté épistémique, c'est-à-dire un ensemble de groupes d'acteurs liés entre eux par un réseau d'alliances destinées à faire reconnaître des connaissances et des références nouvelles pour l'action collective.
- Comme dans le cas de l'IASC, l'attitude de l'Union européenne sera décisive car, pour le moment celle-ci hésite entre l'adoption d'une démarche internationale globale (que la GRI l'incite d'adopter) et l'affirmation de son identité par l'élaboration d'un cadre communautaire qui pourrait voir le jour à l'issue des travaux du *Multi-stakeholder Forum* sur la responsabilité sociale des entreprises qui ont commencé début 2003.
- Le processus ne serait véritablement achevé que, si à l'instar de l'IASC, le référentiel ou l'organisation était reconnu comme incontournable dans l'harmonisation internationale des rapport sociaux et environnementaux.

Comme nous l'avons vu précédemment, la GRI se heurte cependant à des difficultés que n'a pas eu à connaître l'IASC et qui sont notamment l'extrême jeunesse de la préoccupation susceptible de rendre plus actifs les Etats et l'Union européenne, l'absence d'un corpus technique comme la comptabilité peut en fournir et une multitude d'utilisateurs potentiels qui seront probablement plus vigilants que dans le cas de l'harmonisation comptable

Conclusion

Comme toute démarche de normalisation, GRI est le produit d'un processus technique et d'un processus politique. Au niveau technique, la fertilisation du champ du reporting sociétal par la comptabilité a permis de réelles avancées sur un certain nombre de points de contenu (description du périmètre, permanence des méthodes, comparabilité dans le temps des données…). Cependant, le parallèle avec l'approche comptable de la normalisation, nous a permis de montrer que certains principes de son cadre conceptuel rendaient GRI difficilement applicable et ne permettaient donc pas de le considérer comme un référentiel solide de reporting. Cette hypothèse devrait être validée par des recherches empiriques sur les difficultés de mise en œuvre, les apports et les limites de ce dispositif à la qualité des rapports publiés. Au niveau politique, les propositions normalisatrices de GRI sont utilisées aujourd'hui par les grandes entreprises pour prévenir une régulation contraignante en matière de reporting sociétal. La GRI prend appui sur cet atout pour accroître son influence et s'efforce de devenir l'interlocuteur incontournable des parties concernées (entreprises, Etats, ONG), suivant ainsi une démarche analogue à celle de l'IASC.

ANNEXE : ARTICLE L225-102-1 DE LA LOI NRE ET PRINCIPALES DISPOSITIONS DE DECRET D'APPLICATION

En France, les sociétés sont tenues, depuis la loi NRE (article L225-102-1 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques), **de préciser dans leur rapport de gestion annuel "la manière dont (elles) prennent en compte les conséquences sociales et environnementales de leur activité"**.

Ces dispositions, qui **ne s'appliquent qu'aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé**, et **prennent effet à compter de la publication du rapport annuel portant sur l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2002**, ont été précisées dans le décret d'application spécifique (décret n° 2002-221 du 20 février 2002 pris pour l'application de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce et modifiant le décret no 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, publié le 21 février 2002).

Politique sociale
Effectif total et embauche
Informations relatives aux plans de réduction des effectifs, et de sauvegarde de l'emploi , efforts de reclassement, réembauches
Organisation du temps de travail, durée de celui-ci, absentéisme
Rémunérations et évolution, charges sociales, égalité professionnelle entre les hommes et les femmes
Relations professionnelles et bilan des accords collectifs
Conditions d'hygiène et sécurité
Formation
Emploi et insertion des travailleurs handicapés
Œuvres sociales
Importance de la sous-traitance
Prise en compte de l'impact territorial de ses activités en matière d'emploi et de développement régional
Description des relations entretenues avec les associations de réinsertion, de consommateurs, de défense de l'environnement
Importance de la sous-traitance et façon dont la société promeut auprès de ses sous traitants et manière dont elle s'assure du respect par ses filiales du respect des conventions de l'OIT
Prise en compte par les filiales étrangères de l'impact de leurs activités sur le développement régional et les populations locales

Politique environnementale

Consommation de ressources en eau, matières premières, énergie et mesures prises pour recourir aux énergies nouvelles, pour maîtriser les rejets dans l'eau et dans l'air, atténuer les nuisances olfactives et sonores à partir d'une liste qui sera établie par arrêté des ministres de l'environnement, de l'industrie
Mesures prises pour limiter les atteintes aux équilibres biologiques , aux milieux naturels, aux espèces animales et végétales
Démarches d'évaluation ou de certification entreprises en matière d'environnement
Mesures prises pour assurer la conformité aux dispositions législatives et réglementaires applicables en matière environnementale
Dépenses engagées pour prévenir les conséquences de l'activité de la société sur l'environnement
Existence de services internes de gestion et formation à l'environnement et organisation mise en place pour faire face aux accidents de pollution
Montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement
Indemnités versées au cours de l'exercice en exécution d'une décision judiciaire en matière d'environnement sauf si cette information est de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours
Tous les éléments sur les objectifs que la société assigne à ses filiales à l'étranger sur les 1° à 6°

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Antheaume N. Marcenac P. (1999), « Les rapports environnement, un phénomène de fond qui concerne la profession comptable », *Revue Française de Comptabilité*, N° 313.

Capron M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », in Colasse B. (éd.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 407-419.

Capron M., Quairel.F. (2002), « Les dynamiques relationnelles entre la firme et ses parties prenantes », *Cahiers de recherche ERGO-CREFIGE*, N° 0201-0202-0203.

Casta J.F. (2000), "Politique comptable des entreprises", in Colasse B. (éd), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 961-975.

Chantiri R. (2000), « *Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : une étude comparée des processus français et britanniques* », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

Christophe B. et al. (1996), *Le rapport Environnement*, Ordre des Experts Comptables.

Christophe B. (2000), « Brève histoire du rapport environnement, ou comment s'installe la norme », *Revue Française de Comptabilité*, N° 324, p. 61-67.

Commission des Communautés Européennes (2001), *Livre vert : Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises.*

Commission des Communautés Européennes (2002), *Communication concernant la responsabilité sociale des entreprises, une contribution des entreprises au développement durable.*

Colasse B. (2000), "Cadres comptables conceptuels", in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 93-104.

Colasse B. (2001), *Comptabilité Générale (7ème édition)*, Economica.

Di Maggio P.J., Powell W.W. (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, N° 48 , p.147-160.

Drieenhuizen F. (2001), "Le témoignage des Pays-Bas : Présentation de l'information et d'expression d'une assurance", *Les Cahiers de l'Audit*, N° 12, p. 21-28.

Global Reporting Initiative : Lignes directrices 2000 et 2002 ; *www.globalreporting.org*

Gray R.H. (2001), " Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation : a review and comment", *International Journal of Auditing*, Vol.4, N° 3, p247-268.

Larrinaga-Gonzales C. (2001), "The GRI Sustainability Reporting Guidelines : a review of current practice", *Social and Environmental Accounting, Vol.21*, N° 1, 1-4.

Lemarchand Y. (1998), "De l'Ordonnance de 1673 au plan comptable 1947, la lente émergence de la doctrine comptable française", *Storia della Ragioneria*, p. 29-56.

Lindblom C.K (1994), « The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure », paper presented at *Critical Perpectives on Accounting Conference*, New York , NY.

Oxibar B. (2002), « Etude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes : une revue de litterature », *Communication au 23ème Congrès de l'AFC, Toulouse*, Actes CDRom.

Pellé-Culpin I. (1998), *Du paradoxe de la diffusion d'information environnementale par les entreprises européennes*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

Richard J., Collette C. (2000), *Comptabilité Générale*, Dunod.

Simon C., Stolowy H. (1999), “Vingt ans d’harmonisation comptable internationale”, *Comptabilité Contrôle, Audit*, N° 20 ans de l’AFC, p. 45-60.

Walton P. (2001), *Comptabilités anglo-saxonnes*, La Découverte.

Willmott H. (1984), “Accounting regulation: an alternative perspective : a comment”, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 5, N° 2, p 585-591.