



Du passage de l'audit financier à l'audit sociétal : vers l'exploration d'une évolution paradigmatique à l'aune de la littérature
Explanatory factors for Gabonese entities' reporting on sustainable development

Ghislain Loïc NGOPA

Doctorant en Comptabilité-Audit-Contrôle

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala). Tél : 00.237.696.95.19.45 / 650.65.65.08; E-mail : loicngopa@yahoo.fr; Douala – Cameroun.

Roméo Martial DONGMO

Docteur/PhD en Comptabilité-Audit-Contrôle

Chargé de Cours, Expert-Comptable, Maitre-Assistant Senior CAMES
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala). Tél : 00.237.674.17.18.49 / 699.159.864 ; E-mail : doromartial@yahoo.com; Douala – Cameroun

Louis NDJETCHEU

Professeur Titulaire Hors échelle des Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala), Tel : 00.237.698 30 33 89/E-mail : ndjetcheu@yahoo.fr, Douala-Cameroun

Résumé : L'audit des informations sociétales, analysée comme un processus fondamental pour crédibiliser le reporting sociétal, constitue par là même une réponse à la méfiance des utilisateurs. A la suite de l'étude des approches et méthodologies de l'audit sociétal, des similitudes entre les pratiques d'audit financier et extra-financier apparaissent. Malgré l'absence de monopole légal sur le marché des services d'audit, les auditeurs qui réalisent l'essentiel des missions de diagnostic des informations sociétales dépendent des cabinets d'audit internationaux. Dès lors, l'examen de l'audit sociétal soulève une réflexion sur les analogies entre l'audit des informations sociétales et l'audit financier. Cette article est consacrée à une restitution du cadre conceptuel de l'audit sociétal, son apport au développement de la normalisation comptable ainsi que les frontières entre l'audit financier et l'audit sociétal afin de revendiquer la légitimité et l'autonomie de ce nouveau champ de l'audit en quête de visibilité pour rassurer les stakeholders.

Mots-Clés : Information sociétale, Audit sociétal, Parties Prenantes, RSE, comptabilité sociétale.

Abstract: The audit of societal information, analyzed as a fundamental process to give credibility to societal reporting, thereby constitutes a response to user distrust. Following the study of societal audit approaches and methodologies, similarities between financial and extra-financial audit practices appear. Despite the absence of a legal monopoly on the audit services market, the auditors who carry out the majority of societal information diagnostic missions depend on international audit firms. Therefore, the examination of the societal audit raises a reflection on the analogies

between the audit of societal information and the financial audit. This article is devoted to a restitution of the conceptual framework of societal audit, its contribution to the development of accounting standardization as well as the boundaries between financial audit and societal audit in order to claim the legitimacy and autonomy of this new audit field in search of visibility to reassure stakeholders.

Keywords: Societal information, Societal Audit, Stakeholders, CSR, societal accounting.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.11216776>

INTRODUCTION

A la suite de la médiatisation des catastrophes industrielles et de diverses crises sociales, les entreprises ont vu le champ de leur responsabilité s'élargir. Les entreprises devant s'adapter à cet élargissement de leur responsabilité, les dimensions environnementales et sociales de leur activité ont été peu à peu prises en compte. Cela a notamment eu pour conséquence d'inciter les entreprises à rendre compte de ces nouvelles responsabilités à travers la diffusion d'informations sociétales. Ainsi, en plus de publier des informations sociétales à caractère obligatoire dans le rapport annuel (loi sur les Nouvelles Régulations Economiques du 15 mai 2001), certaines entreprises publient également de façon volontaire un rapport de développement durable consacré à ce type d'informations. L'engouement des entreprises pour la diffusion d'informations sociétales dans des rapports de développement durable annexés ou intégrés au rapport de gestion a été suivi d'un accroissement de leur audit par un tiers extérieur à l'entreprise. Cette pratique discrétionnaire est donc mise en place par les entreprises de façon totalement volontaire. Même si la pratique de l'audit sociétal en est encore à ses débuts, elle évolue rapidement (FEE, 2006 ; Kolk et Perego, 2010), et un grand nombre d'entreprises réalisent ces missions dans le but d'améliorer la crédibilité et la transparence de l'information sociale et environnementale (KPMG, 2005 ; Kolk et Perego, 2010). Selon l'étude menée par Deloitte (2007), 36 entreprises du SBF 120 (30%) ont fait auditer volontairement une partie de leurs informations de développement durable 2007 par un tiers indépendant ; 29 de ces entreprises appartiennent au CAC 40 (72,5% de l'indice). Plusieurs interrogations ont amorcé les réflexions sur la mise en place de pratiques de l'audit sociétal. Quelle crédibilité peut-on accorder aux informations sociétales diffusées par les entreprises ? Qui doit diagnostiquer ces informations ? Comment ce travail peut-il être envisagé ? (Igalens, 2004a). En France, en 2004, un groupe de travail de l'ORSE s'est intéressé à ce sujet en partant de la réflexion suivante : « Faut-il aller vers une certification des informations sociétales que les entreprises publient dans leur rapport de développement durable ou de responsabilité sociétale ? ». L'audit sociétal est ainsi défini par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) comme une mission « ...dans laquelle un praticien exprime une conclusion destinée à augmenter le degré de confiance d'éventuels utilisateurs, autres que la partie responsable, concernant le résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un sujet, à l'aune de critères » (p.150). Cette définition provenant du conseil des normes internationales d'audit et d'assurance est la plus utilisée dans la littérature académique. Ainsi, le diagnostic est décrit comme un mécanisme permettant

d'augmenter la confiance des utilisateurs dans l'information diffusée (Deegan et al. 2006 ; Zadek et al. 2004 ; Rivière-Giordano, 2007a). Comme le précise Power (2005), le besoin de confiance prédomine dans la société actuelle, le contrôle peut être un 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 ces dernières années, et par la suite le besoin de diagnostic s'est fait ressentir. Selon une étude de KPMG (2006), l'importance croissante du besoin de contrôle 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). Cet examen des informations sociétales permet donc de fiabiliser le reporting et de renforcer la confiance des utilisateurs dans l'information (Duong 2004 ; Igalens, 2004a ; Rivière-Giordano, 2007a). L'audit étant effectué par un tiers extérieur et indépendant, elle permet de garantir l'objectivité et la crédibilité de la démarche (Beets et Souther, 1999). Selon Capron et Quairel (2001, p.66), « la confiance accordée à l'information diffusée dépend très largement de l'audit par une tierce partie ». Aujourd'hui ce sont les études sur l'audit du contenu informatif des rapports de développement durable qui commencent à intéresser le monde académique (Park et Brorson, 2005, Deegan et al. 2006 ; O'Dwyer et Owen, 2007 ; Simnett et al. 2009). C'est dans ce cadre-là que s'inscrit donc cette revue critique de la littérature qui s'appuie sur quatre axes : l'ancrage théorique de l'audit du contenu informatif des rapports sociétaux, l'état de la littérature sur l'audit des informations sociétales, les limites actuelles de la littérature et enfin les perspectives futures de recherche.

1 – Ancrage théorique de l'audit du contenu informatif des rapports sociétaux

De nombreux articles théoriques s'attachent à classer, de diverses manières, les approches théoriques couramment utilisées en comptabilité environnementale et sociale. Cette partie a pour objectif de présenter une synthèse des cadres théoriques utilisés dans les divers travaux concernant le domaine de la comptabilité sociétale. Antheaume et Teller (2001) regroupent les théories utilisées en comptabilité sociétale en trois approches : l'approche critique, l'approche normative et l'approche interprétative. Pour classer ces approches, les auteurs utilisent deux dimensions : l'acceptation ou non de l'ordre social et l'acceptation ou non d'un modèle « normatif » du fonctionnement des sociétés humaines. L'ordre social est constitué par l'ensemble des comportements des individus qui trouvent un équilibre entre leurs intérêts particuliers. La conception normative du fonctionnement de la société repose sur le modèle selon lequel les normes sociales sont le moteur des actions individuelles. Ces normes sociales agissent tel un pouvoir de coercition sur les pratiques individuelles. Les auteurs s'inspirent de travaux antérieurs issus de recherches en théorie des organisations, en théorie comptable et sur l'étude de la diffusion d'informations environnementales (Burrell et Morgan, 1979 ; Cooper, 1983 ; Hopper et Powell, 1985 ; Chua, 1986), pour présenter un classement des théories explicatives de la comptabilité environnementale. Cela montre que certaines théories peuvent être adaptées à des contextes particuliers. Le tableau d'Antheaume et Teller (2001) est repris par de nombreux auteurs pour

illustrer et introduire les théories en comptabilité sociétale (Oxibar, 2003 ; Damak-Ayadi, 2004 ; Ben Rhouma, 2008).

L'approche critique dans laquelle sont insérées les théories politiques et économiques de l'information postule que « les entreprises ont des fonctions ou des contraintes structurelles qui dictent leur comportement et leur rôle dans la société, indépendamment de toute considération d'ordre moral, social ou éthique » (Antheaume et Teller, 2001). L'approche normative regroupe la théorie de l'agence, la théorie positive et la théorie de l'utilité de l'information pour l'utilisateur. Cette approche reprend le postulat de la théorie néoclassique et considère « que la société possède un mode de fonctionnement mécaniste qui tend vers un équilibre » (Antheaume et Teller, 2001). Enfin, l'approche interprétative qui comprend la théorie de la légitimité et la théorie des parties prenantes ne remet pas en cause directement l'ordre social mais vise à produire des schémas de compréhension fondés sur l'observation permettant de comprendre la comptabilité sociétale (Antheaume et Teller, 2001).

2- Etat de la littérature sur l'audit des informations sociétales

Un certain nombre d'études ont analysé le recours à un audit volontaire. Les premières études se sont focalisées sur le contexte financier (Chow, 1982 ; Abdel-Kahlik, 1993 ; Blackwell et al. 1998). Depuis quelques années, les recherches se sont tournées vers le contrôle de l'information extra-financière. Jusqu'ici, elles ont surtout porté sur la description de ces pratiques et sur l'étude du type de vérificateur (Deegan et al. 2006 ; Mock et al. 2007 ; Simnett et al. 2009). Elles ont généralement recours à des enquêtes, des entretiens ou des analyses de contenu des avis des vérificateurs. A ce jour, peu de recherches étudient les facteurs qui influencent la décision de recourir à un examen sociétal (Herda et Taylor, 2009 ; Simnett et al. 2009 ; Kolk et Perego ; 2010). Un panorama de ces études est présenté (1). Les limites, à la fois méthodologiques et théoriques, sont ensuite exposées (2).

2.1- UN PANORAMA DES ETUDES SUR L'AUDIT SOCIETAL

Depuis quelques années, en France, des auteurs commencent à s'intéresser à la pratique de l'examen des informations sociétales (Igalens, 2004a et b, Rivière-Giordano, 2007a ; Gillet, 2010 ; Gillet et Martinez, 2010a et b). Au niveau international, les études portant sur cet objet de recherche se sont également développées (O'Dwyer et Owen, 2007 ; Simnett et al. 2009 ; Aw et al. 2009 ; Kolk et Perego, 2010). La plupart font référence à une littérature plus ancienne et plus large portant sur l'audit externe volontaire dans des contextes financiers. La figure suivante présente les études empiriques portant sur l'audit volontaire externe des informations.

2.1.1- Les premières recherches sur la demande d'un diagnostic externe volontaire

La demande d'audit externe volontaire a tout d'abord été étudiée dans des contextes financiers (Chow, 1982). Ces premières recherches se situent avant que la diffusion d'informations sociétales se soit popularisée dans les entreprises et qu'elle ait été suivie de son contrôle par un tiers extérieur.

Aujourd'hui, les études portant sur les facteurs explicatifs de la demande d'audit sociétal font référence à ces premières recherches qui sont alors considérées comme support théorique de référence (Herda et Taylor, 2009 ; Simnett et al. 2009 ; Kolk et Perego, 2010). Chow (1982) a tout d'abord étudié l'examen volontaire sous l'angle de la théorie de l'agence, arguant que les coûts d'agence expliquent l'adoption volontaire d'audits financiers. Son étude se focalise sur l'année 1926, c'est-à-dire antérieure à l'introduction aux Etats-Unis d'une obligation légale pour l'audit des informations financières historiques. Il défend l'idée que les proxies pour les coûts d'agence associés aux actionnaires et aux créiteurs, tels que les effets de leviers, l'endettement et la taille de l'entreprise, sont positivement associés à l'adoption volontaire d'audits financiers. Abdel-Khalik (1993) adopte un point de vue différent. Il étudie la demande d'audit comme un mécanisme de contrôle interne. Les propriétaires ou managers demandent des audits volontaires pour compenser la perte de contrôle induite par la structure de l'entreprise, en particulier lorsque les entreprises sont très hiérarchisées. Plus la chaîne de commandement est longue et moins l'action des subordonnées est visible. Il s'en suit une perte de contrôle de la hiérarchie, qui peut être compensée par des audits externes. Ainsi, l'auteur soutient que cette perte de contrôle interne peut engendrer des problèmes de distorsion de communication. Son étude porte sur 134 entreprises américaines issues de divers secteurs d'activité, dont 103 ont réalisé un audit volontaire et 31 n'ont pas mis en place cet audit. En accord avec l'hypothèse du « concept organisationnel » ('organizational design'), ces résultats indiquent que les entreprises les plus grandes sont les plus susceptibles de demander l'audit volontaire. L'association entre audit et contrôle est analysée sous un angle différent par Blackwell et al. (1998). Selon ces auteurs, la demande l'audit naît du besoin de réduire l'asymétrie d'information avec les créiteurs institutionnels qui perçoivent cette audit comme un moyen effectif de contrôle. De même, Carey et al. (2000) étudient les entreprises familiales en Australie et trouvent que la demande volontaire l'audit est associée à l'asymétrie d'information et à la perte de contrôle. Ainsi, une gestion et une direction non familiale sont positivement associées à la demande d'audit externe. En accord avec Chow (1982), Carey et al. (2000) trouvent un lien positif entre le niveau d'endettement et la demande d'audit.

Ces premières recherches indiquent que l'audit externe volontaire est utilisé par les entreprises comme un mécanisme utile pour augmenter la crédibilité de l'information diffusée et procurer une plus grande confiance à l'utilisateur (Carey et al. 2000). Ces études font toutes références à un cadre théorique contractualiste. Ainsi, du point de vue de la théorie de l'agence, la demande d'audit découle de la nécessité de compenser les coûts d'agence, associés à l'asymétrie d'information pour les créanciers institutionnels et à la perte de contrôle qui en résulte en raison d'un manque d'observabilité du comportement des gestionnaires (Chow, 1982).

2.1.2- La demande d'audit dans le contexte particulier des informations sociétales

Les premières études sur l'audit sociétal se sont contentées de décrire le processus et les tendances de ces pratiques (Wallage, 2000 ; Park et Brorson, 2005 ; Deegan et al. 2006 ; O'Dwyer et Owen, 2007) ou d'analyser les standards en la matière (Beets et Souther, 1999). Jusqu'ici, les recherches ont donc surtout porté sur le niveau l'audit et sur le type de vérificateur réalisant cette

mission (Deegan et al., 2007 ; Mock et al., 2007 ; Simnett et al., 2009). Une vision d'ensemble de ces études est exposée (1.2.1). Les recherches portant sur les facteurs explicatifs de la décision de recourir à un audit des informations sociétales ne sont que très récentes (Herda et Taylor, 2009 ; Simnett et al. 2009 ; Kolk et Perego, 2010 ; Gillet et Martinez, 2010a et b). Il convient de les présenter tour à tour.

Depuis quelques années, la pression des parties prenantes a encouragé les entreprises à réaliser un reporting sociétal volontaire. Il s'agit notamment de certains investisseurs qui utilisent des données extra-financières dans leurs choix d'investissements (Kolk, 2003, 2004). Cette évolution du reporting a élargi le champ d'application des pratiques d'assurance traditionnelles (Wallage, 2000 ; Beets et Souther, 1999 ; Dixon et al. 2004), donnant naissance à l'audit des informations sociétales. A la suite de l'accroissement de cette pratique dans les entreprises, des études académiques ont également émergé. Au niveau de l'analyse du contenu de l'audit, l'étude de Deegan et al. (2006) mettent en avant la variété dans le format de présentation et le contenu de ces comptes rendus d'assurance au niveau international. Cette étude indique aussi que plusieurs types d'organisations effectuent cet audit. Il peut s'agir des cabinets comptables, des consultants environnementaux, des consultants en management ou des ONG. De même, Igalens (2004b) a analysé les avis des vérificateurs sur les rapports de développement durable d'entreprises françaises relatifs à l'exercice 2002. Il apparaît que les missions de l'audit sociétal utilisent des techniques largement empruntées à l'audit financier. En ce sens, l'audit sociétal est à l'origine d'un rapport de force entre différentes professions, comptables, consultants ou encore experts environnementaux. Ainsi, plusieurs études se sont concentrées sur l'analyse du type de vérificateur réalisant cette mission. Mock et al. (2007) ont réalisé une recherche à partir d'un échantillon de 130 entreprises internationales diffusant un rapport de développement durable entre 2002 et 2004. Leur analyse suggère que différentes caractéristiques inhérentes au niveau de l'audit fourni sont positivement associées au type de vérificateur, confirmant qu'un niveau plus élevé de compétence existe chez les grands cabinets comptables dans le domaine de l'audit non-financière, par rapport à d'autres types de vérificateurs. Dans la même veine, Hodge et al. (2007) montrent que la confiance des utilisateurs dans l'information sociétale est accrue lorsque l'audit est effectué par un membre de la profession comptable. Cependant, l'étude d'Aw et al. (2009) effectuée avec 74 entreprises cotées australiennes, montrent qu'en ce qui concerne la qualité de la diffusion d'informations, elle ne varie pas en fonction du vérificateur, qu'il soit un auditeur comptable ou un consultant. Toutefois, les auteurs trouvent que la qualité de la diffusion environnementale est supérieure pour les entreprises qui font vérifier leurs informations.

2.2- Les études portant sur les déterminants de l'audit sociétal

Les rares études sur les déterminants de la décision de recourir à un audit sociétal sont majoritairement anglo-saxonnes, comme en témoignent les travaux de Herda et Taylor (2009), Simnett et al. (2009) et de Kolk et Perego (2010). Le tableau 1 récapitule ces trois recherches et présente les facteurs pris en compte.

Tableau 1 : Présentation des études empiriques sur les déterminants de l'audit sociétal

Etudes	Méthodologie de recherche	Déterminants de l'audit sociétal
Herda et Taylor (2009)	Analyse quantitative (régression logistique) sur un échantillon de 1 342 entreprises publiant un rapport de développement durable entre 2005 et 2008	Les facteurs étudiés concernent le risque de litiges liés à l'audit (variable « contentieux »), l'utilisation de standard GRI (variable « niveau de la GRI »), l'appartenance à un secteur d'activité sensible (variable « secteur ») et des variables de contrôle (variables : ROA, taille de l'entreprise et endettement).
Simnett, Vanstraelen et Fong Chua (2009)	Analyse quantitative (régression logistique) sur un échantillon de 2 113 entreprises pour la période de 2003 à 2004	L'étude identifie plusieurs variables, il s'agit de variables représentant la qualité de l'environnement légal et mesure les règles de droit (variable notée « légal »), le secteur d'activité, l'appartenance à un pays de droit écrit ou jurisprudentiel (mesure l'orientation actionnariale ou partenariale du pays) et des variables de contrôles (taille de l'entreprise, performance financière de l'entreprise et endettement).
Kolk et Perego (2010)	Analyse quantitative (régression logistique) sur un échantillon de 212 entreprises pour les années 1999, 2002 et 2005	Les facteurs analysés sont l'appartenance de l'entreprise à un pays de la « commun law » ou de la « code law », la qualité de l'environnement légal, la variation dans les régimes des pays en ce qui concerne des aspects sociétaux liés à des facteurs institutionnels (mesuré par l'indice « National Corporate Responsibility Index » établi par l'AccountAbility), la taille de l'entreprise et le secteur d'activité.

Source : les auteurs.

3- Les limites des études sur l'audit sociétal

Nous soulignons les limites relatives aux études portant sur l'audit des informations sociétales précédemment présentées. Il s'agit de critiques méthodologiques (2.1) et théoriques (2.2).

3.1- Les limites méthodologiques

Plusieurs limites méthodologiques sont observées dans les études analysant les facteurs explicatifs de la mise en place d'un audit sociétale. Il s'agit notamment de limites liées à la nature des échantillons et des données utilisées. Les méthodes empiriques employées pour réaliser ce type de recherches peuvent également être critiquées. Les études portant sur les déterminants de la mise en place d'un audit sociétale, se situent toutes dans un contexte de recherche international. Ainsi, comme le font remarquer Kolk et Perego (2010), le manque de données disponibles, sur plusieurs pays et périodes, est une contrainte importante pour la conduite de ces études, qui freine l'élargissement de l'analyse à d'autres facteurs explicatifs. Les bases de données disponibles ne fournissent pas toujours toutes les informations demandées. Il est donc souvent difficile pour ces

chercheurs de se procurer des données provenant de pays étrangers. De plus, les données non traduites en anglais ne peuvent être introduites dans ces analyses, il s'agit par exemple de rapports de développement durable japonais (Simnett et al., 2009). D'autre part, les auteurs reconnaissent que l'intégration d'entreprises non cotées et de plus petite taille, serait intéressante mais l'accessibilité aux données est encore plus contraignant de par la taille et le caractère international de ces études (Herda et Taylor, 2009 ; Simnett et al., 2009 ; Kolk et Perego, 2010). Pour répondre à leur question de recherche, les auteurs ont mis en œuvre des méthodologies quantitatives. Il s'agit de régressions logistiques dont la variable explicative est la mise en place ou non d'un audit sociétale. Cependant, comme le font remarquer Kolk et Perego (2010), ces études sur les déterminants de l'audit sociétal ont un caractère exploratoire qui mériterait l'utilisation d'autres méthodologies de recherche. En effet, comme suggéré par Park et Brorson (2005) et repris dans les voies de recherche par Kolk et Perego (2010), la recherche de terrain sur l'interaction entre les préparateurs du rapport de développement durable, les vérificateurs et les parties prenantes intéressées est également justifiée. Ceci permettrait de mieux appréhender le processus l'audit et comprendre comment il prend place et affecte la crédibilité de l'information diffusée. Enfin, des études qualitatives permettraient de faire émerger de nouveaux facteurs explicatifs. Il peut s'agir d'investiguer, par exemple, les aspects individuels des responsables de développement durable, qui agissent comme des moteurs importants de la décision de recourir à un audit sociétale (Crawford, 2007). Ces aspects individuels peuvent être par exemple l'expérience professionnelle ou la personnalité des dirigeants. L'utilisation unique de méthodologies quantitatives est donc un frein majeur à ces recherches à caractère exploratoire. Cependant, d'autres limites d'ordre théorique peuvent également être soulignées.

3.2- Les limites théoriques

Les études portant sur la mise en place d'un audit sociétale partagent des traits et des caractéristiques semblables qui forment également leur limite. Après avoir présenté les limites méthodologiques, les limites théoriques sont également abordées.

Tout d'abord, les études étant très récentes et peu nombreuses, la littérature à laquelle se rattache les auteurs est parfois diverse et issue de contextes différents. Il est donc nécessaire d'affiner le cadre théorique des déterminants de l'audit sociétal (Kolk et Perego, 2010). De plus, les facteurs explicatifs utilisés dans ces recherches empiriques sont restreints. D'autres facteurs explicatifs mériteraient d'être étudiés. Par exemple, Kolk et Perego (2010) proposent d'introduire dans de futures recherches différents mécanismes de gouvernance d'entreprise, afin d'évaluer leur capacité à expliquer la variation de la demande d'un audit sociétale. La composition du conseil d'administration peut, par exemple, être étudiée dans des futures recherches comme cela est fait par Gillet et Martinez (2004a et b). Ainsi, les données sur l'implication du conseil d'administration dans des questions sociétales peuvent également être ajoutées comme prédicteurs de la décision l'audit sociétale. De même, il serait intéressant d'examiner empiriquement le recours à un audit sociétale par rapport à la performance sociale et environnementale d'une entreprise et aux pressions des parties prenantes. L'absence de prise en compte des aspects réglementaires et normatifs est également une limite. Les recherches futures devraient analyser spécifiquement l'impact des

différents régimes juridiques et réglementaires dans le domaine sociétal en combinaison avec l'adoption de normes d'audit. De telles recherches pourraient contribuer à des approches comparatives visant à élaborer un cadre prédictif détaillé pour les systèmes nationaux (Matten et Moon, 2008). L'absence de divers facteurs prédictifs est donc une limite majeure aux recherches précédentes. Cette limite peut s'expliquer par l'utilisation pour la plupart de ces études d'un cadre théorique unique. Or, il semble établi que l'adoption de pratiques l'audi sociétale est influencée par plusieurs facteurs (Simnett et al., 2009 ; Kolk et Perego, 2010), notamment organisationnels et institutionnels, issus des théories à la fois contractuelles et néo-institutionnelles. L'utilisation de cadres théoriques multiples permet donc d'appréhender tous les facteurs explicatifs de la mise en place l'audi sociétale.

Ainsi, la limite liée à l'absence de prise en compte de certains facteurs explicatifs, inhérente à l'utilisation d'un cadre théorique unique, est importante.

4- Perspectives de recherche sur l'audit volontaire des informations sociétales

Les limites mentionnées ci-dessus induisent de nouvelles voies de recherches. Tout d'abord, au niveau des analyses quantitatives, les méthodologies économétriques pourraient être étendues aux analyses en données de panels. L'utilisation du logiciel Stata serait alors approprié pour réaliser ce type d'analyse. Ensuite, l'étude pourrait être menée sur un échantillon d'entreprises plus large. Comme le suggèrent Kolk et Perego (2010), elle pourrait concerner des entreprises de plus petite taille et des entreprises non cotées. Par ailleurs, une étude comparative entre plusieurs pays pourrait apporter des résultats intéressants sur l'influence de facteurs contextuels. Ainsi, comme cela a été fait dans l'étude d'Herda et Taylor (2009), la variable liée à l'appartenance des entreprises à des pays à fort risques de litiges pour les auditeurs (variable « contentieux ») pourraient être introduite. Notre recherche pourrait également être prolongée par des études de cas qui permettraient de mettre en évidence d'autres facteurs explicatifs du recours à une vérification sociétale. Il serait également intéressant de s'interroger sur les déterminants des niveaux d'assurance et de confronter ces résultats avec les résultats obtenus dans la présente étude. Ainsi, dans le prolongement de ce travail, une analyse portant sur le choix du niveau d'assurance pourrait être menée, de même qu'une analyse des différents indicateurs vérifiés. Enfin, comme le souligne Rivière-Giordano (2007a) et conformément aux travaux de recherche réalisés en audit financier, il apparaît également indispensable de s'interroger sur l'interprétation des avis émis par les vérificateurs pour éventuellement proposer des améliorations.

CONCLUSION

Cette recherche sur l'audit volontaire du contenu informatif des rapports sociétaux présentent trois types de contributions qui sont à la fois théoriques , méthodologiques et managériales . Sur le plan théorique, cet article contribue à améliorer la compréhension des pratiques d'audit sociétal. Si des recherches se sont intéressées à l'étude de l'audit sociétal et ont majoritairement analysées le

contenu de la mission et le type d'auditeur, cet article a la particularité de s'être penchée sur les facteurs explicatifs de la mise en place d'un audit sociétal volontaire. Cette étude a permis de redéfinir le concept d'audit sociétal, peu ou mal défini dans la littérature antérieure, et d'apporter un éclairage nouveau sur cet objet de recherche. Par ailleurs, elle propose un modèle multi théorique des déterminants de l'audit sociétal par les entreprises. Ainsi, une des contributions majeures réside dans le choix du double cadre théorique contractuel et institutionnel qui nous paraît être pertinent pour ce genre de recherche. De plus, l'utilisation de divers facteurs explicatifs suggérés dans la littérature, mais rarement testés, est un apport supplémentaire de notre travail. Sur le plan méthodologique, le principal apport méthodologique porte sur la pluralité des méthodes empiriques utilisées. Plusieurs approches correspondant à des stratégies de connaissances différentes ont été adoptées : une approche qualitative et une approche quantitative. Sur le plan managérial, les études sur l'audit volontaire du contenu informatif des rapports sociétaux sont susceptibles d'intéresser différents acteurs. Au premier rang de ces protagonistes figurent les utilisateurs des informations sociétales. Une meilleure compréhension des comportements des entreprises dans le recours à une vérification des informations sociétales permet aux utilisateurs de l'information de juger de la pertinence du reporting sociétal. Ensuite, les entreprises sont également concernées par la présente recherche. Pour celles qui ne réalisent pas encore cet type d'audit, il peut s'agir d'un moteur incitatif à la mise en place d'une telle pratique. Pour celles qui ont déjà recours à l'audit sociétal, les enseignements tirés de cet article peuvent aider à une meilleure compréhension de ce phénomène nouveau dans le paysage de l'audit

BIBLIOGRAPHIE

- Abdel-Khalik A.R. (1993).** Why do private companies demand an audit? A case for organizational loss of control. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 8 (1): 31-52.
- 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* (Eds, Dumontier P. et Teller R.). Paris : Vuibert, 85-99.
- Aw Y.T., Moroney R., et Windsor C. (2009).** *The impact of assurance on the quality of voluntary environmental disclosures: an empirical analysis.* Annual conference of Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand, Adelaide, Australia.
- Beets S.D. et Souther C.C. (1999).** Corporate environmental reports: the need for standards and an environmental assurance service. *Accounting Horizons* 13 (2): 129-145.
- Ben Rhouma A. (2008).** *Etude des déterminants de la divulgation environnementale et sociale des entreprises françaises.* Thèse de doctorat en sciences de gestion, Nice: Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Blackwell D.W., Noland, T.R. et Winters D.B. (1998).** The value of auditor assurance: Evidence from loan pricing. *Journal of Accounting Research* 36 (1): 57-70.
- Burrell G. et Morgan G. (1979).** *Sociological Paradigms and Organizational Analysis.* London: Heinemann.

- Carey P., Simnett R. et Tanewski G. (2000).** Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Theory of Practice* 19: 37-51.
- Chow C.W. (1982).** The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *The Accounting Review* 57 (2): 272-291. Chua, 1986)
- Cooper D. (1983).** Tidiness, muddle and things: Commonalities and divergences in two approaches to management accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2- 3): 269-286.
- Crawford S. (2007).** Social and environmental reporting and the corporate ego. *Business Strategy and the Environment* 18 (4): 254-265.
- Damak-Ayadi S. (2004).** *La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Paris : Université de Paris 9 Dauphine.
- Deegan C., Cooper B. et Shelly M. (2006).** An Investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal* 21 (4): 329-371.
- Deloitte. (2007).** *Vérification des indicateurs de développement durable : Une analyse des pratiques des entreprises du SBF 120 en 2006*. Etude de Deloitte d'octobre 2007.
- Dixon R., Mousa G.A. et Woodhead A.D. (2004).** The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum* 28 (2): 119-138.
- Duong Q.L. (2004).** *Vers une typologie des outils de communication sur la responsabilité sociale de l'entreprise*. 1^{er} Journée Thématique du Nord-est de la France sur la Communication Marketing, Université Robert Schuman, Nancy.
- FEE. (2006).** *Key issues in sustainability assurance: An overview*. Fédération des Experts Comptables Européens: Brussels.
- Gillet C. (2010).** Les comptes rendus d'assurance contenus dans les rapports de développement durable : Une analyse des pratiques des entreprises françaises. *Management et Avenir* 6 (36) : 35-53.
- Gillet C. et Martinez I. (2010a).** *La vérification des informations sociétales : l'influence de la structure de propriété et du CA*. 31^{ème} Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Gillet C. et Martinez I. (2010b).** *La décision de vérification sociétale : impact de la gouvernance interne et conséquences sur le marché financier*. 9^{ème} Conférence Internationale de Gouvernance, Metz.
- Herda D. et Taylor M. (2009).** *A worldwide comparison of assurance on corporate social responsibility reports: Are audit firms willing to sustain this line of service?* American Accounting Association Southwest Region, Dallas Texas.
- Hodge K., Subramaniam N. et Stewart J. (2007).** *Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Perceptions of Reliability*. Annual conference of Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand. Gold Coast, Australia.
- Hopper T. et Powell A. (1985).** Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of the underlying assumptions. *Journal of Management Studies* 22 (5): 429-463.
- Igalens J. (2004a).** Comment évaluer les rapports de développement durable. *Revue Française de gestion* 30 (152) Dossier le Développement Durable.
- Igalens J. (2004b).** Analyse des premiers avis des commissaires aux comptes concernant la responsabilité sociale de l'entreprise. In *Regards croisés en l'honneur de Bernard Galambaud* (Eds, Bournois F. et Leclair P.). Paris: Economica.

- Kolk A. (2003).** Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. *Business Strategy and the Environment* 12: 279-291.
- Kolk A. (2004).** A decade of sustainability reporting: developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development* 3 (1): 51-64.
- Kolk A. et Perego P. (2010).** Determinants of adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment* 19 (3): 182-198.
- KPMG. (2005, 2006).** *International Survey of Corporate Sustainability Reporting*. KPMG Global Sustainability Services, De Meern, The Netherlands.
- Matten D et Moon J. (2008).** 'Implicit' and 'Explicit' CSR: A Conceptual Framework for a Comparative Understanding of Corporate Social Responsibility. *Academy of Management Review* 33 (2): 404-424.
- Mock TJ., Strohm C. et Swartz KM. (2007).** An examination of worldwide assured sustainability reporting. *Australian Accounting Review* 17 (1): 67-77.
- O'Dwyer B. (2003).** Conceptions of corporate social responsibility: the nature of managerial capture. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 16 (4): 523-557.
- 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, Paris: Université Paris Dauphine.
- Park J. et Brorson T. (2005).** Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production* 13(10): 1095-1106.
- Power M. (2005).** *La société de l'audit*. Paris: La Découverte.
- Quairel F. (2004).** Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 10 (1): 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, Montpellier : Université Montpellier 1.
- Simnett R., Vanstraelen A. et Fong Chua W. (2009).** Assurance on Sustainability reports: An International Comparison. *The Accounting Review* 84 (3): 937-967.
- Wallage P. (2000).** Assurance on sustainability reporting: an auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 19: 53-65.
- Zadek S. et Raynard P. (2004).** *The future of sustainability assurance*. ACCA and AccountAbility: London.
- Zadek S., Raynard, P., Forstater M. et Oelschlaegel J. (2004).** *The Future of Sustainability Assurance*. Certified Accountants Educational Trust, London.