

AUDITER LES INFORMATIONS RELATIVES A LA DURABILITE : ISO versus H2A ?

Jacques IGALENS, président du CICCAS¹

La série ISO 14019 (1, 2, 3 à paraître, et 4) constitue une évolution importante dans la normalisation de l'audit des informations de durabilité. Elle ne porte pas sur le management environnemental au sens classique, comme ISO 14001, mais sur la validation et la vérification des informations déclarées par une organisation en matière environnementale, sociale, de gouvernance et, plus largement, de durabilité. Son intérêt principal est de proposer un cadre structuré pour apprécier la crédibilité des données, indicateurs, récits, hypothèses et méthodes utilisés dans les déclarations de durabilité. Elle répond ainsi à un besoin croissant : améliorer la qualité et rendre auditables des informations qui sont à la fois quantitatives, qualitatives, historiques, prospectives et parfois fortement dépendantes de conventions méthodologiques. Il est intéressant de comparer la méthode proposée par la série ISO 14019 avec la logique de vérification et d'attestation d'assurance de la CSRD qui repose sur les travaux des OTI et dont la méthodologie est issue de l'H2A².

Partie 1 : La logique ISO

ISO 14019-1 est la norme socle. Elle établit les principes généraux et les exigences applicables à la validation et à la vérification des informations de durabilité déclarées. Elle couvre les informations relatives à l'environnement, au social, à la gouvernance et à d'autres matières de durabilité. Son champ est large : elle s'applique aussi bien aux informations quantitatives qu'aux informations qualitatives. Les premières peuvent prendre la forme d'indicateurs chiffrés : émissions de gaz à effet de serre, consommation d'eau, taux de fréquence des accidents, proportion de fournisseurs évalués, part des achats responsables. Les secondes peuvent concerner des politiques, des engagements, des descriptions de dispositifs, des analyses de risques ou des explications narratives.

L'apport central de cette première partie est de poser un langage commun. Elle distingue notamment la validation, qui consiste à apprécier la plausibilité d'une information, d'une hypothèse ou d'une méthode tournée vers l'avenir, et la vérification, qui consiste à apprécier une information portant sur des faits, résultats ou données déjà produits. Cette distinction est décisive car une trajectoire climat, un plan de transition, un objectif social ou une analyse prospective ne s'auditent pas comme une donnée historique. ISO 14019-1 fonctionne aussi comme un pont avec l'évaluation de conformité. Elle peut servir de base à des activités menées par des organismes opérant selon ISO/IEC 17029 (analyse de la conformité). Elle ne remplace donc pas les programmes réglementaires ou volontaires existants ; elle leur fournit une architecture commune de principes, de terminologie et d'exigences.

ISO 14019-2 porte sur la vérification des informations de durabilité déclarées. Elle concerne les informations quantitatives et qualitatives, dès lors qu'elles sont présentées comme des informations observables, établies ou réalisées. La vérification vise à répondre à une question simple dans sa formulation, mais complexe dans son traitement : l'information déclarée est-elle conforme aux critères retenus, suffisamment étayée par des preuves et exempte d'anomalies significatives au regard du niveau d'assurance attendu ? La norme conduit à structurer la vérification autour de plusieurs dimensions : définition du périmètre, identification des critères, compréhension du processus de production de l'information, analyse des risques d'anomalies, collecte d'éléments probants, appréciation de la matérialité, traitement des limites et formulation d'une conclusion.

¹ Voir le site à l'adresse : ciccas.eu

² En France, c'est la Haute Autorité de l'Audit qui a publié les Lignes directrices relatives à la mission de certification des informations en matière de durabilité.

Son intérêt est particulièrement fort pour les informations de durabilité qui ne sont pas seulement financières, mais qui doivent néanmoins être auditées avec rigueur. Une information sociale, environnementale ou de gouvernance peut comporter des risques spécifiques : données dispersées, systèmes d'information hétérogènes, méthodes de calcul instables, chaînes de valeur difficiles à documenter, indicateurs qualitatifs insuffisamment définis ou contrôles internes peu formalisés. ISO 14019-2 invite donc à dépasser une logique de simple revue documentaire. La vérification doit articuler analyse méthodologique, tests de cohérence, rapprochements avec les sources, entretiens, contrôles par sondage, appréciation des hypothèses de calcul et revue des explications fournies par l'organisation.

ISO 14019-3 : exigences relatives au processus de validation (norme non encore publiée)

ISO 14019-3 sera consacrée à la validation. À la différence de la vérification, elle porte sur le caractère raisonnable des hypothèses, méthodes, limites et raisonnements qui sous-tendent une information de durabilité. Elle est particulièrement pertinente pour les engagements prospectifs : objectifs de réduction d'émissions, trajectoires de transition, scénarios climatiques, plans d'action sociaux, engagements de vigilance, politiques d'achats responsables ou ambitions de transformation. La validation ne consiste pas à garantir que le futur se réalisera. Elle consiste à examiner si les hypothèses sont explicites, cohérentes, documentées, proportionnées, compatibles avec les données disponibles et correctement présentées avec leurs limites. Cette partie est essentielle car une grande part du reporting de durabilité repose désormais sur des informations orientées vers l'avenir. Un plan de transition climatique, par exemple, ne peut pas être vérifié comme une émission passée. Il doit être validé au regard de la robustesse de ses hypothèses, de la cohérence des leviers annoncés, de la disponibilité des ressources, du calendrier prévu, des dépendances externes et des incertitudes reconnues.

La validation introduit donc une logique d'**audit du raisonnement**, et pas seulement de la donnée. Elle oblige l'auditeur à apprécier la qualité de la justification managériale : pourquoi cet objectif ? pourquoi cette méthode ? pourquoi ce scénario ? pourquoi ce périmètre ? quelles limites ? quelles dépendances ? quelles conditions de réalisation ? Cette norme est certainement la plus ambitieuse de la série et elle est très exaltante intellectuellement.

ISO 14019-4 : exigences applicables aux organismes et aux personnels

ISO 14019-4 complète la série en fixant des exigences relatives aux organismes qui réalisent des validations ou vérifications d'informations de durabilité, ainsi qu'aux compétences des personnes impliquées. Elle s'inscrit dans le prolongement d'ISO/IEC 17029 et précise les exigences propres aux informations de durabilité. Elle traite notamment de la compétence, de l'impartialité, de la cohérence des pratiques et de la maîtrise des processus par les organismes intervenants. Cette partie est importante car la crédibilité de l'audit ne dépend pas seulement de la méthode utilisée ; elle dépend aussi de la compétence de ceux qui l'appliquent. L'audit d'informations de durabilité suppose des compétences hybrides : connaissance des référentiels de reporting, compréhension des enjeux ESG, maîtrise des méthodes d'audit, capacité à apprécier des données quantitatives et qualitatives, compréhension des systèmes d'information, aptitude à traiter l'incertitude et les limites méthodologiques. Le CICCAS (Centre International de Certification de Compétences à la pratique de l'Audit Social/Sociétal) prend en compte les exigences de ISO 14019.4

La série ISO 14019 et les diligences des OTI dans le cadre de la CSRD poursuivent donc un objectif commun : renforcer la crédibilité des informations de durabilité publiées par les organisations. Toutefois, elles ne se situent pas au même niveau normatif. La série ISO 14019 constitue un cadre international de validation et de vérification des informations de durabilité. Elle propose des principes,

des exigences de processus et des exigences relatives aux organismes et aux personnes qui réalisent ces missions. Elle est transversale, volontaire et applicable à des informations de durabilité très diverses.

Partie 2 : la logique H2A

Dans la CSRD, le référentiel principal est imposé : les ESRS. L'auditeur de durabilité doit donc apprécier la conformité de l'information publiée avec ces standards. Cette conformité ne porte pas seulement sur la présence d'indicateurs, mais aussi sur la structure des informations, les politiques, actions, objectifs, métriques, impacts, risques et opportunités matériels. La série ISO 14019 peut donc servir de cadre méthodologique général, mais elle ne remplace pas l'analyse détaillée des obligations ESRS.

On l'a vu, ISO 14019 distingue clairement la validation et la vérification. La vérification concerne les informations déjà produites ou observables ; la validation concerne plutôt les hypothèses, méthodes, projections et déclarations orientées vers l'avenir. Pour sa part, la CSRD utilise une logique d'assurance³ ou de certification. L'OTI doit formuler une conclusion d'assurance sur les informations de durabilité. Le régime actuel repose sur l'assurance limitée, avec une possible évolution vers l'assurance raisonnable. La CSRD prévoyait l'adoption de normes européennes d'assurance limitée au plus tard le 1er octobre 2026 ; dans l'intervalle, les États membres peuvent s'appuyer sur des normes, procédures ou exigences nationales. Dans la pratique, la CSRD mobilise à la fois des raisonnements de vérification et de validation. Une donnée d'émissions de gaz à effet de serre appelle des tests de vérification. Un plan de transition climatique, une trajectoire de décarbonation ou une cible prospective appellent plutôt une analyse de validation des hypothèses. ISO 14019 est donc conceptuellement très utile pour clarifier les diligences CSRD, même si elle ne constitue pas à elle seule le référentiel juridique de la mission.

ISO 14019 émane de l'Organisation internationale de normalisation. Sa valeur est technique et internationale. Les diligences des OTI dans le cadre de la CSRD relèvent d'un dispositif normatif hiérarchisé : directive européenne, transposition française, Code de commerce, supervision par la H2A, lignes directrices nationales et, à terme, normes européennes d'assurance. La H2A a publié en janvier 2026 une mise à jour de ses lignes directrices relatives à la certification des informations de durabilité, applicables à compter de l'exercice 2026 pour les données 2025. Cette différence d'autorité a une conséquence pratique : ISO 14019 peut inspirer et structurer les travaux, mais l'OTI doit d'abord respecter les obligations légales, réglementaires et professionnelles applicables à la certification CSRD.

Dans ISO 14019, la conclusion dépend de la nature de la mission : validation, vérification, critères applicables, niveau d'assurance ou programme utilisé. Dans la CSRD, la conclusion prend la forme d'un avis de certification sur les informations de durabilité. En assurance limitée, l'expression de la conclusion est moins affirmative qu'en assurance raisonnable. Elle indique en substance que les travaux réalisés n'ont pas conduit le vérificateur à relever d'anomalie significative, selon le périmètre et les critères retenus. Cette différence est importante : ISO 14019 offre une architecture générique, alors que la CSRD encadre fortement la forme, le contenu et la portée du rapport du vérificateur.

Conclusion

La série ISO 14019 et les diligences des OTI dans le cadre de la CSRD ne doivent pas être opposées. Elles sont complémentaires. ISO 14019 apporte une grammaire internationale de la validation et de la

³ L'assurance désigne un processus systématique et indépendant d'évaluation des informations produites par une organisation afin d'assurer leur exactitude et leur conformité à un référentiel. On distingue souvent entre un premier niveau d'assurance dit modéré qui comporte moins de vérifications que le niveau supérieur dit raisonnable.

vérification des informations de durabilité. Elle permet de clarifier la nature des travaux, la qualité des preuves, le traitement des hypothèses, la différence entre informations historiques et prospectives, ainsi que les compétences attendues des vérificateurs. Les diligences CSRD, quant à elles, donnent à cette logique une portée réglementaire. Elles imposent un périmètre, un référentiel, des acteurs habilités, une supervision et une conclusion formalisée. Pour un OTI, ISO 14019 peut donc être mobilisée comme une infrastructure méthodologique utile, mais elle doit rester subordonnée au cadre CSRD. Pour une entreprise, elle peut servir de référentiel de préparation : structurer la donnée, documenter les hypothèses, fiabiliser les contrôles internes, expliciter les critères et anticiper les demandes du vérificateur.

Selon moi les exigences françaises applicables aux OTI dans le cadre de la CSRD sont encore largement héritées de notre culture nationale de l'audit légal et de l'assurance, tandis qu'ISO 14019 introduit une conception beaucoup plus proche des métiers de la validation scientifique et de l'évaluation de conformité. La méthodologie actuelle des OTI est essentiellement issue de la tradition de l'audit financier adaptée à la durabilité⁴, tandis qu'ISO 14019 représente une tentative de construire une méthodologie autonome de validation et de vérification spécifiquement conçue pour les informations de durabilité. Avec ISO, le modèle implicite n'est plus celui de l'auditeur financier auquel on ajoute quelques connaissances ESG ; c'est celui d'une équipe multidisciplinaire capable d'évaluer simultanément des données environnementales, sociales, de gouvernance et des informations prospectives. Pour cette raison il convient de souhaiter longue vie à la série ISO 14019.

⁴ Dans un article ancien j'ai écrit que la méthodologie française a « moins consisté à auditer la RSE qu'à rendre la RSE auditable » :Igalens, J. (2004). Comment évaluer les rapports de développement durable?. Revue française de gestion, 152(5), 151-166.)