



HAL
open science

L'EVOLUTION DES SYSTEMES D'INFORMATION DE GESTION FACE AUX ENJEUX DE LA RESPONSABILITE SOCIALE: LE CAS DE LA COMPTABILITE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Marc Bollecker, Pierre Mathieu, Claude Clementz

► **To cite this version:**

Marc Bollecker, Pierre Mathieu, Claude Clementz. L'EVOLUTION DES SYSTEMES D'INFORMATION DE GESTION FACE AUX ENJEUX DE LA RESPONSABILITE SOCIALE: LE CAS DE LA COMPTABILITE ET DU CONTRÔLE DE GESTION. *Gestion* 2000, 2008, 4, pp.49-65. halshs-00769062

HAL Id: halshs-00769062

<https://shs.hal.science/halshs-00769062>

Submitted on 7 Jan 2013

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.

***L'ÉVOLUTION DES SYSTÈMES
D'INFORMATION DE GESTION FACE AUX
ENJEUX DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE : LE
CAS DE LA COMPTABILITÉ ET DU CONTRÔLE
DE GESTION***

Marc BOLLECKER

Maître de conférences

Université de Haute Alsace - France

Tél : 33 (0)3 89 33 74 61 courriel : m.bollecker@uha.fr

Pierre MATHIEU

Maître de conférences

Université de Haute Alsace - France

Tél : 33 (0)3 89 33 74 65 courriel : p.mathieu@uha.fr

Claude CLEMENTZ

Université de Haute Alsace – France

Tél : 33 (0)3 89 33 74 52 courriel : claude.clementz@uha.fr

Résumé : De nombreux écrits sont consacrés actuellement à la responsabilité sociale des entreprises. En revanche, les travaux qui analysent la manière dont évoluent les systèmes d'information comptable et de contrôle de gestion face à ce phénomène sont plus rares. Cette contribution cherche alors à étudier les différentes attitudes que les organisations peuvent adopter ainsi que les déterminants de telles attitudes. Une grille de lecture néo-institutionnaliste d'inspiration sociologique est mobilisée pour réaliser cette analyse.

Abstract : Many academic publications are currently devoted to the social responsibility. The works which analyze the behavior of firms concerned with this phenomenon, in particular in accountancy and management control fields, is rarer. This contribution then seeks to study, with a sociological neo-institutionalist framework, the various attitudes which the organizations can adopt and the determinants of such attitudes.

Introduction

La fin du vingtième siècle a été marquée, dans les économies développées, par une prise de conscience très forte des limites sociales et environnementales de certaines externalités associées au modèle de croissance en vigueur depuis la fin de la deuxième guerre mondiale.

La problématique de la « Responsabilité sociale de l'entreprise » (RSE) est ainsi apparue au confluent de deux cadres conceptuels distincts: le courant du Business Ethics et ses prolongements naturels dans la théorie des parties prenantes d'une part, le développement durable, sa mise en exergue et son appropriation par les institutions internationales et les pouvoirs publics locaux d'autre part (Mathieu, 2005).

La demande sociétale de plus en plus forte de voir se développer de « meilleures » pratiques de gestion au sein des entreprises a naturellement conduit à renouveler en profondeur les modèles de RSE en les structurant autour de la « triple bottom line »: économie, environnement, social.

Ainsi, les organisations se trouvent-elles confrontées simultanément à des évolutions majeures des cadres institutionnels dans lesquels elles agissent et à des problématiques renouvelées de compétitivité. De nouveaux besoins en information émergent dans les organisations et conduisent à la mise en place de nouveaux systèmes d'information ou à la modification de systèmes existant.

La présente contribution s'interroge sur le rôle des systèmes d'information comptable et de contrôle de gestion dans la RSE. La question de leur évolution est naturellement posée dans la mesure où ils constituent traditionnellement des outils de communication et de contrôle de la performance économique (Bollecker, 2003). Une telle analyse est réalisée par le biais d'une synthèse de la littérature. Cette approche ne sous-entend pas que le support informationnel de la RSE passe exclusivement par les systèmes d'information comptable et de contrôle de gestion mais postule qu'ils y participent activement (d'autres systèmes, à l'instar de ceux de la fonction ressources humaines, peuvent également être dédiés à ce nouveau besoin).

La première partie de cet article présente des travaux qui défendent la thèse d'une évolution homogène des systèmes d'information comptable et de contrôle de gestion. Ainsi, les outils utilisés pour mesurer, valoriser voire planifier financièrement les actions de RSE se mettraient naturellement en place dans les organisations, qu'ils soient conçus en externe par un corps professionnel (experts comptables – commissaires aux comptes) ou en interne par des membres de l'entreprise (contrôleurs de gestion). Les seconde et troisième parties relativisent cette thèse de l'homogénéité au travers de travaux qui montrent les fortes marges de liberté dont disposent les organisations et leur comportement proactif dans l'évolution des systèmes d'information vers la RSE.

1- L'homogénéité comportementale

Nombre d'études menées en comptabilité et contrôle de gestion montrent que les entreprises peuvent être amenées à adhérer à la problématique de la RSE selon différentes modalités et à partir de différentes sources. Cette adhésion symbolise une sorte d'homogénéisation largement évoquée par le néo-institutionnalisme originel d'inspiration sociologique. Une telle approche s'attache à mettre l'accent sur les forces institutionnelles exogènes poussant à l'isomorphisme. De telles forces institutionnelles sont des organes de régulation, des organisations en position de leadership ou la société en général. Elles conduisent les organisations à adopter les mêmes méthodes dans une tendance à l'homogénéisation. Comme le souligne Desreumaux (2004), les théories néo-institutionnelles

mettent ainsi en avant « *l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles. Cette thèse prend en quelque sorte le contre-pied de la théorie organisationnelle conventionnelle (qu'il s'agisse de la théorie de la contingence ou de la théorie de l'écologie des populations) en cherchant à expliquer l'homogénéité plutôt que la diversité* » (p. 35). Trois mouvements sont ainsi expliqués par des auteurs néo-institutionnalistes comme DiMaggio et Powell (1991) : l'isomorphisme coercitif (§1.1), l'isomorphisme normatif (§1.2) et enfin l'isomorphisme mimétique (§1.3)

1.1. L'isomorphisme coercitif

L'évolution du cadre réglementaire et juridique et, de manière plus générale, les pressions formelles et informelles exercées sur une organisation par d'autres institutions peuvent être à l'origine d'un changement de type « coercitif ». C'est l'évolution des contraintes qui justifie l'adaptation de l'entreprise et, *in fine*, certaines modifications des pratiques comptables et financières. Comme le souligne Evraert (2000), la légitimation de l'information RSE passe nécessairement par l'élaboration et la diffusion de réglementations, recommandations, avis et normes établis par les institutions « officielles ». Quand bien même la comptabilité et la RSE n'obéissent pas aux mêmes règles et objectifs, il n'en reste pas moins que les concepteurs des normes comptables cherchent à intégrer la seconde dans la première. Les prises de conscience nationales en matière de problèmes environnementaux (dépollution de sites industriels, réchauffement de la planète, rareté des ressources...) et sociaux, peuvent inciter les états à définir des règles comptables :

- de diffusion de l'information pour renseigner les parties prenantes sur les pratiques des entreprises en la matière.
- d'enregistrement de certaines activités, à l'instar des engagements de retraite.

Arnaud (2003) dresse une liste de textes en indiquant le niveau de contrainte associé. En complétant cette analyse, on s'aperçoit qu'en matière d'information comptable la plupart des textes antérieurs à la loi française sur les « Nouvelles Régulations Economiques » de 2001 (dite loi NRE) sont indicatifs alors que ceux qui lui sont postérieurs ont une portée obligatoire.

**Tableau 1 : Eléments du cadre institutionnel de nature « coercitive »
(adapté de Arnaud, 2003)**

<i>TEXTES</i>	<i>IMPACTS RSE</i>	<i>ORIGINE</i>	<i>NIVEAU DE CONTRAINTE</i>
Loi 15 mai 2001 (NRE)	Informations environnementales et sociales à fournir dans le rapport de gestion	Législateur français	Obligatoire
Décret – 2002 (NRE)	Informations sociales à fournir dans le rapport du conseil d'administration ou du Directoire	Administration française	Obligatoire
Directive -18 juin 2003	Institue un mécanisme d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre : prise en compte dans l'information financière	Parlement européen Commission européenne	Obligatoire

Réglementation comptable 2001-2004	Normes IAS-IFRS applicables aux sociétés : Par exemple, comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires (IAS 19) ou augmentation de la valorisation d'une immobilisation par le coût de démantèlement nécessaire in fine (IAS 16).	CRC – IASB	Obligatoire
Recommandation - 2003	Information RSE à fournir dans l'annexe des documents de synthèse	CNC	Recommandée

Le contrôle de gestion n'est pas, a priori, concerné par de tels déterminants coercitifs. Néanmoins, l'évolution de la réglementation en France et plus précisément du code de commerce peut être de nature à modifier en partie les activités des contrôleurs de gestion. Le décret n° 148-3 du 20 février 2002 oblige les sociétés à publier de nombreuses données sur l'environnement. Il s'agit ainsi de données strictement financières, non financières, ou hybrides. On peut imaginer qu'en tant que producteurs de données les contrôleurs de gestion peuvent être amenés, à leur niveau, à participer à la publication de ces nouvelles informations.

1.2. L'isomorphisme « normatif »

Une deuxième source d'évolution des pratiques repose sur le développement de normes et de standards par différents membres du corps social. Les pratiques gestionnaires tendent alors à converger progressivement vers ces nouvelles normes. En comptabilité, différentes sources sont à l'origine d'un tel isomorphisme normatif et sont de nature à modifier le comportement des entreprises afin qu'elles intègrent la RSE dans leurs systèmes d'information. L'idée est d'inciter les entreprises à s'engager financièrement dans la RSE en leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux qui s'appliquent par la modification de principes régissant certaines écritures comptables (provisions, amortissement...).

Arnaud (2003) montre ainsi le caractère indicatif de certains textes antérieurs à la loi NRE.

**Tableau 2 : Eléments du cadre institutionnel de nature « normative »
(adapté de Arnaud, 2003)**

<i>TEXTES</i>	<i>IMPACTS RSE</i>	<i>ORIGINE</i>	<i>NIVEAU DE CONTRAINTE</i>
Agenda 21-1992	Amélioration de l'information par la mise en place de systèmes de comptabilité écologique et économique intégrés	CNUED	Indicatif
Recommandation – 2001	Marché de droit d'émission de gaz à effet de serre	Commission européenne	Indicatif
Livre vert – 2001	Promouvoir un cadre européen pour la RSE	Commission européenne	Indicatif

Rapport - 2002	Code de conduite et rapports sociaux soumis à un contrôle indépendant	Parlement européen	N/A
----------------	---	--------------------	-----

Bien entendu, les institutions officielles ne sont pas les seules forces influentes. La prise en compte de la RSE dans les champs de la comptabilité et du contrôle de gestion peut être expliquée par un mécanisme beaucoup plus large de type « peer pressure ». La recherche de Saulquin et Schier (2005) met ainsi en avant la nécessité pour l'entreprise de répondre aux attentes d'institutions externes à l'origine de pressions plus ou moins intenses (investisseurs, ONG, Etats). La RSE est considérée comme une contrainte, les managers mettant en place des processus visant à satisfaire les attentes de leurs partenaires. Pour Evraert et Lacroix (2005), le personnel, les clients, le citoyen et les tutelles sont les premiers groupes de pression qui existent dans la société et qui sont concernés par des informations sociétales portant sur les ressources humaines, la sécurité, la santé et l'éducation des employés, la sécurité des installations et des produits, les relations avec les fournisseurs et les consommateurs, la protection de l'environnement et du cadre de vie, les services rendus à la communauté, la qualité et la transparence des relations d'affaires. Certains auteurs élargissent les groupes de pression aux générations futures, voire aux voleurs et aux terroristes (Jensen 2001, Sternberg 1999), aux représentants des autorités locales, propriétaires fonciers, associations écologiques et riverains (Mocquet et Pezet, 2005).

Les médias participent également aux forces susceptibles d'engendrer une forme d'homogénéisation des systèmes comptables et de contrôle de gestion sociétaux. Par exemple, Berthelot, Cormie et Magnan (2003) se focalisent sur les facteurs explicatifs des provisions environnementales dans une étude sur des entreprises canadiennes. Plus précisément, les auteurs analysent les provisions pour restauration des lieux contaminés permettant de faire face aux coûts de décontamination. Cette étude montre que l'attention médiatique, à travers la couverture de presse, est directement à la base de pressions sociales auxquelles les dirigeants peuvent être sensibles en ce qui concerne les activités de gestion environnementale. Ainsi, la visibilité médiatique de l'entreprise déterminerait le montant des dotations aux provisions pour restauration des lieux.

Enfin, le caractère normatif émane également de la recherche universitaire. Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion plusieurs types de travaux portent ainsi sur l'évolution des systèmes d'information et de pilotage visant à intégrer la dimension RSE. La comptabilité environnementale constitue une illustration de l'évolution des systèmes d'information organisationnels. Elle requiert des informations sur les coûts supportés par les entreprises et ceux imposés à la société afin de renforcer la communication relative aux pratiques environnementales en vigueur dans les organisations (Gray, 1992). Le bilan sociétal est également un instrument permettant d'évaluer les actions mises en oeuvre par les entreprises afin d'assumer leur responsabilité à l'égard de leurs partenaires et de leur environnement (Capron, 2003). Il intègre de nombreuses informations dans différentes thématiques (activité et relations clients, gestion économique, anticipation, prospective, innovation, production et organisation du travail, ressources humaines, acteurs internes, citoyens de l'entreprise, environnement humain, social et institutionnel, environnement biophysique, finalités, valeurs et éthique) qui complètent largement celles intégrées dans les systèmes de mesure de la performance plus classiques. L'intérêt du bilan sociétal est surtout

de mettre en valeur les antagonismes pouvant apparaître à partir des demandes contradictoires des partenaires de l'organisation et de favoriser les négociations, les discussions entre les différentes catégories d'acteurs (Capron, 2003). Des outils de pilotage comme le « Skandia Navigator » (Edvinsson et Malone, 1999) ou encore le « sustainability balanced scorecard » (Kaplan et Norton, 2001) vont dans le même sens. Leur principe est, pour le premier, de mesurer la performance sociétale par le capital humain pour fournir des éléments de contrôle managérial et des informations à destination de toutes les parties prenantes. Le second propose d'intégrer un axe « société » pour regrouper les informations relatives à la dimension sociétale. Pour sa part, Mathews (1998) propose l'élaboration d'une norme « métacomptable » qui englobe les aspects financiers, sociétaux et environnementaux avec un cadre normatif, des auditeurs, etc.

Ces deux types de contraintes externes (coercitif ou normatif) apparaissent souvent de manière combinée ce qui est de nature à renforcer la pression et à homogénéiser le comportement organisationnel. La pression de l'opinion publique, les contraintes réglementaires, la prise en compte croissante de ces éléments par les banques et les assurances vont obliger à moyen terme les entreprises à fournir des informations environnementales : *« toutes y seront contraintes, y compris les plus petites, soit au titre de leur propre communication, soit dans le cadre des démarches faites par leurs clients qui voient naître des obligations relatives à l'exhaustivité de leurs chaînes d'approvisionnement dans le cadre de la loi NRE ou d'un rapport de développement durable spécifique »* (Arnaud, 2003, p. 64).

1.3. L'isomorphisme « mimétique »

Le troisième mécanisme conduisant à l'homogénéisation repose sur l'imitation de pratiques de certaines organisations de référence. En comptabilité et contrôle de gestion, différentes sources et raisons sont à l'origine d'un tel mimétisme.

Cette tendance mimétique peut être, tout d'abord, engendrée par un événement particulier que connaît l'organisation suite notamment à un choc externe. Elles adoptent alors une position de « ralliées » qui se traduit par une intégration forte, c'est-à-dire une modification de la stratégie de l'entreprise ou du moins ce qui est le plus fréquent, une transformation profonde de certaines activités avec une modification des coûts engagés en faveur du développement durable (Poirot, 2005).

Ce mimétisme peut également être lié à un besoin des organisations d'une part de préserver la légitimité de leurs activités, d'autre part, de réduire leur incertitude face aux actions à entreprendre (Moquet, 2005). Elles tendent vers un mimétisme qui se concrétise par l'adhésion à certaines valeurs dites responsables qui s'introduisent dans les objectifs, la stratégie ou encore les modes de communication. Le contrôle de gestion étant dépendant de ces changements stratégiques, il ne peut s'affranchir de telles valeurs et orientations.

Enfin, le mimétisme est un dispositif qui est de nature à compléter les dispositifs obligatoires dans le domaine de la RSE. L'alignement sur les meilleures pratiques apparaît alors incontournable pour les organisations. Ce phénomène de benchmarking et de mimétisme constitue, en particulier, le fondement de la plupart des initiatives institutionnelles internationales. Comme l'évoque Quairel (2005, 79) en s'intéressant à la GRI, *« cet outil est dominé par le monde anglo-saxon et se positionne comme une démarche basée sur le mimétisme »* (p. 80). Les principes directeurs de l'OCDE ou les préconisations du WBCSD, entre autres, s'inscrivent dans la même logique.

2. Une homogénéisation limitée

Les comportements d'homogénéisation évoqués ci-dessus occultent néanmoins les marges de manœuvre organisationnelles décrites par les « nouvelles » théories institutionnelles notamment sous l'impulsion des travaux de Scott (2001). La définition des institutions s'élargit dans la mesure où les entreprises elles-mêmes et les marchés sont progressivement intégrés dans le concept institutionnel. En d'autres termes, les organisations ne s'adaptent pas passivement au phénomène de responsabilité sociétale par une modification « mécanique » des outils comptables et de contrôle de gestion en raison de pressions externes, mais disposent d'un degré de liberté conséquent (§2.1) notamment en raison de facteurs de contingence (§2.2) et de l'hétérogénéité des stratégies organisationnelles (§2.3).

2.1. L'homogénéisation préserve des marges de liberté

Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, différentes études montrent que l'imperfection des outils de responsabilité sociétale à vocation homogénéisante ouvre de vastes espaces de liberté aux organisations.

En effet, comme le soulignent Evraert et Lacroix (2005), l'information sociétale ne répond pas pour l'instant aux propriétés de pertinence, de fiabilité et d'homogénéité permettant ainsi un reporting sociétal susceptible d'ouvrir la voie au domaine de l'audit. Le problème se situe au niveau de la nature de l'information sociétale qui peut présenter une forte diversité en fonction du contexte, du secteur d'activité, des caractéristiques de l'entreprise. En l'absence d'un cadre normalisateur strict, les entreprises disposent alors de fortes marges de manœuvre notamment en s'interrogeant sur l'intérêt que présentent ces informations pour les directions générales, lesquelles peuvent se focaliser sur une information financière utile aux actionnaires et aux marchés financiers et perçoivent les données sociétales comme plus coûteuses que ce qu'elles rapportent. L'avantage compétitif d'une telle orientation reste en effet souvent encore mal identifié. Quairel (2004) souligne par exemple que des outils de normalisation comme la GRI ne sont pas toujours suffisants pour inciter les organisations à s'engager dans la responsabilité sociétale.

De la même manière, les outils de contrôle de gestion laissent finalement peu de place à la RSE (Naro, 2005). Quand bien même certains dispositifs de mesure de la performance intègrent cette dimension, elle reste subordonnée, comme dans le « sustainability balanced scorecard » (Kaplan et Norton, 2001), à la performance financière. En réalité, les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont liés à la stratégie d'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle. Or, pour Naro (2005), ce lien n'est pas effectif dans les entreprises ce qui réduit souvent actuellement le contrôle de gestion sociétale à de la communication financière à l'intention de différents publics. En réalité, l'évolution constatée laisse perplexe sur la pertinence de l'outil de pilotage qui ne s'apparente qu'à un instrument de légitimation.

Antheaume (2005) qualifie ces pratiques d'*hypocrisie organisationnelle*, au sens où les entreprises tentent d'échapper au phénomène RSE en n'y répondant qu'en apparence. L'auteur cite ainsi le cas d'une entreprise qui exploite des outils leur permettant de tenir un discours structuré sur la réduction des impacts environnementaux d'une gamme de produits phytosanitaires. L'entreprise communique à l'aide d'indicateurs de comptabilité environnementale qui permettent d'afficher un comportement responsable sans remettre en

cause le fond ni le bien fondé de son activité économique. On peut alors assister à l'utilisation parallèle de deux systèmes d'information, le premier étant focalisé sur les questions financières pour les dirigeants et les actionnaires, et le second utilisant des informations sociétales à des fins publicitaires pour les parties prenantes (Weaver et *al.* 1999). De tels comportements s'inscrivent dans ce que Olivier (1991) nomme des stratégies d'évitement qui ne conduisent au développement et surtout à l'exploitation d'outils de contrôle de gestion et de comptabilité orientés RSE qu'en apparence.

2.2. La contingence de la RSE

La thèse de la conformité à un environnement institutionnel, et donc de l'influence de ce dernier sur les systèmes d'information, est également battue en brèche par l'intégration d'une « dose » de contingence dans l'analyse institutionnelle. Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, une telle contingence des pratiques a fait l'objet d'une vaste littérature. Par exemple, l'étude de Oger et Pratt (2002), portant sur les modèles de création de valeur, montre que ces derniers ne peuvent être considérés comme homogènes dans la mesure où leurs environnements respectifs divergent. Ainsi, le modèle d'excellence de l'European Foundation for Quality Management (EFQM) ou le modèle américain de la performance du Baldrige Quality Award (BQA) intègrent tous les deux de nombreux critères de RSE, et plus précisément des indicateurs sociétaux. Mais des différences de pondérations apparaissent entre les deux modèles : dans le modèle européen les pondérations sont plus importantes que dans le modèle américain. Les auteurs expliquent ces différences par des politiques économiques et environnementales européennes qui influencent les mesures de résultats pour les salariés et la société.

La taille de l'entreprise, le secteur d'activité, le contexte socio-politique, culturel et économique, des événements spécifiques, le pays d'origine (Belkaoui et Karpik, 1989, Cowen, Ferreri et Parker, 1987), la personnalité des dirigeants (Adams, 2002), constituent quelques facteurs influençant les pratiques de diffusion de l'information sociétale.

2.3. L'hétérogénéité des stratégies organisationnelles

La mise en place et l'exploitation d'indicateurs de responsabilité sociale peuvent être subordonnées à une démarche stratégique au niveau de l'organisation plutôt qu'à une adaptation mécanique tendant à l'homogénéisation. L'implication ou au contraire le rejet de la RSE découle dans cette perspective de choix réalisés par les acteurs guidés par le calcul et l'intérêt financier et commercial.

L'implication dans la RSE conduirait ainsi à une augmentation à long terme des indices boursiers (Férone et *al.*, 2002) et de l'efficacité (Dubigeon, 2002). En outre, une démarche de respect de l'environnement permet d'accroître la rentabilité par une économie de coût. La Société Générale économiserait ainsi un million d'euros par an grâce à une meilleure utilisation de l'énergie solaire notamment (Steinmann, 2002). De même, STMicroelectronics aurait économisé 45 millions de dollars en 2001 grâce à une diminution de la consommation d'énergie (Laville, 2002). Les dépenses environnementales peuvent également constituer, selon Germain et Trébuçq (2003, p.3), une *police d'assurance* au travers de laquelle l'entreprise se « *prémunit ainsi, à moindre coût, contre toute une série d'attaques pouvant être perpétrées par des minorités actives et contestataires* ». Des logiques commerciales de type relations publiques peuvent également être, selon les auteurs, au cœur de l'engagement

dans la RSE. La recherche d'une image de marque et d'une bonne réputation peuvent être de nature à stimuler les ventes, notamment lorsque l'entreprise exploite des systèmes d'énergies renouvelables ou de retraitements de déchets industriels, constitue des fondations, engage des actions de sponsoring, de mécénat (Capron et Quairel, 2004).

Inversement, des organisations dites « sceptiques » peuvent estimer que les dépenses sociétales n'ont pas d'intérêt économique à court ou moyen terme rejetant la responsabilité sur les pouvoirs publics (Poirot, 2005). De telles entreprises échappent au « dispositif » de la RSE sans même donner l'apparence qu'elles s'y engagent.

3. Vers des organisations pro-actives ?

Au-delà de ces comportements contingents, certaines entreprises ne se contentent pas de « jouer » à l'intérieur du cadre institutionnel mais cherchent à le faire évoluer soit en initiant des pratiques innovantes (3.1), soit en modifiant les conventions qui les lient à leurs parties prenantes (3.2).

3.1. Le développement institutionnel de pratiques innovantes

Dans le cadre de l'évolution paradigmatique que constitue la RSE, les entreprises peuvent être tentées de rechercher un avantage concurrentiel. Mais à la différence de celles évoquées dans le paragraphe précédent, elles agissent sur le cadre institutionnel pour parvenir à leurs fins. D'un point de vue stratégique, il s'agit alors de s'interroger sur la manière dont l'entreprise est susceptible de s'appuyer sur ses compétences fondamentales ou de tenter d'exploiter une opportunité environnementale. La recherche d'un avantage concurrentiel réside alors dans l'amélioration de la réponse apportée par l'entreprise aux attentes multiples et variées de ses différentes parties prenantes. Ces organisations proactives peuvent ainsi être à la source de la diffusion de nouvelles pratiques lorsqu'elles sont imitées (Quairel, 2005), voire d'une évolution du cadre institutionnel réglementaire.

Un tel constat peut s'inscrire dans les travaux récents de la théorie des organisations qui traitent de l'entrepreneur institutionnel. Selon ces travaux, ce dernier avance le changement des institutions en créant des normes, des modèles, des types de comportement et les légitime voire les impose à d'autres acteurs (DiMaggio, 1988).

Berland et Loison (2005) développent cette thèse en analysant le programme « responsable care » mis en place dans l'industrie chimique, notamment au travers d'un groupe français. Les résultats de leur étude montrent que les entreprises ne sont pas simplement dans une démarche purement réactive face à des pressions extérieures mais agissent de façon autonome de telles sortes qu'elles contribuent à façonner les attentes de la société. Cette orientation proactive s'explique par l'existence de personnes et de groupes qui développent des initiatives pour améliorer la sécurité des usines et des sites sans répondre à des pressions externes. Le programme analysé relève de « *mélanges de pressions politiques, d'initiatives professionnelles et d'entreprises qui vont au-delà de la simple réponse aux pressions politiques* » (p.18). Une telle démarche proactive serait même de nature à influencer les réglementations. En effet, « *la recherche de nouveaux outils dans le but de se mettre en conformité avec la législation conduit parfois les entreprises à développer en interne de nouvelles pratiques performantes qui seront par la suite reprises par les organismes de réglementation et intégrées à la législation* » (p.18).

3.2. La modification des conventions

Les pratiques innovantes peuvent également être de nature à modifier, à leur profit stratégique, les relations que les organisations entretiennent avec leurs stakeholders via un ensemble de conventions. Les conventions peuvent être définies comme « *un ensemble de règles prescrivant des comportements dans un contexte déterminé* » (Brousseau, 1993) et, plus précisément, un « *ensemble de critères, implicites ou explicites auxquels un individu se réfère au moment de décider* » (Gomez, 1996, P. 182). Il s'agit de l'ensemble des repères communs qui permettent l'action en désignant les comportements « normaux », c'est-à-dire les choix effectués par d'autres individus supposés agir de façon identique. Il suffit donc d'imiter pour donner du sens au choix individuel. Une entreprise peut influencer les logiques et pratiques d'organisations partenaires en décidant unilatéralement de modifier les conventions en vigueur en matière de reporting. Ainsi, des firmes comme Philips, Suez, Danone, Monoprix ou encore Lafarge qui produisent des tableaux de bord et des systèmes de reporting complet en matière de responsabilité sociale (Rey, 2002), influent très vraisemblablement les organisations avec lesquelles elles sont en relation et peuvent les inciter, de manière formelle ou non, à adopter la convention renouvelée.

Poirot (2005) explique que les entreprises qui se sont impliquées dans la RSE ont créé des espaces de domination notamment par rapport à leurs fournisseurs. Le principe étant le même qu'en matière de qualité totale, la mise en exergue du caractère responsable de l'entreprise ne peut s'affranchir de « ruptures » de filières. Ainsi, les approvisionnements notamment en matières premières s'inscrivent également dans une démarche responsable imposant ainsi aux fournisseurs les normes en matière de RSE. Cet espace de domination génère ainsi des coûts aux partenaires de l'entreprise et notamment aux fournisseurs et aux clients. Poirot estime en effet que « *de nombreux fournisseurs doivent assumer tout ou partie du coût de la mise aux normes du développement durable* » (p. 9). Les distributeurs « responsables » peuvent alors avoir une logique pure et simple qui consiste à reporter sur leurs fournisseurs voire sur les consommateurs tout ou partie du coût qui en découle, sans assumer eux-mêmes les risques économiques.

De la même manière, le contrôle de gestion, considéré comme une pratique institutionnelle et sociale (Naro, 2005), peut chercher à imposer des conventions, notamment d'effort, et à les faire évoluer. Lorsqu'il constitue un outil de développement des choix stratégiques il est de nature à influencer les individus voire certaines parties prenantes. Dans la mesure où le contrôle de gestion produit des schèmes interprétatifs et des normes organisationnelles qui constituent le reflet et le vecteur de l'influence exercée par les parties prenantes sur la coalition au pouvoir, il structure la société en tant que modalités de signification, domination et légitimation (Macintosh, 1994). L'évolution du contrôle de gestion financier vers un contrôle de gestion sociétal est alors de nature à modifier les critères de gouvernabilité des personnes voire de régulation des comportements des membres d'une société (Miller et O'Leary, 1987)). Ce mécanisme pose la question des modalités d'évolution des conventions d'effort comptables vers des conventions d'effort sociétales incitant au mimétisme (Bollecker et Mathieu, 2004). Si l'on s'appuie sur le cadre théorique développé par Amblard (2003) au sujet de la suspicion et de la remise en cause, par les acteurs, de conventions existantes, on peut alors envisager deux types de comportements proactifs différents :

- La dissidence : il s'agit d'un groupe d'individus qui ne se conforme plus à la convention en place. Ces pratiques peuvent avoir un effet d'électrochoc sur l'ensemble de la population qui peut la remettre en doute dans la mesure où elle est informée de l'existence d'une convention alternative et de l'adhésion d'un groupe dissident à celle-ci. Par exemple, l'utilisateur des systèmes de mesure de la performance peut être, dans sa sphère privée, un « consommateur » (Pastore-Reiss et Naillon, 2002) qui peut adopter des comportements responsables. Il peut alors pratiquer le boycottage des marques qui ne respectent pas les principes du développement durable (Briard 2002) et transférer de telles pratiques dans sa sphère professionnelle. Il participe alors, à travers l'entreprise, à un projet collectif citoyen qui développe une dissidence. Oriot (2004) observe également de tels phénomènes dans la mise en œuvre locale d'un système de contrôle de gestion central élaboré au siège d'une organisation bancaire. Des contestations ont émergé à l'encontre de ces systèmes en raison de cultures professionnelles divergentes entre les contrôleurs et les utilisateurs. Elles ont pour conséquence des pratiques minimales de mise en œuvre (Oriot, 2004) voire le développement de systèmes locaux (Bollecker et Niglis, 2006).
- La dissonance : elle découle d'une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles. Cette dissonance peut jeter un doute sur le respect de la convention en place. Une convention d'effort orientée vers une métrologie comptable est adaptée dans des contextes où les fondements de la compétitivité des entreprises reposent principalement sur les coûts. Lorsque ces fondements se diversifient, la convention peut devenir dissonante si elle n'évolue pas. L'ensemble des débats, réflexions et travaux en contrôle de gestion dans les années 1980 critiquant l'inadaptation de la mesure de la performance face aux modifications des stratégies organisationnelles (Amintas, 1999) constitue une illustration de cette dissonance. La pression des stakeholders peut être à la source de dissonances susceptibles de faire évoluer les conventions d'effort et de modifier les comportements des individus dans le sens de la responsabilité sociale, comme le soulignent Berland et Loison (2005) lors de la mise en place du programme « responsable care » dans l'industrie chimique (cf 3.1).

Conclusion

L'objectif de notre contribution était d'étudier, à partir d'une analyse de la littérature, la manière dont les entreprises réagissaient, dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, face aux évolutions du cadre institutionnel associées au développement et à la diffusion de la problématique de la RSE.

En nous appuyant sur le cadre théorique néo-institutionnel, nous avons pu, tout d'abord, observer différents types d'isomorphismes conduisant à une homogénéisation des pratiques. Notre propos était cependant de dépasser cette observation en étudiant, à partir du constat de pratiques partiellement divergentes, les possibilités de réaction des entreprises face à cette homogénéisation. En admettant avec North (1990) que « *les institutions sont les règles du jeu, les organisations les joueurs* », nous mobilisons ensuite différents cadres théoriques complémentaires afin d'analyser deux types de comportements. Nous montrons tout d'abord pourquoi et comment les entreprises utilisent à leur profit les marges de liberté que créent

inévitablement les cadres institutionnels renouvelés. Il s'agit alors pour les organisations de s'approprier au mieux les nouvelles règles du jeu. Nous soulignons également que certains choix de gestion relèvent d'une logique différente. Dans une perspective pro-active, il s'agit alors pour certaines organisations d'agir activement afin de peser sur les règles institutionnelles et, *in fine*, de les faire évoluer.

Références bibliographiques

Adams C.A. (2002), « Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting – Beyond current theorising », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 15, n° 2, p. 223-250.

Amblard M. (2003). « Vers une théorie sur la dynamique des conventions », in M. Amblard (2003), *Conventions et management*, De Boeck Université, pp. 139-157.

Amintas A. (1999). « La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires », dans Y. Dupuy (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 173-186.

Antheaume N. (2005) « La comptabilité environnementale est-elle une forme d'hypocrisie organisationnelle ? Le cas des indicateurs de performances écologiques d'une gamme de pesticides » *Actes du 26^{ème} Congrès de l'AFC*, Lille.

Arnaud P. (2003), « L'information environnementale: un enjeu à moyen terme pour toutes les entreprises », *Revue Française de Comptabilité*, n° 356, juin, pp. 32-34.

Belkaoui A et Karpik P.G. (1989) « Determinants of the corporate decision to disclose social information », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 2, n° 1, p. 36-51.

Berland N. et Loison M.-C. (2005) « Responsible care et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », *Actes du 26^{ème} Congrès de l'AFC*, Lille.

Berthelot S., Cormier D., Magnan M. (2003) « Les provisions environnementales et la gestion stratégiques des résultats : une étude canadienne » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 9, vol. 2, pp. 109-135.

Bollecker M. (2003) *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.

Bollecker M. et Mathieu P. (2004) « Essai sur la dynamique des systèmes de mesure de la performance : une lecture conventionnaliste », *15^{ème} Congrès de l'AGRH*, Montréal.

Bollecker M. et Niglis P., « La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion » *Actes du 27^{ème} Congrès de l'AFC*, 2006, Tunis.

Briard C. (2002). « Les Français et l'innovation, une histoire d'amour contrariée » *Les Echos*, 02 juillet, p. 51.

Brousseau E. (1993). *L'économie des contrats*, Presses Universitaires de France.

Capron M. (2003). « Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai, pp. 55-70.

Capron M. et Quairel F. (2004) *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, La Découverte.

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

- Desreumaux A. (2004) « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », dans Huault I. (2004) *Institutions et gestion*, Vuibert, p. 29-48.
- DiMaggio P. (1988), « Interest and Agency in Institutional Theory » In: L. G. Zucker (ed.), *Research on institutional patterns and organizations*. Cambridge (Ballinger), pp. 3-22.
- DiMaggio P., et Powell W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.
- Dubigeon O. (2002). *Le développement durable*, Edition Les Echos, 285 p.
- Edvinsson L. et Malone M. S. (1999). *Le capital immatériel de l'entreprise*, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.
- Evraert S. (2000), « Confiance et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp. 461-471.
- Evraert S. et Lacroix M. (2005), « Responsabilité sociale et reporting de la performance » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.
- Féron G. et al. (2002). *Le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.
- Germain C. et Trébucq S. (2003) « L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures » *Colloque à Audencia*, Nantes.
- Gomez P.Y. (1996), *Le gouvernement des entreprises*, Interéditions.
- Gray R. (1992). « Accounting and Environmentalism : An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability Transparency and Sustainability » *Accounting, Organisations and Society*, vol. 17, n° 5, pp. 399-425.
- Jensen M.C. (2001) « Value Maximisation, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective », *Function, Business Ethics quarterly*, vol. 12, n°1.
- Kaplan R.S. et Norton D. P. (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Pour créer une organisation orientée stratégie*, Editions d'organisation.
- Laville E. (2002). *L'entreprise verte*, Village mondial.
- Macintosh N.B. (1994) *Management accounting and control systems*, John Wiley & Sons Ltd.
- Mathews M.R. (1998), « Accounting to a Wider Society : Towards a Mega-Accounting Theory », *Forum paper at the annual meeting of the American Accounting Association*, New Orleans.
- Mathieu P. (2005), « La responsabilité sociale de l'entreprise: prolégomènes à un programme de recherches en Sciences de Gestion », *Actes du 3e congrès de l'ADERSE*, Lyon, pp. 2379-2388.
- Miller P. et O'Leary T. (1987) « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organisations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- Moquet A.C. (2005) « De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale » *Revue Management et avenir*, p. 153-170.
- Naro G. (2005) « Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.
- North D.C. (1990) *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press.

- Oger B. et Pratt D. E. (2002). « Modèles de création de valeur en Europe et aux Etats-Unis : une comparaison des modèles de l'EFQM et du Baldrige Award Criteria », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai, pp. 85-98.
- Oliver C. (1991) « Strategic Responses to Institutionnal Processes », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, p. 145-179.
- Oriot F. (2004) « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro thématique, juin, pp. 237-255.
- Pastore-Reiss E. et Naillon H. (2002). *Le marketing éthique*, Village mondial.
- Poirot J. (2005) « Assumer le coût de la responsabilité sociale : un défi pour les entreprises et leurs parties prenantes » *Actes du colloque du GREFIGE de Nancy*.
- Quairel F. (2004) « Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 10, Volume 1, p. 7 – 36.
- Quairel F. (2005) « La mesure de la performance sociétale à l'aune de l'instrumentation comptable et financière » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.
- Rey F. (2002). « De vrais convertis et une cohorte d'attentistes » *Liaisons sociales*, septembre, pp. 22-25.
- Saulquin J.Y. et Schier G. (2005) « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance » *Actes du colloque du GREFIGE*, Nancy.
- Scott W.R. (2001), *Institutions and Organizations*, Sage.
- Steinmann, L. (2002). « Une banque responsable », *Enjeux Les Echos*, Novembre, p. 32.
- Sternberg E. (1999) *The Stakeholder Concept : a Mistaken Doctrine*, *Foundation for Bussiness Responsibilities*.
- Weaver et al. (1999) « Integrated and Decoupled Corporate Social Performance : Management Commitments, External Pressures and Corporate Ethics Practices, *Academy of Management Review*, vol. 16, n°4, p. 691-718.