

L'ETUDE DE LA PUBLICATION D'INFORMATIONS SOCIETALES PAR LES GRANDS GROUPES UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Bruno OXIBAR

Allocataire de recherche

Université Paris-Dauphine,

Place du Maréchal de Lattre de Tassigny 75775 PARIS cedex 16 - boxibar@noos.fr

Résumé

La diffusion d'informations sociétales par les groupes internationaux a fait l'objet de nombreuses études au cours des deux dernières décennies. Cet article souligne les difficultés que rencontre la discipline à établir des fondements théoriques pour ces nouvelles pratiques. Le domaine est majoritairement constitué d'études empiriques descriptives de ces pratiques.

Mots clés. – Information sociétale – théorie des parties prenantes – théorie de la légitimité.

Abstract

Social disclosure by large companies has received a great deal of attention in the last two decades. This paper underlines difficulties that the domain encounters in establishing theoretical basis for this new practices. It appears that the domain is mainly constituted by empirical studies that describe this practices.

Keywords. – Social disclosure – stakeholder theory – legitimacy theory.

Introduction

Au cours des deux dernières décennies et plus particulièrement durant l'année écoulée, un certain nombre de crises mettant en cause de grands groupes internationaux ont révélé l'intérêt du public pour des questions touchant à la responsabilité sociale des entreprises. Mais, au delà des réactions du public lorsque surviennent des crises importantes, nous constatons que les consommateurs, les employés, les citoyens, [leurs concitoyens ?], l'Etat demandent des comptes sociaux aux entreprises, des informations que l'on peut qualifier de sociétales.

Après avoir défini ces informations qui procèdent d'une comptabilité sociétale, nous établirons l'historique de l'évolution des idées dans le domaine. L'analyse de la littérature existante sur le sujet permet de mettre en évidence le clivage existant, en la matière, entre les tenants d'une comptabilité sociétale inspirée du modèle comptable traditionnel et les partisans d'un système d'information comptable renouvelé intégrant de nouvelles informations dans la communication entreprise-société. Il ressort finalement que la discipline rencontre certaines difficultés à établir des fondements théoriques pour ces nouvelles pratiques. En effet le domaine est constitué beaucoup plus d'études empiriques sur les pratiques de diffusion d'informations sociétales des entreprises de différents pays à différentes époques que d'études théoriques sur la comptabilité sociétale. Les principales études empiriques couvrent les deux dernières décennies et constituent un descriptif des pratiques de communication d'informations sociétales des grands groupes internationaux. On observe, au fil de ces études, un raffinement de la méthodologie employée pour décrire et tenter d'expliquer ces pratiques.

1. Comptabilité sociétale : définition, historique, cadre théorique

L'historique des idées en matière de responsabilité sociale des entreprises permet de comprendre le processus ayant donné naissance à la comptabilité sociétale. Après avoir rappelé la définition de la comptabilité sociétale donnée par (Gray, Owen, Adams, 1996), nous reviendrons sur ce cheminement des idées et présenterons les deux approches théoriques majeures de la comptabilité sociétale.

1.1 Définition et historique

1.1.1 Définition de la comptabilité sociétale

Il est possible de caractériser le domaine du reporting social en fonction de son sujet, de son audience, de sa forme, de ce qui le motive et de sa fiabilité.

Ainsi, (Gray, Owen, Adams, 1996) précisent-ils quelques aspects du reporting social en fonction de ces 5 dimensions (tableau 1).

La première dimension, le sujet, expose les thèmes habituellement abordés par le reporting social. Il s'agit le plus fréquemment des thèmes ayant trait aux ressources humaines (hygiène et sécurité, formation, rémunération assistance,...), aux questions éthiques (implication dans la communauté, la place du consommateur,...), ou à l'environnement naturel. Il est cependant possible de rattacher au reporting social d'autres sujets tels que la qualité des produits, par exemple.

Concernant l'audience, autre dimension caractérisant le reporting social, (Gray, Owen, Adams, 1996) indiquent que certains éléments de reporting social peuvent facilement être associés au public auquel ils s'adressent (information des employés, information à destination des écoles, documents internes à l'attention du management, ...), mais que la tâche paraît plus délicate pour d'autres.

D'autre part, ils précisent que pour ce qui est de la forme de l'information, lorsque l'on parle de comptabilité et de reporting il est traditionnellement attendu une information de type financier sous forme de résultat et de bilan. Ce n'est cependant pas toujours le cas concernant la comptabilité et le reporting social. Ainsi peuvent être considérées comme informations relevant du reporting social aussi bien les déclarations contenues dans les messages du président que des éléments quantitatifs et financiers concernant, par exemple, l'environnement ou les employés.

La quatrième dimension est celle de la motivation. Sachant qu'il existe peu d'obligations en matière de reporting environnemental et social, il peut être intéressant et utile de savoir pourquoi une organisation décide de produire une information sociétale. Les motivations sont très diverses même si certains (peut être excessifs) supposent que l'organisation simule à travers cette information une volonté d'exactitude et de justice pour servir son propre intérêt. La liste exposée dans le tableau suivant recense les motivations établies ou suggérées dans la littérature et qui seraient le moteur d'une démarche de reporting sociétal.

Enfin, la cinquième dimension, celle de la fiabilité, permettra de savoir jusqu'à quel point avoir confiance en l'information produite pour se former une image de l'organisation dont elle émane. L'origine et la fiabilité du préparateur de l'information sociétale doivent être pris en compte lors de la lecture des informations sociétales.

| Thème | Audience | Forme | Motivation | Fiabilité |
|--|--|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Actionnariat • Investissements • Employés • Consommateurs • Communauté • Environnement • Impact global • Politique générale • Ethique • Gouvernement • Commerce avec d'autres pays | <ul style="list-style-type: none"> • Actionnaires • Marchés et intermédiaires financiers • Employés • Dirigeants • Syndicats • Employés potentiels • Communautés • Groupes de pression • Media • Gouvernement • Organismes de régulation • Concurrents • Groupes industriels • Consommateurs • Fournisseurs • Société en général | <ul style="list-style-type: none"> • Qualitative <ul style="list-style-type: none"> Assertions Faits Intentions • Quantitative <ul style="list-style-type: none"> Réalisé Objectif Comparaison • Monétaire <ul style="list-style-type: none"> Dépenses Engagements Besoins Estimations Impact Dettes | <ul style="list-style-type: none"> • Ethique • Comportement individuel • Comptabilité • Juridique • Usage • Anticipation de réglementation • Marketing • Image publique • Défense • Détourner l'attention • Influencer les perceptions • Répondre aux pressions • Dépasser ou rattraper les concurrents • Expérimentation • Investisseurs éthiques • Légitimité | <ul style="list-style-type: none"> • Données partielles ou estimées • Systèmes internes d'audit et d'information • Préparateur externe • Commentateur externe • Auditeur externe |

Tableau 1 : Les cinq dimensions du reporting social (Gray et alii, 1996)

Nous venons de préciser ces dimensions de la comptabilité sociétale, pour tenter d'en donner une définition. Nous allons, dans un bref historique, préciser les étapes du processus ayant conduit au construit décrit par (Gray, Owen, Adams, 1996).

1.1.2 Historique de la comptabilité sociétale

Bowen est considéré comme l'un des initiateurs de la pensée moderne en matière de responsabilité sociale de l'entreprise. Il fut, en effet, l'un des premiers à poser la question de la responsabilité de l'entreprise et des dirigeants. Cette question fit l'objet de nombreux débats dans les années soixante, plus particulièrement aux Etats-Unis. Ainsi, des personnalités éminentes en matière de management telles que Peter Drucker se sont-elles impliquées dans ce débat et l'on assiste alors à un tournant majeur en la matière.

L'idée se répand que l'entreprise n'est pas une institution sans responsabilités et les débats sur la responsabilité sociale des entreprises se multiplient tant en Amérique du Nord qu'en Europe continentale (et plus particulièrement en France avec les événements de mai 1968) et un peu plus tardivement au Royaume-Uni et en Asie Australe.

L'émergence des questions environnementales contribua fortement au développement des idées en matière de responsabilité de l'entreprise. Au même moment, des questions beaucoup plus politiques furent étudiées. Il s'agissait, en particulier, de discussions sur les droits des travailleurs, la place des syndicats, au cours desquelles la question de savoir si l'on devait considérer que les travailleurs avaient des droits similaires à ceux des actionnaires, était posée. C'est ainsi que l'on reconnut à la comptabilité non seulement son rôle économique mais également sa forte signification politique. Les thèmes des standards et de la réglementation comptable furent dès lors débattus et la comptabilité est apparue à la fois comme une partie du problème politique de la régulation de l'activité des entreprises et comme un moyen de le résoudre.

Une des manifestations de ce mouvement se trouve dans la loi britannique sur les sociétés de 1967 dans lequel on observe une augmentation des informations que doivent publier les entreprises avec en particulier l'obligation pour les entreprises de faire état des dons en faveur d'associations humanitaires et politiques.

Nous allons à présent détailler certains thèmes qui sont apparus de manière récurrente au cours des vingt cinq dernières années et qui relèvent du reporting social des entreprises.

1.1.2.1 - Responsabilité sociale - Ethique - Valeurs morales

La responsabilité sociale fut un des thèmes majeurs du début des années 70 et le débat fut animé en particulier par Milton Friedman. Si la question de la responsabilité sociale est apparue un peu plus tardivement au Royaume-Uni qu'aux Etats-Unis, elle y trouva, cependant, un large écho au point qu'elle faillit être inscrite dans la loi sur les sociétés. Toutefois, avec la récession de la fin des années 1970, le thème de la responsabilité sociale des entreprises disparut des agendas politiques et économiques pour ne réapparaître qu'au milieu des années 1990 grâce au cheval de Troie des questions environnementales, qui permettent au thème de la responsabilité sociale de pénétrer, de nouveau, dans la citadelle de l'entreprise.

La question de la responsabilité sociale de l'entreprise a suivi un chemin quelque peu différent, en Europe du Nord et Scandinavie, où elle fut toujours présente, malgré les difficultés économiques des années 1970. Il est d'ailleurs assez frappant de remarquer que la question de la responsabilité sociale est beaucoup mieux acceptée dans les pays de l'Union Européenne que dans les pays ayant subi l'influence Nord américaine.

1.1.2.2 - Implication dans la communauté - Client

Aux Etats-Unis, la responsabilité sociale se traduit surtout en une responsabilité vis à vis de la communauté dans laquelle opère l'entreprise. Ceci découle de la culture Nord américaine et, dès le début, le reporting social américain a été très fortement orienté vers la « communauté ». Toutefois, il est important de noter que l'implication des entreprises dans la communauté fut le fait d'entreprises paternalistes, dirigées par des individus interpellés par les questions sociales, plus que l'œuvre des gouvernements. Ainsi, l'implication dans la communauté a-t-elle constitué le thème prépondérant de la responsabilité sociale des entreprises, durant les années 1980.

La question du bien-être du consommateur n'a jamais été un élément très important en matière de responsabilité sociale des entreprises et ce, en particulier, en dehors des Etats-Unis.

1.1.2.3 - Employés et syndicats

Les questions relatives aux employés et syndicats sont certainement celles qui ont le plus fait l'objet de débats et donné lieu à des actions en matière de responsabilité sociale des entreprises. Au Royaume-Uni, les années 70 ont été le cadre de changements très importants en matière de législation sur le travail, de pouvoir des employés et des syndicats, du droit à l'information des salariés. Cependant, les années 80 ont montré combien les changements furent de peu d'importance avec l'apparition de licenciements et de chômage massifs, l'abrogation de certaines lois sur le travail et l'élimination du pouvoir des syndicats avec la disparition des entreprises à l'intérieur desquelles ils s'étaient jusqu'alors développés.

En effet, on assiste alors au transfert d'entreprises du Royaume-Uni, Etats-Unis, Europe continentale vers les pays en voie de développement dans lesquels la législation du travail est beaucoup moins contraignante, preuve s'il en est du peu d'intérêt des entreprises pour leur responsabilité sociale vis à vis de leurs employés.

Il est cependant possible de noter certains événements positifs en matière de responsabilité sociale des entreprises, au cours de ces années. C'est le cas avec l'apparition de plans d'intéressement ou l'ouverture du capital des entreprises aux salariés.

C'est le cas, également, avec la législation sur l'embauche de travailleurs handicapés, ou sur l'égalité des races et des sexes à l'embauche, ou bien encore avec la législation sur le droit des employés à l'information et sur la consultation des employés.

Toutefois, il existe en la matière des différences très importantes entre les différents pays et si le Royaume-Uni, les Etats-Unis ou bien encore la Nouvelle-Zélande et l'Australie se sont empressées d'éliminer la question des droits des employés de leur agenda politique, de nombreux pays de l'Union Européenne s'employaient dans le même temps à développer une législation sociale plus mûre. Ainsi, le développement du bilan social en France ou l'adoption, au début des années 90, d'une Charte sociale européenne illustrent des approches fort différentes de celles adoptées par les anglo-américains.

1.1.2.4 - L'environnement naturel

L'intérêt pour les questions environnementales remonte à plus de trente ans. C'est, en effet, au début des années 70, qu'apparaît la question de l'environnement dans les débats sur la responsabilité sociale des entreprises, en particulier en Amérique du Nord et Europe continentale (Allemagne, Pays-Bas, Scandinavie). Toutefois, l'intérêt porté à l'environnement concerne alors surtout les pollutions et non la relation entreprise-environnement au sens large.

Avec la crise énergétique du milieu des années 70, se pose la question des ressources et des économies d'énergie. Toutefois, les préoccupations en la matière disparaissent assez rapidement, au début des années 80.

Cependant, aux Etats-Unis et en Europe du Nord, la question environnementale est toujours restée présente dans le calendrier politique. Ainsi, en 1980, les Etats Unis ont-ils adopté le CERCLA (Comprehensive Environmental Response Compensation and Liability Act), fonds de réhabilitation (décontamination) de sites industriels. L'Allemagne et les Pays-Bas, quant à eux, mettaient en place des plans visant à remédier et limiter l'incidence du développement économique sur le système écologique.

Malgré cela, les années 80 ont vu des catastrophes environnementales majeures qui ont conduit les industriels, les politiques et le public à prendre conscience de la nécessité de placer la question environnementale au centre de leurs préoccupations.

Après avoir donné une définition de la comptabilité sociétale et précisé les différentes étapes ayant conduit à un tel construit, nous allons présenter les deux orientations théoriques majeures empruntées par les chercheurs en comptabilité sociétale.

1.2 Cadre théorique

Nous présenterons, dans un premier temps, les deux orientations théoriques majeures empruntées par les recherches en comptabilité sociétale. Nous décrirons, ensuite, les différentes études du domaine, en les rattachant aux cadres théoriques dans lesquels elles s'inscrivent.

1.2.1. *Un clivage dans la recherche en matière de comptabilité sociale*

Il est possible de distinguer deux approches différentes de la recherche sur la comptabilité sociétale. Le premier courant de recherche considère le reporting social des entreprises comme étant une des branches de la comptabilité traditionnelle. Ainsi, les bases de la recherche en comptabilité sociétale sont-elles, dans ce courant, les mêmes que celles sur lesquelles s'appuie la recherche comptable traditionnelle. Dans une telle approche, la communauté financière est considérée comme le principal utilisateur des états issus du reporting sociétal.

Le deuxième courant de recherche place l'activité de reporting social et environnemental au centre d'une interrogation sur le rôle de l'information dans un dialogue entreprise-société. Si cette deuxième approche est considérée comme trop ambitieuse par les défenseurs de la première démarche, il n'en demeure pas moins que c'est ce courant là qui est à l'origine des plus grandes avancées dans la compréhension du reporting social.

L'article de Ramanathan que nous présentons dans les lignes qui suivent, en plus de son caractère original puisqu'il s'agit d'un texte pionnier, est assez représentatif du premier courant de recherche en matière de reporting social. Nous présenterons, ensuite, l'article polémique de Gray, Owen et Maunders qui est représentatif du second courant de recherche et affiche les points de divergence par rapport à l'article précédent.

1.2.1.1 L'article de Ramanathan (1976), "Toward a Theory of Corporate Social Accounting"

Cet article est considéré comme l'un des articles fondateurs d'une théorie de la comptabilité sociétale. Ramanathan rappelle, tout d'abord, que, jusqu'au milieu des années 70, la seule responsabilité sociale de l'entreprise, dans une économie de marché, était de maximiser ses profits. En effet, l'entreprise était supposée, dans le même temps, maximiser sa contribution à la société.

Il indique, ensuite, que le phénomène de dépression économique de l'époque, caractérisé par un taux de chômage substantiel, d'importantes disparités de revenus et d'opportunités d'emploi entre les différents groupes sociaux, ainsi que la dégradation de la qualité de l'environnement naturel, résultant de l'activité des entreprises, ont conduit à mesurer différemment la performance sociale des entreprises.

Ainsi, est-il apparu nécessaire de mettre en place un reporting social permettant d'évaluer les coûts et bénéfices sociaux issus de l'activité des entreprises et, de connaître la répartition de ces coûts et bénéfices entre les différents groupes sociaux.

Ramanathan fait état des différents travaux d'organismes publics et privés, américains, qui se sont interrogés sur le reporting social des entreprises. Il reprend également la remarque de l'American Accounting Association (1975) selon laquelle "Apparemment aucune entreprise n'a, jusqu'à présent, mis en place ou même projeté de mettre en place quelque chose se rapprochant d'un système d'information de ses actions sociales" et ajoute que : "Historiquement, la théorie et la pratique comptable ont évolué dans quatre domaines entrelacés : un système d'objectifs, des concepts d'évaluation, une méthode de mesure et des standards de publication. Il n'y a pas de raison de penser qu'il n'en sera pas de même pour la comptabilité sociétale."

Aussi, propose-t-il d'initier le développement d'un cadre théorique pour la comptabilité sociétale, en décrivant un ensemble d'objectifs pour celle-ci et en définissant quelques concepts.

Ramanathan indique, tout d'abord, que s'il n'existe pas de schéma de mesure de la performance sociale de l'entreprise, c'est, d'une part, en raison du caractère récent de l'intérêt porté par le public à la question de l'impact social de l'entreprise mais c'est, d'autre part, surtout en raison de l'absence de définition du rôle social de l'entreprise.

Ramanathan se réfère à la notion de contrat social dont (Shocker et Sethi, 1974) donnent la définition et qu'il rappelle : "Toute institution sociale - dont l'entreprise- agit dans une société via un contrat social, explicite ou implicite, selon lequel sa survie et son développement dépendent de la fourniture, à la société en général, de biens et services présentant une utilité sociale et sur la distribution de bénéfices économiques, sociaux ou politiques aux groupes sur lesquels elle assoit son pouvoir."

Ainsi, Ramanathan est-il en mesure de définir la comptabilité sociétale comme "le processus visant à sélectionner les variables de performance sociale de l'entreprise, à fixer les procédures de mesure et à mesurer ces variables ; en développant systématiquement

l'information utile pour l'évaluation de la performance sociale de l'entreprise, et en communiquant cette information aux groupes sociaux intéressés, à la fois à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise."¹

Ramanathan propose ensuite des objectifs pour la comptabilité sociale.

Le premier objectif, pour la comptabilité sociale, est d'identifier et de mesurer la contribution sociale nette périodique d'une entreprise, ceci en incluant non seulement les coûts et bénéfices associés directement à l'entreprise mais, également, ceux liés aux externalités affectant différents segments de la société².

Le deuxième objectif de la comptabilité sociale est d'aider à déterminer si les stratégies et les pratiques d'une entreprise, qui affectent les ressources et le pouvoir des individus, communautés, segments de la société, générations, sont compatibles avec des priorités sociales largement répandues, d'une part et les aspirations légitimes des individus, d'autre part³.

Le troisième objectif de la comptabilité sociale est de mettre à la disposition de tous les "partenaires sociaux", des informations significatives sur les buts de l'entreprise, ses politiques, programmes, performances et contribution aux objectifs sociaux. Une information significative est celle qui rend compte au public et facilite la prise de décision du public, relativement aux choix sociaux et aux allocations de ressources. Ceci implique un reporting sur les coûts/bénéfices effectifs et, également, une présentation d'informations pouvant s'avérer antagoniques, en fonction des différents composants sociaux de l'entreprises⁴.

Ces trois objectifs découlent de la notion de contrat social selon lequel l'entreprise a, à la fois, un rôle de production et un rôle de distribution dans la société. Les deux premiers objectifs de la comptabilité sociale ont trait au processus de mesure, tandis que le troisième objectif concerne le processus de reporting.

¹ The process of selecting firm-level social performance variables, measure and measurement procedures ; systematically developing information useful for evaluating the firm's social performance ; and communicating such information to concerned social groups, both within and outside the firm.

² Objective 1 : An objective of corporate social accounting is to identify and measure the periodic net social contribution of an individual firm, which includes not only the costs and benefits internalised to the firm but also those arising from externalities affecting different social segments.

³ Objective 2 : An objective of corporate social accounting is to help determine whether an individual firm's strategies and practices which directly affect the relative resource and power status of individuals, communities, social segments and generations are consistent with widely shared social priorities on the one hand and individuals' legitimate aspirations on the other.

⁴ Objective 3 : An objective of corporate social accounting is to make available in an optimal manner, to all social constituents, relevant information on a firm's goals, policies, programs, performance, and contribution to social goals. Relevant information is that which provides for public accountability and also facilitates public decision making regarding social choices and social resource allocation. Optimality implies a cost/benefit-effective reporting strategy which also optimally balances potential information conflicts among the various social constituents of a firm.

Ramanathan propose, ensuite, de définir un ensemble de concepts de comptabilité sociétale destinés à instrumentaliser les objectifs précédemment définis.

Le premier concept de comptabilité sociétale est celui de *transaction sociale*. Pour définir ce concept destiné à instrumentaliser le premier objectif de mesure, Ramanathan rappelle que de nombreuses transactions entre l'entreprise et la société comme, par exemple, les externalités positives ou négatives, ne sont pas des transactions marchandes. Ainsi, définit-il une transaction sociale comme "une utilisation ou une fourniture par l'entreprise d'une ressource socio-environnementale qui affecte l'intérêt absolu ou relatif des composants sociaux de l'entreprise et qui ne sont pas des transactions marchandes".

Pour préciser cette définition, deux nouveaux concepts sont, à leur tour, définis ; le concept de *coûts/revenus sociaux* et celui de *revenu social*. Les *coûts sociaux* représentent le sacrifice, par la société, des ressources consommées par l'entreprise au cours de la transaction sociale, tandis que les *revenus sociaux* correspondent aux bénéfices tirés, par la société, des ressources ajoutées par l'entreprise au cours de la transaction sociale. Ce sont, respectivement, les mesures des externalités négatives et positives. Le *revenu social* représente la contribution sociale nette d'une entreprise pour la période. Ce revenu est calculé par la somme algébrique du revenu net de l'entreprise, mesuré de façon traditionnelle, et de ses coûts et revenus sociaux.

Les concepts précédemment définis par Ramanathan permettent d'opérationnaliser le premier objectif de mesure fixé à la comptabilité sociale. Il propose, d'autre part, de définir les concepts de *composants sociaux*, *d'équité sociale*, et enfin *d'apport social net* pour traduire les deux autres objectifs de la comptabilité sociale.

Les *composants sociaux* sont les différents groupes sociaux auxquels l'entreprise est supposée être liée par un contrat social. Chacun de ces groupes peut mesurer les changements dans ses droits, vis à vis de l'entreprise, résultant de transactions sociales : c'est ainsi que Ramanathan définit *l'équité sociale*.

Enfin, il est possible de définir *l'apport social net d'une firme* comme l'agrégation de ses contributions non marchandes au bien-être de la société, diminuée des prélèvements non-marchands réalisés par la firme sur les ressources de la société.

Lorsqu'il indique les objectifs fixés à la comptabilité sociale, Ramanathan fournit un cadre théorique à la discipline et, en définissant les concepts de la comptabilité sociale, il engage les chercheurs sur le chemin de la mise en place d'une méthodologie de la comptabilité sociale.

La fin de son étude est consacrée à la présentation des travaux futurs en vue de la mise en pratique d'une comptabilité sociale.

Ramanathan indique, en particulier, qu'il sera nécessaire de débattre plus largement des questions des composants sociaux de l'entreprise, ainsi que des transactions sociales et de mener des recherches empiriques sur ces questions. Il ajoute, par ailleurs, que des méthodes appropriées de détermination des coûts et revenus sociaux devront être développées.

Si cet article peut être considéré comme l'un des fondateurs en matière de théorie de la comptabilité sociale, nous sommes cependant conduits, avec (Hackston et Milne, 1996), à constater que, depuis 1976, malgré les tentatives de différents chercheurs à articuler différentes perspectives théoriques dont la théorie de l'agence, la théorie de la légitimité, la théorie économique de la comptabilité, la théorie des parties prenantes, pour développer la comptabilité sociétale, il n'existe toujours pas de cadre théorique universellement partagé pour la comptabilité sociale.

1.2.1.2 L'article de Gray, Owen et Maunders, (1988)

Les auteurs y font une critique des travaux pionniers en matière de reporting sociétal. Selon Gray et al., ces travaux, dont ceux de Ramanathan, ont tenté de développer leur réflexion sur la comptabilité sociétale au sein du cadre comptable traditionnel et ont parfois même trouvé approprié de lui appliquer les outils de la comptabilité traditionnelle. Les pionniers de la discipline justifient ces orientations en indiquant, d'une part, que la mesure par des indicateurs financiers est une mesure universelle et ajoutent que la comptabilité financière est, elle-même, un médium universellement approprié. D'autre part, ces choix se justifient par le fait que les utilisateurs sont habitués aux formes de présentation de la comptabilité traditionnelle pour leur prise de décision.

Gray, Owen et Maunders rejettent ces arguments et indiquent tout d'abord "le danger et parfois l'impossibilité d'attribuer une valeur financière aux activités sociales des entreprises". Ils ajoutent que "la seconde raison ne trouve aucune justification puisque les seuls utilisateurs plus ou moins familiers des états financiers sont les dirigeants et les investisseurs.

Et, même si les dirigeants peuvent trouver un intérêt à la quantification financière pour leur prise de décision, ceci ne permet en rien de justifier la conception de supports de diffusion d'informations externes par les préférences des utilisateurs internes."

Ainsi, ces chercheurs rejettent-ils les concepts de compte de résultat social et de balance sociale comme éléments de reporting social.

S'ils s'opposent sur l'orientation financière donnée par les pionniers au reporting sociétal, ils reprennent, toutefois, le concept de contrat social liant l'entreprise à la société.

Et pour eux, "la loi, vue comme règle du jeu auquel l'organisation choisit de participer, constitue les termes du contrat social liant l'entreprise et la société".

Ainsi, pour Gray et al., la loi constitue la base sur laquelle s'appuie la comptabilité et qui justifie le reporting sociétal et permet de le structurer. Gray, Owen et Maunders indiquent qu'un état de conformité aux standards constitue le cœur du reporting sociétal. Cet état montrerait dans quelle mesure l'entreprise a assumé les responsabilités qui étaient les siennes, selon le contrat social, et s'est conformée aux règles du jeu social.

Pour ces chercheurs, ce modèle constitue le cadre à partir duquel doit se développer le reporting social de l'entreprise.

Les chercheurs ayant réalisé des études empiriques en matière de reporting social ont souvent inscrit celles-ci dans une sorte de cadre théorique. Ainsi, certaines études empiriques se sont appuyées sur les théories de la décision d'autres sur les théories économiques d'autres enfin sur les théories socio-politiques. Nous revenons maintenant sur l'organisation de la littérature selon ces trois orientations théoriques.

1.2.2 Différents cadres théoriques à l'appui des études en matière de comptabilité sociétale

1.2.2.1 Les études fondées sur la théorie de la décision

Dans ce type d'études, le reporting en matière sociétale est considéré comme un des éléments à inclure lors du questionnement sur l'utilité de l'information comptable dans la prise de décision. Ainsi en est-il des études qui ont cherché à hiérarchiser les informations comptables selon leur utilité ou leur importance pour les utilisateurs (investisseurs, banquiers, analystes,...).

Parmi ces études, celle de (Belkaoui, 1984) indique que la communauté financière considère les informations issues du reporting sociétal comme plus qu'utiles puisqu'elles sont considérées comme modérément importantes.

D'autres recherches relevant de ce cadre théorique ont étudié l'utilité des informations sociétales pour les intervenants sur les marchés action. Ainsi en est-il des études de (Buzby et Falk, 1978), et (Ingram, 1978) qui, cependant, conduisent à des résultats inconsistants.

Les recherches qui se sont situées dans le cadre des théories de la décision ont permis de souligner l'importance de facteurs non financiers et non économiques dans le reporting organisationnel et la comptabilité.

1.2.2.2 Les études fondées sur la théorie économique

Les études dans ce domaine se sont appuyées sur la théorie économique de l'agence et sur la théorie positive de la comptabilité. C'est le cas par exemple de l'étude de (Belkaoui et Karpik, 1989) qui développent et testent un modèle positif explicatif de la décision des entreprises de diffuser des informations sociétales intégrant des variables de performance économique et de performance sociale. Ces chercheurs transposent, à la question de la diffusion d'informations sociétales, les hypothèses sur lesquelles sont fondées les recherches sur les déterminants des choix de méthodes comptables ((Hagerman et Zmijewski, 1979) - (Zmijewski et Hagerman, 1981) - (Bowen et al.,1981)). Les modèles sur les déterminants des méthodes comptables tentaient de lier le choix de techniques de comptabilité à des objectifs de gestion des résultats et de gestion de la visibilité politique des entreprises. Ici, Belkaoui et Karpik construisent un modèle de détermination de la diffusion d'informations sociétales, fonction de la performance sociale, de la performance économique et financière, et de la visibilité politique.

Ils concluent à une relation positive entre performance sociale et diffusion d'informations sociétales, de même qu'à une relation positive entre diffusion d'informations sociétales et visibilité politique. Enfin, ils ne parviennent pas à établir de relation entre performance économique et diffusion d'informations sociétales.

La transposition au domaine de la comptabilité sociétale de modèles basés sur les hypothèses de la théorie positive conduit à formuler les critiques habituelles concernant les travaux du courant positif. (Gray et al., 1995) formulent d'ailleurs une critique assez cinglante de ces travaux.

1.2.2.3 - Les études fondées sur les théories socio-politiques

Ces études s'appuient plus particulièrement sur la théorie des parties prenantes (« stakeholder theory »), sur les perspectives de la théorie de la légitimité (« legitimacy theory »).

Selon la théorie des parties prenantes, la survie des organisations nécessite le support de parties prenantes (stakeholders). Ce support des parties prenantes réside dans leur approbation des activités de l'organisation. Cette approbation doit être recherchée et les activités de l'organisation doivent être orientées de façon à l'obtenir. Plus les parties prenantes seront puissantes, plus l'organisation devra s'adapter.

Si l'on applique cette théorie au domaine du reporting social, la diffusion d'informations sociétales apparaît comme un élément du dialogue entre l'entreprise et ses différentes parties prenantes. (Gray et al., 1995) indiquent "[qu']une telle approche est fortement recommandée lorsque l'on souhaite établir une théorie de la relation entreprise-société".

Gray, Kouhy, Lavers citent (Lindblom, 1994) pour qui la légitimité est "une condition ou un statut né de l'adéquation du système de valeur d'une entité au système de valeur du plus grand nombre d'éléments constituant le système auquel appartient l'entité". Pour ce même auteur, "l'existence d'une disparité réelle ou potentielle entre les deux systèmes de valeurs constitue une menace à la légitimité de l'entité".

Il existe quatre stratégies possibles de diffusion d'informations sociétales pour une entreprise à la recherche de légitimité. Tout d'abord, elle peut chercher à éduquer et informer les publics qu'elle a identifiés à propos des changements dans ses performances et ses activités. Une telle stratégie est adoptée par une entreprise constatant une atteinte à sa légitimité due à une défaillance actuelle dans ses performances.

Une deuxième stratégie consiste pour l'entreprise à tenter de faire changer les perceptions de ses différents publics sans changer son comportement. Cette stratégie est adoptée par l'entreprise qui constate que l'atteinte à sa légitimité est due à une mauvaise perception de la part de ses publics.

Une troisième stratégie que peut adopter une entreprise est celle qui consiste à détourner l'attention de ses publics en ayant, par exemple, recours à des symboles jouant sur l'émotion du public. Ainsi, par exemple, une entreprise qui pollue tentera-t-elle, selon cette stratégie, de faire oublier ses méfaits, aux publics, en diffusant des informations sur sa contribution à des organisations de protection de l'environnement.

Enfin, une quatrième stratégie est celle qui consiste à faire changer les attentes du public quant aux performances de l'entreprise. Les entreprises considérant que leurs publics ont des attentes irréalistes ou incorrectes de leurs responsabilités choisiront une telle stratégie.

Ainsi, la théorie de la légitimité de même que la théorie des parties prenantes, considère-t-elle la diffusion d'informations sociétales comme un moyen de négociation entreprise-société.

Gray, Kouhy, Lavers, (1995) définissent, avec (Neimark, 1992), le reporting sociétal comme "faisant partie de l'univers symbolique constitué du langage, de signes, de sens, de normes, de croyances, de perceptions et de valeurs, au travers duquel les individus et les institutions se définissent eux-mêmes et sont définis par les autres ...". Neimark ajoute que "Les entreprises utilisent leur comptabilité [sociétale?] pour se structurer et pour structurer leurs relations avec autrui tout en s'efforçant de créer et de maintenir les conditions de leur survie et de leur croissance". Ils reprennent l'idée de (Lehman, 1992) pour qui "la comptabilité [sociétale?] sert de faire valoir et de justification à l'entreprise ... non seulement en décrivant les actions effectives des dirigeants mais en légitimant le pouvoir de l'entreprise et en maintenant la confiance".

Outre ces développements théoriques concernant la diffusion d'informations sociétales, la littérature dans ce domaine est constituée d'un nombre important d'études empiriques majoritairement anglo-saxonnes. Nous déroulerons dans la section suivante la chronologie des principales études et constaterons que celles-ci se rattachent aux divers champs théoriques précédemment évoqués.

2. Etudes descriptives et explicatives

Le domaine est constitué d'études qui pour la plupart ont cherché à décrire les pratiques des entreprises en matière de reporting sociétal. Nous reviendrons, dans un premier temps, sur les principales études de ce type. Dans un second temps, nous reprendrons les études qui, au delà de la description des pratiques ont tenté d'identifier les déterminants de la diffusion d'informations sociétales.

2.1 Des études descriptives des pratiques

2.1.1 L'étude de Ernst et Ernst (1978)

Cette étude américaine est très souvent citée dans les différents travaux relatifs à la description des pratiques en matière de diffusion d'informations sociétales par les entreprises. En effet, Ernst et Ernst proposèrent une trame d'analyse des pratiques de diffusion d'informations sociétales qui, depuis lors, a peu varié.

D'autre part, la réputation de cette étude est assise sur le fait qu'elle s'appuie sur un échantillon d'entreprises très important (500) et sur le fait que les données issues de cette étude ont servi de base à de nombreuses études ultérieures. En effet une base de données fut mise en place au cours de cette étude et comme l'indiquent (Gray, Owen, Adams, 1996) cette base de donnée a permis de réaliser la plupart des principales inférences en matière de description des pratiques de diffusion d'informations sociétales par les entreprises américaines

L'étude d'Ernst & Ernst porte sur l'analyse de l'information sociétale diffusée dans leur rapport annuel par 500 entreprises américaines. Pour procéder à cette analyse, une trame est mise en place permettant d'identifier les différentes catégories d'informations sociétales diffusées : Environnement, Energie, Ressources humaines, Produits, Implication dans la communauté, Ethique, Autres. De plus, cette trame d'analyse de l'information sociétale diffusée par les entreprises permet de distinguer l'information quantitative monétaire, de l'information quantitative non-monétaire et de l'information qualitative. Cette étude procède à une analyse de contenu des rapports annuels et détermine pour chacune catégorie de la trame d'analyse le nombre d'occurrences de ce type d'information dans le rapport annuel.

2.1.2 L'étude de Guthrie et Mathews (1985)

Guthrie et Mathews présentent un état de la recherche en matière de comptabilité sociétale en Australie et Nouvelle-Zélande au milieu des années 1980. Si les études recensées au sein de cet article dans une revue de littérature thématique (recherches empiriques, travaux normatifs, étude de comportements) se focalisent sur cette région géographique, ce travail n'en demeure pas moins intéressant, d'un point de vue méthodologique, en matière d'étude des pratiques de diffusion d'informations sociétales par les entreprises.

En effet, Guthrie et Mathews constatent que les études portant sur la comptabilité sociétale qui ont été menées, au cours des années 1970 et au début des années 1980, constituent des questionnements diffus. Ce champ de la recherche en comptabilité se trouve alors dans une phase initiale d'expérimentations individuelles et n'a pas encore su évoluer vers le stade de mise en place et de test d'un cadre de travail beaucoup plus général.

Pour passer à cette étape, Guthrie et Mathews proposent une méthodologie et une procédure qui conduirait à une certaine standardisation dans l'étude des pratiques de diffusion d'informations sociétales ceci pour permettre des comparaisons entre les données recueillies quel que soit le pays ou la période pour lesquels l'information est collectée.

Ainsi, les chercheurs reprennent-ils les études de (Robertson, 1977), (Trotman, 1979), (Kelly, 1979, 1981), (Trotman et Bradley, 1981), (Pang, 1982), (Davey, 1982) et (Guthrie, 1982,1983) pour soulever des questions méthodologiques importantes qui seront reprises, débattues et complétées dans les études ultérieures sur le reporting social.

Les questions principales posées par Guthrie et Mathews concernent la méthodologie d'analyse du contenu des rapports annuels. Une attention particulière est portée à la définition des catégories analytiques permettant de caractériser le contenu du support analysé. Guthrie et Mathews rappellent les qualités d'objectivité, de systémativité, et de quantification que doivent présenter ces catégories. Selon Guthrie et Mathews, un autre thème méthodologique émerge de l'analyse de la littérature, c'est celui de la mesure de l'information sociétale diffusée. Ce thème donne également lieu à un débat entre les tenants de la mesure de la fréquence des citations et ceux prônant la mesure du volume des citations. Enfin, les chercheurs indiquent qu'une nouvelle orientation de recherche apparaît ; c'est la question des déterminants de la diffusion d'informations sociétales.

2.1.3 L'étude de Zéghal et Ahmed (1990)

Si la plupart des études des pratiques de diffusion d'informations sociétales ont utilisé le rapport annuel comme support d'analyse, ces deux chercheurs souhaitent démontrer qu'il est nécessaire de tenir compte de l'existence d'autres supports comme vecteurs d'informations sociétales. Ils reprennent l'argumentaire de (Parker, 1986) selon lequel le rapport annuel, avec la relative rigidité de son format et les règles et procédures régissant son élaboration et sa diffusion, est caractérisé par un certain degré d'inaccessibilité sociale. Cette inaccessibilité résulte soit du manque de compétence d'une plus large audience pour décoder le message soit de raisons de nature politique ou sociale. Ils complètent cet argumentaire en indiquant avec (Preston, 1981) que la diversité des objectifs poursuivis par la diffusion d'informations sociétales semble nécessiter le recours à des modes de diffusion variés. Aussi, les mass média par leur plus large audience et leur plus grande fréquence de diffusion semblent mieux adaptés que le rapport annuel pour des relations publiques et pour répondre à des groupes spécifiques.

Ainsi Ahmed et Zéghal réalisent-ils une analyse du contenu des rapports annuels, brochures et publicités de 15 entreprises canadiennes (6 banques et 9 compagnies pétrolières) pour les années 1981 et 1982.

Ils reprennent pour cette analyse les catégories définies par Ernst & Ernst : Environnement, Energie, Déontologie, Ressources humaines, Implication dans la communauté, Produits, Autres. Ils retiennent le mot comme unité de mesure du volume d'informations de chaque catégorie.

Leur étude met en évidence l'importance des brochures comme moyen de diffusion d'informations sociétales. Ils soulignent que les brochures présentent l'intérêt de pouvoir être diffusées vers des groupes spécifiques et permettent de faire passer des messages plus variés et plus profonds. Selon cette étude, les publicités ne semblent pas être un vecteur privilégié de l'information sociétale.

Cette étude présente l'intérêt de s'intéresser à des supports de diffusion de l'information sociétale alternatifs du rapport annuel. En effet la plupart des études des pratiques de reporting sociétal ont retenu ce dernier support pour leur analyse.

Les chercheurs ont posé la question de l'audience du rapport annuel et proposent des voies de recherche orientées vers la comparaison de la qualité de l'information sociétale diffusée selon les media utilisés ou bien vers l'analyse de la complémentarité des informations diffusées sur des supports différents.

Dans le prolongement de ces études descriptives des pratiques de diffusion d'informations sociétales, quelques chercheurs ont tenté d'identifier les déterminants de ces pratiques. Nous présentons, ci-après, les principaux travaux ayant suivi cette orientation.

2.2 Des études explicatives des pratiques

2.2.1 L'étude de Cowen, Ferreri et Parker (1987)

Cowen, Ferreri et Parker proposent d'étudier l'impact des caractéristiques de l'entreprise sur les pratiques de diffusion d'informations sociétales. Ils indiquent, en effet, que la plupart des études menées depuis le milieu des années 1970 se sont limitées à une description de ces pratiques. Étaient ainsi présentés au sein de ces études les thèmes les plus fréquemment abordés relevant de la diffusion d'informations sociétales et y étaient décrites les tendances de cette diffusion. Cowen et al. précisent que certaines études ont étudié la relation entre les pratiques de diffusion d'informations sociétales et la taille de l'entreprise ou son niveau de profitabilité.

Les chercheurs proposent, dans cette étude, de passer d'un niveau global d'analyse de la diffusion d'informations sociétales à un niveau de détail qui étudiera individuellement l'impact des caractéristiques de l'entreprise telles que la taille, le niveau de profit, le secteur d'activité, l'existence d'un comité d'éthique sur la diffusion d'informations sociétales. Ces dernières seront envisagées individuellement et Cowen et al. distinguent les informations ayant trait à l'environnement, l'énergie, les ressources humaines, l'implication dans la communauté, les produits, les pratiques loyales dans les affaires. Pour réaliser cette étude, Cowen, Ferreri et Parker s'appuient sur les données concernant 134 entreprises issues de la base de données de Ernst & Ernst (1978).

Les chercheurs ont retenu des entreprises appartenant à dix secteurs industriels différents. Ces secteurs ont été choisis pour être représentatifs du panorama des marchés des entreprises (grand public, intermédiaire, ...). La taille des entreprises était mesurée en fonction du rang de l'entreprise dans le classement fortune 500 à partir duquel a été établie la base de données Ernst & Ernst. Le niveau de rentabilité de l'entreprise était mesuré selon la moyenne des ROE (Return on Equity) de trois années. Enfin, la présence d'un comité d'éthique était confirmée ou infirmée à la lecture des rapports annuels des entreprises.

Il ressort de cette étude que la pratique de diffusion d'informations relatives à l'énergie ou à l'implication dans la communauté dépend à la fois de la taille de l'entreprise et du secteur d'activité auquel elle appartient.

A l'inverse, la diffusion d'informations concernant les ressources humaines ou les produits ne semble pas dépendre de ces critères. Les chercheurs notent, d'autre part, que la diffusion d'informations sur les ressources humaines semble liée à l'existence d'un comité d'éthique.

Au delà de ces résultats, l'intérêt de cette étude réside dans le fait d'avoir analysé l'impact de plusieurs variables indépendantes sur la diffusion d'informations sociétales. Ce type d'étude permet ainsi de passer de la description des pratiques à l'explication de ces pratiques. Un autre aspect intéressant des travaux de Cowen, Ferreri et Parker réside dans le fait d'avoir étudié l'impact des caractéristiques de l'entreprise non pas sur la totalité de l'information sociétale diffusée mais successivement sur chacun des types d'informations sociétales diffusées. Les chercheurs soulignent ainsi le fait que les différentes catégories d'informations sociétales sont traitées différemment par les entreprises, selon leurs caractéristiques.

2.2.2 L'étude de Patten (1991)

De même que Cowen, Ferreri et Parker, ce chercheur a souhaité mettre en évidence les déterminants de la diffusion d'informations sociétales par les entreprises. Toutefois, si les précédents s'intéressaient à des déterminants économiques tels que la profitabilité pour expliquer les pratiques de diffusion d'informations sociétales, Patten porte son attention sur la pression du public comme déterminant de ces pratiques. Néanmoins, Patten conserve la variable de profitabilité et tente de déterminer s'il s'agit d'un complément ou d'un concurrent de la pression du public pour la détermination des pratiques de reporting social.

Patten indique que "c'est la société dans son ensemble et pas uniquement le marché qui accorde à l'entreprise sa légitimité sociale". Aussi ajoute-t-il que "la diffusion d'informations sociétales par les entreprises semble être déterminée beaucoup plus par des variables représentatives de la pression publique que par des indicateurs de profitabilité".

Ainsi, à la lumière de ces arguments, Patten propose de déterminer si les pratiques de diffusion d'informations sociétales des entreprises dépendent de la pression du public et/ou de variables de profitabilité.

L'étude porte sur les rapports annuels de l'année 1985 de 156 entreprises appartenant à la liste Fortune 500. Patten utilise la même classification des informations sociétales que Ernst & Ernst soit les 7 catégories : Environnement, Energie, Ressources humaines, Implication dans la communauté, Produits, Ethique, Autres. Il procède à une mesure au 1/100^{ème} de page de l'information sociétale diffusée, un lecteur indépendant procède également aux mesures.

Le volume d'informations sociétales diffusées constitue la variable dépendante dans cette étude. Patten distingue les entreprises pratiquant une importante diffusion d'informations sociétales (high disclosure : plus d'un quart de page) et celles qui diffusent faiblement ce type d'information (low disclosure : moins d'un dixième de page). Pour établir une distinction plus pointue entre les deux groupes et en raison de la subjectivité de la mesure, les entreprises dont le volume d'informations est compris dans l'intervalle (1/10 - 1/4) sont exclues de l'échantillon.

Patten choisit la taille et l'appartenance à un secteur d'activité comme variables représentatives de la pression du public. En effet selon les arguments de (Cowen et al., 1987): "les entreprises les plus grandes ont tendance à faire l'objet d'une plus grande attention de la part du public et par là même à être soumises à une plus forte pression du public à diffuser des informations sur leur responsabilité sociale".

La mesure de la taille est basée dans cette étude sur les profits de 1985 puis sur le rang de l'entreprise dans le classement fortune 500.

Pour ce qui est du secteur d'activité, Patten utilise une variable binaire indiquant si l'entreprise appartient ou non à un secteur très exposé (high profile : pétrole, chimie, bois, papier). Une relation positive est attendue entre appartenance à une industrie "high profile" et volume de diffusion d'informations sociétales.

A l'issue de cette étude, la taille et le secteur d'activité, à la différence des variables représentatives du niveau de profitabilité de l'entreprise, apparaissent avoir une influence significative sur la diffusion d'informations sociétales.

Cette étude ne procède pas à une analyse aussi détaillée que l'étude antérieure de (Cowen et al., 1987) et teste, en fin de comptes, les mêmes variables explicatives que celle-ci. Elle pourrait donc apparaître insuffisante si elle ne présentait l'intérêt de souligner la nécessité de rechercher des facteurs déterminants des pratiques de diffusion d'information sociétales autres que ceux envisagés jusqu'alors. Ce sont donc les orientations de recherches qui nous semblent importantes dans cette étude, mais avec Patten, nous rappelons la difficulté à "modéliser l'impact de la pression du public sur les entreprises puisqu'il n'existe aucune mesure pure de cette pression". C'est d'ailleurs nous semble-t-il l'écueil que n'a su éviter ce chercheur dans cette étude. En effet Patten retient la taille de l'entreprise comme indicateur de la pression du public et choisit un dérivé du niveau de revenu de l'entreprise pour mesurer la taille. Or l'objectif initial étant de distinguer l'incidence de la pression du public de celle du niveau de profitabilité, cette mesure nous semble ambiguë.

2.2.3 L'étude de Roberts (1992)

Dans cette étude, Roberts s'appuie sur la théorie des parties prenantes (stakeholder theory) pour expliquer les pratiques de diffusion d'informations sociétales par les entreprises. Roberts rappelle les travaux de (Freeman, 1984) et (Ullmann, 1985).

(Freeman, 1984) définit les parties prenantes comme "tout groupe ou individu qui peut agir [sur] ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise". Ainsi dénombre-t-on parmi les parties prenantes : les actionnaires, les obligataires, les employés, les clients, les fournisseurs, les groupes de pression, l'Etat. Freeman débat de l'influence de la dynamique des parties prenantes sur les décisions des entreprises. Selon lui, un des rôles essentiels des dirigeants de l'entreprise consiste à évaluer la nécessité de répondre aux demandes des parties prenantes lors de l'élaboration de la stratégie de l'entreprise.

Ainsi en est-il, selon (Ullmann, 1985), pour la diffusion d'informations sociétales. Ullmann développe un modèle contingent (à trois dimensions) de prédiction de la diffusion d'informations sociétales fondé sur le concept des parties prenantes.

La première dimension du modèle est le pouvoir des parties prenantes. Ce pouvoir est fonction du degré de contrôle des ressources nécessaires à l'entreprise par l'une des parties prenantes.

Selon Ullmann, la diffusion d'informations sociétales par l'entreprise peut constituer un des moyens de négociation de ressources plus ou moins rare avec les parties prenantes.

La deuxième dimension du modèle d'Ullmann est représentée par l'attitude de l'entreprise par rapport aux demandes sociales. Ullmann décrit cette dimension de façon dichotomique en distinguant une attitude active, lorsque les dirigeants travaillent en permanence l'image de l'entreprise auprès des principales parties prenantes, d'une attitude passive dans le cas contraire.

La troisième dimension du modèle concerne les performances économiques passées et actuelles de l'entreprise.

Roberts reprend les trois dimensions du modèle de Ullmann (pouvoir des parties prenantes, attitude de l'entreprise par rapport aux demandes sociales, performances économiques) pour construire un modèle de prédiction de la diffusion d'informations sociétales par les entreprises.

Ce modèle retient comme mesure de la première dimension (pouvoir des parties prenantes) : la dilution du capital (pouvoir des actionnaires), montant des contributions financières de l'entreprise auprès des partis politiques (pouvoir politique : régulateur, législateur, gouvernement) et rapport dette sur réserves (pouvoir des créanciers).

La mesure de la deuxième dimension (attitude de l'entreprise par rapport aux demandes sociales) est réalisée, d'une part, par l'évaluation du nombre d'employés chargés des relations publiques, d'autre part, par une variable binaire indiquant l'existence (1) ou l'absence (0) d'une fondation philanthropique initiée par l'entreprise. La troisième dimension (performances économiques) est mesurée par les variables de retour sur investissement, et de risque systématique. Enfin des variables de contrôle sont introduites dans le modèle. Ce sont les variables d'âge de l'entreprise, de taille (mesurée par une moyenne des profits de l'entreprise) et d'appartenance à un secteur hautement exposé (high profile (1) : pétrole, automobile, aéronautique et low profile (0) : alimentation, santé, hôtellerie, entretien de la personne et entretien ménager - selon les entreprises de l'échantillon)

L'échantillon de l'étude de Roberts est constitué de 130 entreprises issues du classement Fortune 500. Les données de 1984 à 1986 ont été retenues pour ces entreprises.

Les résultats de cette étude indiquent une bonne consistance du modèle de prédiction établi par Roberts. Ce dernier souligne que "la théorie des parties prenantes est une base appropriée pour l'analyse empirique des pratiques de diffusion d'informations sociétales". Il ajoute que "des facteurs autres que les facteurs de performances économiques doivent être envisagés dans les recherches sur l'explication de ces pratiques".

Cet article présente, selon nous, l'intérêt d'aborder l'étude des pratiques de diffusion d'informations sociétales sous un angle théorique différent des précédents.

Il propose, d'autre part, des voies de recherche qui envisageraient l'influence d'autres parties prenantes telles que les clients, les fournisseurs et autres groupes d'intérêts. Il suggère également d'appliquer le modèle à des catégories spécifiques d'informations sociétales à la manière de (Cowen et al., 1987).

Cependant, comme le fait remarquer Roberts, ce type d'étude souffre des faiblesses inhérentes aux recherches empiriques positives ; en particulier, pour ce qui est de la mesure des variables.

2.2.4 L'étude de Gray, Kouhy, Lavers (1995)

L'étude de Gray, Kouhy et Lavers se situe dans le prolongement de celle de (Cowen et al., 1987). Cette étude porte sur l'analyse de la diffusion d'informations sociétales par les entreprises britanniques. Cet article est intéressant de plusieurs points de vue. Tout d'abord parce que les chercheurs ont réalisé un travail méthodologique très important. Ceci les conduit à proposer de construire une base de données pour les recherches en matière de reporting sociétal par les entreprises britanniques. Dans cette perspective, Gray, Kouhy et Lavers réfléchissent aux questions méthodologiques précédemment abordées par Guthrie et Mathews. Il s'agit d'interrogations concernant le support de diffusion de l'information sociétale (rapport annuel et/ou autre support), ou bien les catégories d'information à retenir (typologie de Ernst et Ernst ou autre typologie) ou encore sur la mesure de l'information diffusée (fréquence et/ou volume). Cette étude est également intéressante parce qu'il s'agit d'une étude longitudinale sur 13 années.

Cette étude longitudinale permet de dégager des tendances et Gray et al. Constatent, entre 1979 et 1991, l'augmentation simultanée du nombre d'entreprises diffusant des informations sociétales et de la quantité d'informations sociétales diffusées.

D'autre part, ils peuvent donner une lecture des résultats de leur étude en s'appuyant sur les fondements de la théorie de la légitimité (Patten, 1991), de la théorie des parties prenantes (Roberts, 1992).

L'étude de Gray, Kouhy et Lavers nous semble très importante et fort intéressante d'un point de vue théorique puisque les chercheurs organisent de façon originale le corpus des connaissances en matière de diffusion d'informations sociétales. Nous l'avons déjà indiqué et le rappelons, cette étude est également intéressante pour le travail méthodologique réalisé, synthèse et complément des études empiriques antérieures.

2.2.5 L'étude de Pellé-Culpin (1998)

Pellé-Culpin analyse les pratiques de diffusion d'informations environnementales des entreprises européennes (allemandes, britanniques, françaises) et étudie les déterminants de ces pratiques. Elle adopte pour cela une méthodologie d'analyse de contenu des rapports annuels inspirée de celle mise en place par Gray, Kouhy et Lavers. Son échantillon est composé de 81 entreprises européennes appartenant à des secteurs très polluants (chimie, énergie, métal, papier). Dans une deuxième partie de ses travaux, Pellé-Culpin établit un questionnaire qu'elle adresse aux entreprises de son échantillon afin de déterminer leur perception de la demande d'informations environnementale de la part de diverses parties prenantes.

Ces travaux se distinguent des précédents, d'une part, parce qu'ils portent sur une seule catégorie d'information sociétale : les informations relatives aux relations de l'entreprise avec son environnement physique. D'autre part, cette étude est la première à intégrer des entreprises françaises dans son échantillon et une des rares à procéder à une comparaison internationale. Enfin, les deux processus mis en place, l'un pour décrire les pratiques de diffusion d'information environnementale des entreprises européennes, l'autre pour déterminer la perception qu'ont ces mêmes entreprises de la demande de diverses parties prenantes, permettent de révéler la complexité du processus de diffusion d'information sociétale et en particulier environnementale.

* *

*

L'analyse de la littérature en matière de comptabilité sociétale permet de constater que le champ est constitué principalement d'études empiriques des pratiques de diffusion d'information sociétales des entreprises. Ces études empruntent la même méthode d'analyse et concernent les entreprises de divers pays à des époques différentes. Elles procurent une description des pratiques de diffusion d'informations sociétales et, certaines d'entre elles tentent de définir les déterminants de ces pratiques.

On observe, depuis 1998, une modification des problématiques des études empiriques. Celles-ci glissent, en effet, de la description de l'information sociétale diffusée à la mise en relation de la performance sociale et de la performance économique des entreprises.

Ainsi, le champ de la description et de l'explication des pratiques de diffusion d'informations sociétales des entreprises semble-t-il déserté, laissant en suspens un certain nombre de questionnements. Les études empiriques évoquées dans cette revue de littérature présentent, en effet, un certain nombre de faiblesses. Tout d'abord, la plupart de ces études abordent la question des pratiques de diffusion d'information sociétales en fondant leur processus expérimental sur l'analyse du seul rapport annuel. Ce spectre peut paraître étroit et, certains chercheurs ont proposé d'analyser des supports alternatifs de diffusion d'informations sociétales. Si, d'un point de vue expérimental, leur tentative fut vaine, leur proposition d'élargissement du champ de recherche n'en demeure pas moins intéressante.

D'autre part, ces études ont utilisé une méthodologie identique d'analyse de contenu. Cette méthodologie permet une description essentiellement quantitative de la diffusion d'informations sociétales. Une approche plus qualitative préconisée et esquissée dans les études les plus récentes permettrait de mieux comprendre les pratiques organisationnelles de diffusion d'information sociétales.

Ces remarques permettent d'envisager un certain nombre de recherches futures, qui permettraient de mieux décrire et expliquer les pratiques de diffusion d'informations sociétales des entreprises. Ainsi, l'analyse des informations sociétales diffusées via des supports autres que le rapport annuel, permettrait d'englober de plus larges publics que les seuls utilisateurs de ce document, dans l'étude du dialogue entre l'entreprise et ses diverses parties prenantes.

Au delà de ces études, des déterminants autres qu'économiques doivent être envisagés pour expliquer les pratiques de diffusion d'informations sociétales des entreprises. Pour appréhender le processus de diffusion d'information sociétale le simple cadre économique doit être dépassé et des domaines tels que la communication ou bien encore la sociologie doivent être investis.

Références bibliographiques

American Accounting Association, Committee on Social Costs, (1975) "Report of the Committee on Social Costs," *The accounting review*, Supplement to Vol. XLX, pp.50-89.

Belkaoui A.(1984), *Socio-Economic Accounting*, Greenwood Press, westport, CT.

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

Bowen R.M., Noreen E.W., Lacey J.M (1981) "Determinants of the corporate decision to capitalize interest", *Journal of Accounting and Economics*, 3, pp.151-179.

Buzby S., Falk H., (1978), A survey of the interest in social responsibility information by mutual funds Accounting Organization and Society, Vol.3, n°1, pp. 191-201.

Cowen S., Ferreri L., 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, pp. 111-122.

Dierkes M., Preston L.E. (1977) "Corporate Social Accounting and reporting for the physical environment : a critical review and implementation proposal", *Accounting, Organizations and society*, vol.2, n°1, pp. 3-22.

Ernst & Ernst (1978) (in Hackston D., Milne M. (1996)), *Social responsibility disclosure, 1978 Survey*, Ernst & Ernst, Cleveland,OH.

Freeman R. (1984) *Strategic Management : a Stakeholder approach*, Marshall, MA : Pitman Publishing Inc..

Gray R., Kouhy R., Lavers S. (1995a) "Corporate social and environmental reporting : a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.8, n°2, pp. 47-77.

Gray R., Kouhy R., Lavers S. (1995b) "Methodological themes : constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.8, n°2, pp. 78-101.

Gray R., Owen D., Adams C. (1996) *Accounting And Accountability : changes and challenges in corporate social and environmental reporting.*, Prentice Hall.

Gray R., Owen D., Maunders K. (1987) *Corporate social reporting : Accounting and accountability*, Prentice Hall, London.

Gray R., Owen D., Maunders K. (1988) "Corporate social reporting : emerging trends in accountability and the social contract", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.1 n°1, pp. 6-20.

Guthrie J., Mathews M.R. (1985) "Corporate social accounting in Australasia", in Preston L.E. (Ed.), *Research in corporate social performance and policy*, vol.7, pp. 251-277.

Guthrie J., Parker L.D. (1989) "Corporate social reporting : a rebuttal of legitimacy theory", *Accounting and Business Research*, vol.19, n°76, pp. 343-352.

Guthrie J., Parker L.D. (1990) "Corporate social disclosure practice : a comparative international analysis", *Advances in Public Interest Accounting*, vol.3, pp. 159-175.

Hackston D., Milne M. (1996) "Some determinants of social and environmental disclosure in New-Zealand companies", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol.9, n°1, pp. 77-108.

- Hagerman R.L., Zmijewski M.E. (1979) "Choice of Accounting Policies", *Journal of accounting and Economics* 1, pp.141-161.
- Ingram R.W. (1978) "An investigation of the information content of (certain) social responsibility disclosures", *Journal of Accounting Research*, vol.16, pp. 270-285.
- Kelly, G.J. (1981), "Australian social responsibility disclosure : some insights into contemporary measurement", *Accounting and Finance*, vol.21, n°2, pp.97-104.
- Krippendorff, K. (1980) (cité par Gray R., Kouhy R., Lavers S. (1995b)) *Content analysis : An introduction to its methodology*, Sage, New York, NY.
- Lehman C. (1992), *Accounting's Changing roles in social conflict*, Paul Chapman, London.
- Lindblom C.K. (1994) "The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure", paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference, New York.
- Mathews M.R. (1995) "Social and environmental accounting : a practical demonstration of ethical concern ?", *Journal of Business Ethics*, vol.14, pp. 663-671.
- Neimark M.D. (1992) *The hidden dimensions of annual reports*, Paul Chapman, London.
- Parker L.D. (1986) "Polemical Themes in social accounting : a scenario for standard setting", *Advances in public interest accounting*, Vol. 1, JAI Press, pp.67-93.
- Patten D.M. (1991) "Exposure, legitimacy and social disclosure", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.10, pp. 297-308.
- Patten D.M. (1992) "Intra-industry environmental disclosures in response to Alaska oil spill : a note on legitimacy theory", *Accounting Organization and Society*, vol.17, n°5, pp. 471-475.
- Pellé-Culpin I. (1998) *Du paradoxe de la diffusion d'information environnementale par les entreprises européennes*, Thèse de doctorat-Université Paris-Dauphine.
- Preston L.E. (1978) "Analysing corporate social performance : methods and results", *Journal of contemporary business*, vol.7, n°1, pp.135-150.
- Preston L.E. (1981) "Research on corporate social reporting : directions for development", *Accounting, Organization, Society*, Vol.6, No.3, pp. 255-262.
- Ramanathan K.V. (1976) "Toward a theory of corporate social accounting", *The Accounting Review*, July 1976, pp. 516-528.
- Roberts R.W. (1992) "Determinants of corporate social responsibility disclosure : an application of stakeholder theory", *Accounting Organization and Society*, vol.17, n°6, pp. 595-612.
- Shocker A.D., Sethi S.P. (1974) "An approach to incorporating social preferences in developing corporate action strategies", in *The unstable ground : corporate social policy in a dynamic society*, Melville publishing company, pp.67-80.
- Ullmann A. (1985) "Data in search of a theory : a critical examination of the relationship among social performance, social disclosure and economic performance", *Academy of Management Review*, pp. 540-577.
- Zéghal D., Ahmed S.A. (1990) "Comparison of social responsibility information. Disclosure media used by canadian firms", *AAAJ*, Vol.3 n°1, pp. 38-53.
- Zmijewski M.E., Hagerman R.L. (1981), "An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting/choice", *Journal of Accounting and Economics* 3, pp.129-149.