

Analyse du processus de structuration d'un reporting extra-financier : dépasser un nœud de contraintes contradictoires

Pierre BARET

Professeur Associé au Groupe Sup de Co La Rochelle
CEREGE (Poitiers)

Adresse : 102 rue de Coureilles, Les Minimes, 17 000 La Rochelle, France

E-mail : baretp@esc-larochelle.fr

Vincent HELFRICH

Professeur Associé au Groupe Sup de Co La Rochelle
IRIST (Strasbourg)

Adresse : 102 rue de Coureilles, Les Minimes, 17 000 La Rochelle, France

E-mail : helfrichv@esc-larochelle.fr

Résumé

Cette communication vise à analyser dans quelle mesure le processus de structuration (fiabilisation et standardisation) d'un reporting extra-financier permet de dépasser les multiples contraintes auxquelles il se heurte. Pour ce faire, nous montrons qu'il existe trois grandes catégories de contraintes : 1°) celles liées à la complexité, la variabilité et la diversité de la RSE ; 2°) celles liées aux enjeux intrinsèques du processus de reporting (redevabilité, légitimité, standardisation) ; 3°) celles liées aux attentes de l'entreprise (apprentissage de la RSE, faisabilité et stabilisation de la méthodologie). Nous identifions les points de convergences et de frictions constitutifs de ce « nœud de contraintes » au sein duquel l'outil de reporting-extra financier doit s'inscrire. Finalement, nous analysons comment, empiriquement, l'outil développé par le Groupe Rémy Cointreau se heurte à ces contraintes et en lève certaines. De là, nous formulons des préconisations managériales.

Mots-clés : Reporting extra-financier, complexité, contrainte, théorie de l'agence élargie

Analyse du processus de structuration d'un reporting extra-financier : dépasser un nœud de contraintes contradictoires

Introduction

Le 24 avril 2012 est entré en vigueur le décret 2012-557 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale¹. Il vise à l'application de l'article 225 de la Loi « Grenelle 2 » du 12 juillet 2010 pour les sociétés cotées de plus de 500 salariés. Il concerne donc le Groupe Remy Cointreau (1726 collaborateurs répartis dans 24 sociétés pour un CA de 1.031 milliard d'Euros en 2014). Ce dernier a initié sa démarche responsable dès 2003 en adhérant à la Charte *Global Compact*. Depuis, il l'a continuellement renforcée en s'appuyant sur des références internationales –type ISO 26000- qu'il adapte aux enjeux spécifiques du secteur des vins et spiritueux. Ce faisant, le Groupe a acquis une maturité certaine en matière de RSE et de *reporting* extra-financier (Baret, Helfrich, 2016). De fait, les indicateurs imposés par le décret 2012-557 ne sont pas nouveaux pour Remy Cointreau (désormais RC) qui les intégrait déjà dans son *reporting* RSE (ainsi que d'autres informations non-demandées). Les nouvelles contraintes induites par la Loi Grenelle 2 se limitent donc à trois points pour RC. Premièrement, il s'agit de faire un *reporting* consolidé sur l'ensemble des enjeux RSE qui intègre les 24 sociétés (au paravent, seules les principales étaient entièrement couvertes). Deuxièmement, les données extra-financières doivent être vérifiées par un organisme tiers indépendant. Troisièmement, la méthodologie du *reporting* doit être explicité par un document de protocole afin de permettre la vérification externe par le Commissaire aux Comptes.

¹ JORF n°0099 du 26 avril 2012 (p.7439, texte n°18) consultable sur legifrance.gouv.fr.

Avec l'entrée en vigueur du décret 2012-557, la Direction Générale de RC a eu la volonté de structurer un outil de *reporting* RSE qui réponde exactement aux mêmes exigences de fiabilité que le *reporting* financier. Ceci est en adéquation avec la recommandation de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) qui veut que le rapport de gestion traite de manière cohérente les données financières et extra-financières. Malgré sa maturité en matière de RSE et l'importance des moyens engagés (au-delà de la Direction Développement Durable, mobilisation forte de la Direction Générale, de la Direction de la Communication Financière, de la Direction des Ressources Humaines, des services informatiques et d'une SS2I externe), RC s'est heurté à un nœud de contraintes contradictoires. Analyser dans quelle mesure le processus de structuration (fiabilisation et standardisation) d'un *reporting* extra-financier permet de les dépasser constituera la problématique du présent article.

Afin de traiter cette problématique nous montrerons que coexistent trois ordres de contraintes : 1°) celles liées à la complexité, la variabilité et la diversité de la RSE ; 2°) celles liées aux enjeux intrinsèques du processus de *reporting* (redevabilité, légitimité, standardisation) ; 3°) celles liées aux attentes de l'entreprise (apprentissage de la RSE, faisabilité et stabilisation de la méthodologie). Nous identifierons les points de convergences et de frictions constitutifs de ce « nœud de contraintes » au sein duquel l'outil de *reporting*-extra financier doit s'inscrire. Finalement, nous analyserons comment l'outil développé par RC permet de lever une partie de ces contradictions mais conserve certaines limites. De là, nous formulerons des préconisations managériales, bouclant ainsi notre approche par abduction.

Remarquons que cette recherche nécessite de mobiliser conjointement plusieurs cadres théoriques. Cela se justifie par une double complexité : celle de la RSE en général² et celle de la structuration du reporting en particulier. L'approche théorique que nous mobiliserons pour appréhender cette complexité et ses propriétés sera celle des *systèmes complexes*, initié par Simon 1962. Ce faisant, nous inscrivons notre travail dans la longue tradition émergentiste de la philosophie des sciences, initiée par Mill (1843) et de Lewes (1875). Celle-ci rejette les approches réductionnistes pour aborder la complexité dans une perspective holiste ou le tout ne peut se résumer à la simple somme des parties. Disposer d'éclairages complémentaires, induisant le recours à des cadres théoriques distincts, s'imposent alors comme une nécessité.

1 : Contraintes liées à la complexité, la variabilité et la diversité de la RSE

1.1 : Complexité et multiplicité des enjeux RSE

En s'appuyant sur la définition des *systèmes complexes* d'Herbert Simon et sur ses développements dans d'autres travaux en théorie de la connaissance, nous attribuons à la RSE le qualificatif de sujet complexe. Plusieurs aspects de la RSE permettent de faire ce lien, que ce soit sur les thématiques multiples et variées de cette dernière ou sur les acteurs hétérogènes, tant sur le plan cognitif et institutionnel, que cette dernière mobilise. En effet, les acteurs, les sujets et les institutions mobilisés dans le cadre de la RSE peuvent être analysés comme constituant d'un *réseau sociocognitif complexe*³ au sens d'Ancori 2008, dont il sera difficile d'aborder les nuances à travers un outil de reporting. Cela est d'autant plus important

² Multiplicité et hétérogénéité -tant sur le plan cognitif, qu'institutionnel- des parties prenantes, de leurs attentes, des interactions qu'elles entretiennent, des enjeux...

³ Cette approche constitue une synthèse de plusieurs développements en sciences humaines issus des systèmes complexes, qui sont ici complétés des approches d'hybridité de la *sociologie de la traduction* (Callon 1991) ou de la *modularité productive, organisationnelle et cognitive* (Langlois 2002, Cohendet et al. 2005). Cette synthèse permet de justifier notre utilisation des systèmes complexes comme grille d'analyse théorique de la RSE et d'en percevoir les caractéristiques cognitives et institutionnelles constitutives de sa complexité

que cet outil a pour finalité de codifier une partie de ce système en informations et d'assurer le transfert de ces dernières aux acteurs de ce système, contribuant ainsi aux principes de redevabilité et de transparence envers les parties prenantes.

Herbert Simon définit un système complexe ainsi : « *Roughly, by a complex system I mean one made up of a large number of parts that interact in a nonsimple way. In such systems, the whole is more than the sum of the parts, not in an ultimate, metaphysical sense, but in the important pragmatic sense that, given the properties of the parts and the laws of their interaction, it is not a trivial matter to infer the properties of the whole.* » (Simon 1962 p. 468).

A partir de cette définition riche, nous pouvons dégager une typologie de la complexité en trois points, qui est applicable à la RSE. Premièrement, la complexité d'un système repose sur l'existence d'une multiplicité d'acteurs et de sujets (parties du système). En RSE, cette propriété prend forme dans l'hétérogénéité des parties prenantes, dont il est souvent difficile d'établir des classifications ou des hiérarchisations (Mitchell et al. 1997). Elle prend également forme à travers la multiplicité des sujets portés par la RSE, à l'image des domaines d'action identifiés par la norme ISO 26000. Deuxièmement, la complexité repose sur la multiplicité des interactions entre ces acteurs. Les développements autour de la théorie des parties prenantes (voir Mitchell et al. 1997 et Frooman 1999) ou les développements parallèles de la théorie de l'agence élargie (Hill et Jones 1992), illustre cela en matière de RSE. Troisièmement, le cœur de la définition d'Herbert Simon accorde à un système complexe une propriété holistique d'un tout qui serait plus complexe que la somme des

parties. Cette propriété caractérise en fait le phénomène d'émergence⁴, au sens de la philosophie des sciences, qui se concrétise également autour du concept de développement durable (débats sur les perceptions des piliers de la durabilité) ou de la RSE (approche holistique de la RSE dans l'ISO 26000).

1.2 : La part irréductible du qualitatif

Les caractéristiques de complexité de la RSE ont des conséquences sur la nature du processus de reporting. Pour répondre de manière satisfaisante à ces caractéristiques, ce dernier ne peut se réduire à une approche purement quantitative (ex: série d'indicateurs). Il doit également intégrer des aspects qualitatifs. Plus précisément, les éléments qualitatifs du reporting peuvent avoir deux origines. Soit, ils correspondent à des sujets qui ne seront jamais quantifiables, comme l'énoncé des valeurs et de la vision de l'entreprise. On parlera dans ce cas de la *part irréductible du qualitatif* des informations de reporting. Soit, ils correspondent à des sujets que l'entreprise ne sait pas, n'a pas les moyens, voire ne veut pas quantifier, comme les externalités ou la performance globale. On parlera dans ce cas, d'informations potentiellement quantifiables, mais qui pour l'heure sont exclusivement qualitatives. Comme nous le verrons dans la section 3.1, la part irréductible du qualitatif des informations est nécessaire pour éviter de réduire irrémédiablement la RSE et son reporting à une « conception technique », qui consisterait simplement à fournir une liste d'indicateur, sans forcément les intégrer à une analyse globale.

⁴ L'émergentisme est un courant de philosophie des sciences qui puise ses bases dans les réflexions épistémologiques au cœur des œuvres de John Stuart Mill (1843) et de George Henry Lewes (1875). Ce courant analyse notamment les phénomènes émergents d'un système, en opposition aux phénomènes résultants des propriétés des parties de ce système (voir Kim 2006, pp 34-35). L'opposition entre émergent et résultant vient de Lewes, alors que Mill oppose des lois hétéropathiques à des lois homopathiques sans utiliser les termes d'émergence ou de résultant. Bien que les premières réflexions du courant émergentiste portaient sur les sciences de la nature et s'opposaient notamment aux approches purement réductionnistes des savoirs, elles ont aussi trouvé un écho dans les sciences sociales.

1.3 : La dynamique des enjeux de RSE

L'observation des grandes étapes de la régulation autour du développement durable et de la RSE, ainsi que les grands évènements économiques, sociaux et environnementaux qui ont ponctué, voire influencé cette régulation, permet d'illustrer la variabilité des enjeux de la RSE. Cette dynamique semble même s'accélérer depuis une dizaine d'année, à l'image de la publication d'ISO 26000, de la loi Grenelle en France, mais aussi de l'accélération des signaux d'insoutenabilité de certaines activités humaines. Cette mutation des enjeux et des régulations associées a aussi un impact sur la manière d'aborder cela en entreprise et d'en rendre compte. Ainsi, le dispositif de reporting doit intégrer cela en se réadaptant constamment (intégrer les nouveaux enjeux, les nouvelles contraintes, les nouvelles méthodes de mesure), afin de permettre à l'entreprise d'être pro-active.

Cet aspect peut également être rattaché à notre grille théorique sur la complexité. En effet, cette dynamique des enjeux va caractériser l'*environnement* dans lequel le système complexe évolue. Cohendet et al. (2005) évoquent l'importance de la nature de l'environnement (statique vs dynamique) sur le fonctionnement du système, établissant au passage des liens avec la parabole des horlogers⁵ de Simon (1962, p. 470) ou l'analyse de Mintzberg (1982) sur l'environnement (simple ou complexe) de la firme.

⁵ Dans cette parabole, deux horlogers construisent chacun une montre (système complexe) selon deux méthodes différentes (par étapes autonomes ou d'un bloc). Les deux sont fréquemment dérangés par le téléphone, ce qui a des impacts différents sur l'aboutissement de la fabrication de la montre. Pour Cohendet et al. (2005), l'environnement dans la parabole de Simon est représenté par les appels téléphoniques qui vont impacter le travail des horlogers.

2 : Contraintes liées aux enjeux intrinsèques du processus de reporting

2.1 : La redevabilité envers les parties prenantes

La redevabilité envers les parties prenantes consiste principalement en un *reporting* extra-financier. Rappelons que la finalité du reporting est de réduire l'asymétrie d'information (Akerlof, 1970) qui existe entre les dirigeants d'entreprises et leurs actionnaires (reporting « financier ») ou leurs parties prenantes (reporting « extra-financier »). Ceci peut se comprendre au prisme de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), voire de la théorie de l'agence élargie (Hill et Jones, 1992).

Rappelons que dès les travaux fondateurs de l'économie, sont identifiés les dangers associés à une situation où propriété et direction sont séparés. Ainsi, Smith (1776) dénonçait le possible laxisme du dirigeant⁶. Prolongeant cette perspective, Bearle et Meals (1932) soulignaient un risque d'accaparement du pouvoir dans l'entreprise par une certaine oligarchie managériale. *Via* la relation principal-agent, Jensen et Meckling (1976) précisaient la nature du conflit d'intérêt. Schématiquement, les apporteurs de capitaux (le principal) n'ont pas le temps et/ou les compétences pour gérer, au quotidien, l'entreprise. En conséquence, ils confient cette mission à un dirigeant (l'agent). Ce dernier a donc pour responsabilité de gérer l'entreprise aux mieux des intérêts du principal (les actionnaires).

Cependant, l'agent bénéficie d'une double asymétrie d'information, qui lui permet, éventuellement de se comporter de manière opportuniste, au détriment du principal : d'une

⁶ « Les dirigeants (...) de compagnie étant les régisseurs de l'argent d'autrui plutôt que de leur propre argent, on ne peut guère s'attendre qu'ils y apportent cette vigilance exacte et soucieuse que les associés d'une société apportent souvent dans le maniement de leurs fonds » Smith A., (1776), (traduction française Garnier, 1983).

part, du fait de sa fonction, il est le mieux informé de ce qui se passe effectivement au sein de l'entreprise ; d'autre part, du fait de ses qualifications, il est mieux à même de comprendre et d'analyser cette information. Dès lors, s'il n'est pas contrôlé, l'agent a la latitude d'utiliser les fonds de l'entreprise à ses propres fins⁷ plutôt qu'à sa mission (servir l'intérêt du principal). Dans cette perspective, comme l'a souligné Friedman (1970), la seule et unique responsabilité sociale du dirigeant est de ne pas se comporter de manière opportuniste, donc d'assurer sa mission de maximisation de l'intérêt des actionnaires.

Afin de prévenir ce risque d'opportunisme du dirigeant, au détriment des actionnaires, des « règles » de gouvernance ont progressivement émergé. Elles visent à pallier à l'asymétrie d'information entre le dirigeant et les actionnaires⁸ ou à réduire la divergence d'intérêt entre le principal et l'agent⁹. Dans la mesure où il s'agit de protéger l'intérêt des actionnaires, on parle de « *shareholder model* » (Freeman et Reed, 1983 ; Hill et Jones, 1992 ; Smith, 2003) ou de « *modèle actionnarial* » (Charreaux, Desbrières, 1998). Le *reporting* financier, imposée par le législateur, s'inscrit dans cette logique. Il oblige la direction à fournir une information certifiée conforme aux normes comptable et financières en vigueur par un organisme tiers indépendant, le Commissaire aux comptes. Même si des biais demeurent, l'asymétrie d'information sur la manière dont est effectivement gérée l'entreprise est, ainsi, réduite.

Berle et Means (1932) avaient vu plus loin en anticipant que les dirigeants avaient une responsabilité, non seulement envers leurs actionnaires, mais, plus largement auprès de tous ceux dont le bien-être est susceptible d'être affecté par les activités de l'entreprise. D'où la

⁷ Ce comportement opportuniste du dirigeant peut s'inscrire dans un cadre légal (ex. : choix d'affectation des bénéfices), mais aussi illégal (ex. : abus de bien social).

⁸ Obligation de reddition des comptes, certifiés conformes par un commissaire aux comptes ; conseil d'administration, etc.

⁹ En faisant du dirigeant un actionnaire via des stock option, par exemple.

nécessité de l'émergence d'un contrôle « neutre » veillant à l'équilibre des intérêts des différents groupes de la communauté. Cette perspective fût ensuite approfondie par Bowen (1953), puis par Freeman (1984) qui reprend et popularise le néologisme de « *stakeholder* » inventé par Ansoff et Stewart¹⁰, généralement traduit par « parties prenantes » dans les travaux francophones.

Freeman (1984) diffuse donc l'idée que la finalité de l'entreprise ne peut se réduire à la seule préservation de l'intérêt des actionnaires. Emerge ainsi la théorie des parties prenantes (*stakeholder theory*). En réalité, il serait plus exact d'évoquer « les » théories des parties prenantes. Dès 1995, Donaldson et Preston en distinguent trois versions : une descriptive, une instrumentale et une normative. A la suite de Phillips *et al.* (2003), Gond et Mercier (2006) soulignent que cette diversité résulte de la multiplicité des définitions de la notion de « parties prenantes » (acceptions larges, étroites, intermédiaires...) ¹¹. Cette prolifération de définitions a perduré jusqu'à une période récente, même s'il semble qu'avec l'avènement de l'ISO 26000 en 2010, le phénomène tende à se stabiliser. Un autre facteur explicatif de cette diversité de théories des parties prenantes s'explique par l'évolution dans le temps des approches de la RSE. Cela peut s'observer depuis les années cinquante où le couplage entre performance économique et RSE s'affirme progressivement (Lee, 2008) ¹²; voire même de manière beaucoup plus ancienne, en soulignant les évolutions socio-historiques qui ont marqué le

¹⁰ En 1963, au sein du Stanford Research Institute.

¹¹ Sans être exhaustifs, Gond et Mercier (2006) distinguent 13 définitions auxquelles il est possible d'ajouter celle de Jones (1980) qui inspire celle de la Commission Européenne de 2001.

¹² Lee (2008) identifie plusieurs grandes périodes : les années 1950-60, inspirées par Bowen (1953), qui se focalisent sur les « Ethic and social obligation of business » ; les années soixante-dix, influencées par les travaux de Wallich et Mc Gowan (1970), sur l'« *Enlightened Self-Interest* » ; les années quatre-vingt, autour des travaux de Caroll (1979), Wattrick et Cochran (1985) ou encore Wood (1991) sur le « *corporate social performance model* » ; et, enfin, les années quatre-vingt-dix marquées par les travaux de Freeman (1984), Clarkson (1995) et Hart (1997) qui donnent lieu au « *stakeholder approach and strategic management* ».

monde, ainsi que celles de la notion même de responsabilité, depuis la fin du 18^{ème} siècle (Capron et Quairel, 2015).

Dans la mesure où aucune conception « orthodoxe » (Capron et Quairel, 2015) n'a émergé en matière de RSE, que la multiplicité des définitions de la notion de « partie prenante » perdure et, qu'en conséquence, co-existent plusieurs « théories des parties prenantes », nous adopterons une conception « minimaliste » de la théorie des parties prenante. Nous l'assimilerons à un amendement à la théorie de l'agence qui vise à élargir les obligations de l'agent envers le principal à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise (ces dernières étant conçues dans leur acception large, proposée par Freeman (1984)¹³ qui nous semble, sinon faire consensus, du moins constituer un dénominateur commun). Dès lors, le « *shareholder model* » (ou « *modèle actionnarial* ») qui renvoie à la conception classique de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) doit être remplacé par un « *stakeholder model* » (Freeman, 1984) ou « *modèle partenarial* » (Charreau et Desbrières, 1998) qui renvoie à une théorie de l'agence « élargie » (Hill et Jones, 1992). Dans cette perspective, les règles de gouvernance doivent être adaptées pour protéger l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes, et non plus les seuls actionnaires.

L'obligation de *reporting extra-financier* imposée par l'article 225 de la Loi « Grenelle 2 » participe pleinement de cette logique. Elle vise à réduire l'asymétrie d'information entre l'agent (la direction de l'entreprise) et non plus simplement le principal (l'actionnaire), mais l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

¹³ « *any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives* » (Freeman, 1984, p.46). Par contre, nous excluons clairement le management (les dirigeants) des parties prenantes de l'entreprise (contrairement à Evan et Freeman, 1983), car, comme le remarque Cazal (2011) l'entreprise serait « vidée de sa substance ». En outre, replacé dans le cadre théorique de la théorie de l'agence « élargie », cela impliquerait que l'agent rende des comptes à lui-même et s'auto-gouverne partiellement.

Ainsi, la puissance publique impose aux entreprises cotées de rendre compte de leurs activités, sur le plan social et environnemental, afin que leurs parties prenantes soient informées des impacts avérés ou potentiels de l'activité de l'entreprise sur le bien-être, à court, comme à long terme. Comme nous le verrons, ce *reporting* social et environnemental doit porter sur l'ensemble du Groupe (soit les 24 sociétés du Groupe Remy Cointreau) et être certifié conforme par un organisme tiers indépendant (OTI) ayant un rôle de commissariat aux comptes dédié à la RSE (ici, Ernst & Young). Pour s'assurer de la validité de l'audit extra-financier –que ce soit en terme de compétence ou pour prévenir un conflit d'intérêt-, l'OTI doit obtenir une accréditation spécifique délivrée par l'Organisme Accréditeur national (le Cofrac).

Précisons, à ce niveau que, pour fiabiliser l'audit de l'OTI, l'entreprise a l'obligation de fournir un document de protocole. Ce dernier explique la méthodologie du *reporting* extra-financier adoptée par l'entreprise car il n'existe pas de conventions d'évaluation et de mesure des aspects sociaux et environnementaux. En effet, il existe des normes comptables et financières qui, si elles demeurent imparfaites, ont l'avantage de standardiser les calculs d'une entreprise à l'autre. L'OTI en charge de l'audit comptable et financier les connaît. En matière extra-financière, même si l'article 225 du Grenelle de l'Environnement précise les différents indicateurs RSE, de nombreuses variations d'interprétation et de mesure sont susceptibles de perdurer entre les entreprises. L'OTI doit donc pouvoir disposer d'un document qui lui permet de comprendre le plus exactement possible la construction et la mesure des indicateurs. Ce document doit obéir aux principes généraux que sont la pertinence, l'exhaustivité, la fiabilité,

la neutralité et la clarté. C'est l'objet du protocole de *reporting*, qui est un document interne destiné à la vérification externe par le Commissaire aux Comptes.

Bien sûr, malgré toutes ces mesures, une certaine asymétrie d'information perdure : le *reporting* est forcément incomplet (même si l'entreprise s'efforce de faire honnêtement et scrupuleusement son *reporting*, les indicateurs ne peuvent appréhender l'ensemble des aspects extra-financiers et l'appréciation de certains points demeure discutable), la plupart des parties prenantes ne consultent pas les documents extra-financier, celles qui les consultent n'ont pas forcément les compétences pour les analyser. En outre, nombre de parties prenantes ne s'investissent pas dans ce rôle de « contrôle » car, contrairement à l'actionnaire, dans le modèle principal-agent « standard » elle n'ont pas de pouvoir effectif sur le dirigeant pour défendre leurs intérêts. Bien sûr, elles peuvent se regrouper en association, s'appuyer sur des ONG existantes, faire appel aux pouvoirs publics, voir aux médias. Mais cela implique, au-delà des coûts d'agence, des couts de coordination entre parties prenantes « faibles », donc des coûts de transactions (Coase, 1937 ; Williamson, 1975, 1985). Dans de nombreux cas, du fait de la dissémination de ces parties prenantes faibles, les coûts de transaction sont tels, au regard des gains attendus, qu'ils dissuadent ces parties prenantes d'agir pour défendre leurs intérêts¹⁴.

¹⁴ Dans le cadre de cet article, nous ne creuserons pas ce point qui ouvre un nouveau pan de recherche : notre objet était, ici, simplement, de souligner les limites de l'impact du reporting extra-financier.

2.2 : Le besoin de coordination, de fiabilisation et de standardisation du reporting RSE

Le reporting RSE peut être analysé comme une somme d'informations sur les pratiques responsables de l'entreprise que les parties prenantes devront analyser pour affiner leur perception¹⁵ de l'entreprise en question. La sélection de ces informations, la fiabilisation de leur collecte et de leur hiérarchisation représentent des défis importants pour la RSE selon Bénabou et Tirole (2010 p. 14). En effet, il subsiste ici un *besoin de coordination* des acteurs (entreprises et parties prenantes) sur ces défis, contrairement aux conventions en place entre les entreprises et leurs financeurs à propos des données financières. Cette problématique est typiquement l'affaire de la théorie des conventions¹⁶, et plus particulièrement de la question de la *genèse des conventions*.

La question de la genèse des conventions n'a été traitée que partiellement par les deux courants de la théorie des conventions (i.e. l'*approche stratégique*¹⁷ et l'*approche interprétative*¹⁸), comme le souligne Ancori (2005). Ce dernier propose donc d'affiner cette analyse à l'aide des réseaux sociocognitifs complexes, en intégrant l'importance des interactions collectives dans ce processus. Cette modélisation permet d'éclairer les mécanismes qui agissent pour constituer les conventions, en insistant sur le rôle des acteurs *premiers adoptants de conventions locales*, qui précèdent la stabilisation d'une

¹⁵ Selon les parties prenantes cette perception conduira à faire des choix éclairés d'interactions avec l'entreprise (investir, acheter, soutenir, etc.).

¹⁶ Pour une synthèse voir Batifoulier (2001).

¹⁷ La genèse des conventions n'est pas évoquée dans la formalisation initiale du concept par Lewis (1969) même si elle est présente dans la notion de « précédents ». Cette notion est d'ailleurs la base des modèles de théorie des jeux évolutionnistes (ex : Young 1996), qui ne dépassent pas le cadre de l'analyse individuelle. De manière générale, la genèse des conventions est formalisée en théorie des jeux évolutionnistes sur la base de l'état initial du système et de la « masse critique » permettant d'aboutir à la convention. Cette formalisation permet davantage de « prédire » la stabilisation d'un équilibre (et donc d'une convention) que de formaliser son origine.

¹⁸ L'approche interprétative, issue des travaux de Keynes (1936, pp. 167 et 219) et des développements comme Dupuy (1989), reste davantage axée sur l'importance du collectif (mimétismes) dans l'origine des conventions, sans pour autant analyser ses déterminants.

convention plus globale. Ces conventions locales se forment entre acteurs ayant une proximité cognitive et donc une propension à communiquer plus forte. De proche en proche, la convention globale va ainsi se constituer par l'action collective. Ce type d'approche fait écho à d'autres travaux sur la prise de décisions en groupe, comme ceux de Caillaud et Tirole (2007), qui soulignent l'importance des *stratégies de persuasion en cascade* dans la construction d'un consensus. Rappelons que la convention est par essence un consensus de ce type.

Dans le cadre du reporting RSE, la convention locale peut prendre forme dans les pratiques de certains acteurs, qui partagent une même approche du reporting RSE (proximité cognitive). Ces derniers ont ensuite inspirés¹⁹ la formulation de la loi grenelle 2 (convention locale), qui elle-même va influencer les entreprises ciblées comme Remy Cointreau. Ce processus peut ensuite aboutir à un verrouillage conventionnelle, dans lequel les informations RSE et la forme de leur présentation feront l'objet d'un savoir commun (*Common Knowledge* au sens de Lewis 1969). On retrouve ici des mécanismes de persuasion en cascade comme ceux décrits par Caillaud et Tirole (2007). La question est de savoir si la stabilité de ce savoir commun peut un jour égaler celle formée par le reporting financier. On entre ici dans la quête de légitimité d'une approche standardisée, qui constitue aussi une question pour la théorie des conventions.

¹⁹ Certains acteurs à l'origine de la loi grenelle 2 ont été aussi présents dans d'autres instances ou projets en lien avec la RSE (ex : élaboration d'ISO 26000, GRI) et ont pu s'inspirer de ces travaux pour constituer le texte de loi.

2.2 : Quête de légitimité du reporting RSE

Le reporting RSE souffre d'un manque de légitimité au regard du reporting financier « standard » qui, lui, bénéficie déjà de ce statut conventionnel. Pour construire cette légitimité, le reporting extra-financier peut se structurer par mimétisme sur les pratiques du reporting financier. Nous examinons, ici, dans quel mesure l'outil de reporting développé par le Groupe Rémy Cointreau peut permettre de cristalliser ce processus de légitimation.

Afin de gérer le risque de non-fiabilité de son reporting RSE sur ses 24 sites, le groupe Rémi Cointreau a décidé de construire un outil informatique de collecte et de traitement des informations RSE. L'outil proposé s'inspire de celui déjà utilisé pour les données financières et l'esprit général de ce projet est de placer le reporting RSE aux mêmes niveaux d'exigence que le reporting financier. L'outil de reporting couvre environ 50 indicateurs, dont la construction est précisée dans le document de protocole de reporting à destination des vérificateurs. Le périmètre de ce reporting couvre les indicateurs requis par la loi Grenelle II, ainsi qu'une série d'indicateurs propres aux activités du groupe et son secteur d'activité. D'un point de vue technique, le logiciel est verrouillé comme un logiciel comptable (limitation des droits, historique des modifications, clôture des exercices), il assure lui-même les conversions nécessaires (ex : harmonisation des unités de mesure entre les sites), il signale toute variation anormale d'un indicateur et il peut fournir des données consolidées brutes ou corrigeant les effets de la variation de la taille du groupe (comparabilité).

L'ensemble de ces précautions permet de renforcer la crédibilité du reporting RSE du groupe Rémi Cointreau et envoie un signal positif aux parties prenantes destinataires. Cette bonne pratique peut constituer les bases d'une convention locale (cf. Ancori 2005) qui peut amorcer,

avec celles d'autres entreprises, un processus de légitimation du reporting RSE. Par contre, il faut noter que ce logiciel est le résultat d'un projet plus global, qui dépend de la maturité de l'entreprise en matière de RSE et de sa co-construction en interne. Ces éléments nous poussent à examiner plus en détail les contraintes internes à l'entreprise.

3 : Contraintes liées aux attentes de l'entreprise

3.1 : Contribution de l'outil à l'apprentissage de la RSE

En nous appuyant sur les théories de l'apprentissage organisationnel, nous examinerons si l'outil de reporting peut contribuer à un apprentissage de la RSE au sein de l'entreprise, ou si, au contraire, il risque de cantonner les acteurs dans une RSE « réglementaire », voire « technique ».

3.2 : Conception et utilisation de l'outil de reporting

Sur la base des travaux sur les outils de gestion nous examinerons les conditions dans lesquelles le Groupe Rémy Cointreau a pu créer son outil, l'adapter aux spécificités de l'organisation, sans perdre de vue les attentes du législateur.

3.3 : Le besoin de stabilisation du reporting RSE

Les développements très riches de la littérature sur les *routines organisationnelles*²⁰ peuvent nous permettre d'aborder les tensions autour de la stabilisation du reporting RSE. Le concept de *routine* est à considérer ici comme un « *terme général pour tous les modèles de comportement réguliers et prévisibles [en entreprise]* » (traduction de Nelson et Winter 1982

²⁰ Pour une synthèse de cette littérature voir Becker (2004)

p.14). Ce terme générique regroupe des activités et comportements très vastes selon Nelson et Winter (1982). Ces auteurs soulignent de surcroît que certaines routines sont parfaitement compatibles avec situations non-routinières comme l'innovation.

Ces réflexions mettent en lumière l'existence d'un dilemme potentiel entre le besoin de stabilisation et de routinisation du reporting RSE (pour des questions de praticité et de comparabilité) et le risque d'obsolescence que cela peut engendrer. Nous sommes ici face à l'opposition classique entre la *stratégie d'exploration* et la *stratégie d'exploitation* (March 1991), dans laquelle les routines prennent une place ambiguë.

Dans le cadre du reporting RSE, la stratégie d'exploration et la stratégie d'exploitation sont nécessaires. Nous pouvons illustrer cela avec le cas de Remi Cointreau. Dans ce dernier, la construction de l'outil a constitué une phase d'exploration pour répondre à un défi lancé par la loi Grenelle 2. En même temps, ce dernier a été relevé grâce à la maturité de l'entreprise en matière de RSE, ce qui constitue une heuristique d'innovation basée sur des pratiques routinières (Nelson et Winter 1982 p.128). Ensuite, la stabilisation de l'outil peut instaurer de nouvelles routines, en lien avec son utilisation (phase d'exploitation). Cette étape est néanmoins conditionnée par le succès de l'apprentissage organisationnel autour de l'outil et le fait qu'il ne soit pas rejeté par les acteurs, sur la base d'autres routines déjà ancrées dans l'organisation et malmenées par l'outil. Enfin, les contextes changeants de la RSE et de l'entreprise vont constituer des points de flexibilité obligatoire pour l'outil, qui devra s'adapter aux changements de l'entreprise et aux évolutions de la nature d'un reporting RSE. Cela rappelle que la RSE est par nature un sujet propice aux stratégies exploratoires, pour lesquelles toutes les routines organisationnelles ne sont pas adaptées.

4 : Le reporting RSE au cœur d'un nœud de contraintes

Les développements précédents permettent d'identifier un « nœud de contraintes » au sein duquel l'outil de reporting RSE peut s'inscrire, plus ou moins efficacement. Cela correspond à une gestion des points de convergence et de friction entre ces différentes contraintes. Après avoir présenté ce nœud de contraintes, nous analyserons comment le Groupe Rémy Cointreau gère ce dernier, afin de formuler des préconisations applicables par ailleurs. Par-là, nous bouclons notre approche par abduction par des implications terrains, issues de nos conjectures théoriques.

4.1 : Le nœud de contrainte autour du reporting RSE

La figure 1 est un diagramme de Venn qui représente les différentes contraintes, que nous avons identifiées autour du reporting RSE. Le premier sous-ensemble matérialise les critères de complexité de la RSE (multi-dimensions, pluralité d'acteurs, irréductibilité du qualitatif, approche dynamique). Le second sous-ensemble rappelle les contraintes de l'entreprise, qui vont influencer ses capacités d'apprentissage, le rôle ambigu des routines organisationnelles, l'efficacité des outils de gestion, etc. Enfin, le troisième sous-ensemble cristallise les contraintes intrinsèques au reporting, comme son objectif de redevabilité, sa quête de légitimité et d'efficacité (verrouillage conventionnel).

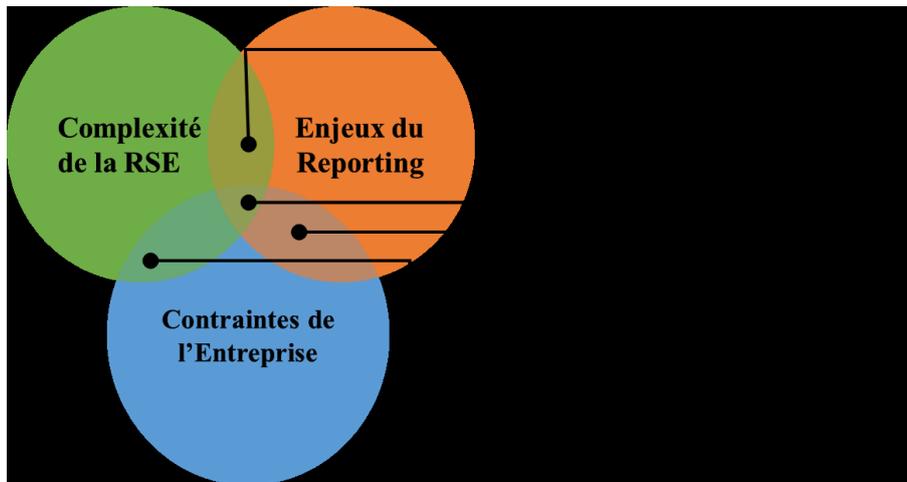


Figure 1 : Nœud de contraintes et stratégies de reporting RSE

A partir de la figure 1, nous pouvons identifier plusieurs formes de stratégies de reporting, qui peuvent concilier deux à trois sous-ensembles de contraintes.

Le *reporting usine à gaz* intègre bien la complexité de la RSE et les enjeux du reporting, mais il ne fait pas l'objet d'une co-construction dans l'entreprise. Dans ce cas, le reporting sera porté par une poignée d'acteurs, mais il ne va pas engendrer de processus d'apprentissage de la RSE au-delà de ce groupe d'initiés (direction RSE par exemple). Cette stratégie de reporting peut aussi illustrer le fait que la stratégie RSE est aussi totalement déconnectée de la véritable stratégie d'entreprise. Ce type de stratégie de reporting peut très vite conduire à une impasse sur le plan de l'applicabilité en entreprise.

Le *reporting inefficace* ne prend pas suffisamment en compte les enjeux intrinsèques du reporting. Il sort des cadres conventionnels, qui semblent s'imposer aux acteurs, au risque de ne pas remplir son rôle de redevabilité, voire de favoriser le greenwashing. Cette stratégie de reporting peut convenir à des petites structures, qui veulent communiquer sur leur engagement responsable sans cadre véritable. Il peut même permettre de mieux aborder la RSE et de

favoriser la diffusion de ses valeurs dans l'entreprise, à court terme. Par contre, il ne sera pas satisfaisant pour respecter les principes de comparabilité et de redevabilité.

Le *reporting techniciste* permet de restituer une RSE technique, plutôt quantitative. Il est cohérent avec des exigences légales quantitatives, comme la loi grenelle 2 et il peut facilement instaurer des routines organisationnelles pour sa mise en œuvre. Par contre, ses effets sur l'apprentissage de la RSE dans l'organisation et sur le dialogue avec les parties prenantes sont plus incertains.

Le *reporting idéal*, comme son nom l'indique, est peut-être davantage théorique, voire utopique. Ce dernier permet de faire la synthèse du nœud de contrainte pour répondre efficacement à l'objectif de redevabilité avec une mise en œuvre co-construite, gage d'appropriation du dispositif et plus largement de la RSE. Le respect de ce triple équilibre est un enjeu fort pour l'entreprise. Il sous-entend également une certaine maturité en matière de RSE.

4.2 : L'outil de reporting de Remy Cointreau : vers un reporting idéal ?

Dans cette dernière section, nous allons aborder le cas de la structuration du reporting de Remy Cointreau, comme bonne pratique pour approcher un équilibre entre les contraintes du reporting RSE

Bibliographie

- Akerlof G., 1970 « The Market for “Lemons” : Quality Uncertainty and the Market Mechanism », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 84, n° 3, 1970, p. 488-500
- Ancori B. (2008), « Espace-temps d'un réseau sociocognitif complexe. Jalons pour une épistémologie naturalisée et évolutionnaire. I. Propension à communiquer et présent spécieux », *Nouvelles perspectives en sciences sociales. Revue internationale d'analyse complexe et d'études relationnelles*, Vol. 3, n° 2, p.113-181.
- Ancori B. (2005), « Réseau complexe et genèse des conventions », CD Rom des Actes du 6ème Congrès Européen de Science des Systèmes, 19-22 septembre.
- Bowen H. R. (1953), *Social Responsibilities of the Businessman*, Harper & Brothers, New York.
- Callon M. (1991), « Réseaux technico-économiques et irréversibilité ». In : *Actes du séminaire Contradictions et Dynamique des Organisations - CONDOR - II -*. p. 205-232.
- Batifoulier, P. (2001), *Théorie des Conventions*, Paris : Economica.
- Becker M. C. (2004), « Organizational routines: a review of the literature », *Industrial and Corporate Change*, Oxford University Press (OUP), pp.643-677
- Bénabou R., Tirole J. (2010), « Individual and Corporate Social Responsibility », *Economica* 77, 1–19.
- Berle A.A., Means G.C. (1932), *The Modern Corporation and Private Property*, New York, MacMillan.
- Caillaud B., Tirole J. (2007), « Consensus Building: How to Persuade a Group », *American Economic Review*, 97(5): 1877-1900.
- Capron M., Quairel-Lanoizelée F. (2015). *L'entreprise dans la société. Une question politique*. Paris : La Découverte.
- Cazal D. (2011), « RSE et théorie des parties prenantes : les impasses du contrat », *Revue de la régulation*, 9 | 1er semestre / Spring 2011 <http://regulation.revues.org/9173>
- Charreaux, G., Desbrières Ph., (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, p. 57-88.
- Chiapello, E. et P. G., (2013), *Sociologie Des Outils de Gestion. Introduction À L'analyse Sociale de L'instrumentation de Gestion*. Grands Repères Manuels. Paris: La Découverte
- Cohendet, P., Diani, M., Lerch C., (2005), « Stratégie modulaire dans la conception. Une interprétation en termes de communautés », *Revue française de gestion*, Vol. 5, No 158, p. 121-143.
- Donaldson T., Preston L. E. (1995), “The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications”, *Academy of Management Review*, 20 (1), p. 65-91.

- Dupuy J-P (1989), « Convention et common knowledge », *Revue Économique*, 40 2, pp. 361-400.
- Freeman R. E., Reed D. L. (1983), "Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance", *California Management Review*, 25 (3), spring, p. 88-106.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management : A Stakeholder Approach*, Pitman Series in Business and Public Policy.
- Friedman, M., (1970), "The social responsibility of business is to increase its profits", *The New York Times Magazine*, September 13, 1970.
- Frooman, J. (1999). Stakeholder Influence Strategies. *The Academy of Management Review*, 24, 2, pp. 191-205.
- Gond J-P., MERCIER S. (2006), "La théorie des parties prenantes", avec Jean-Pascal Gond, in Allouche J. (coord.), *Encyclopédie des Ressources Humaines*, 2e édition, Vuibert, p. 917-925.
- Hill C.W.L., Jones T.M. (1992). Stakeholder-Agency Theory. *Journal of Management Studies* 29:2 March 1992, p.131-154.
- Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n° 4, p. 305-360.
- Jones, T. M. (1980). Corporate social responsibility, revisited, redefined. *California Management Review*, 22(3): p.59-67.
- Keynes J. M. (1936), *Théorie général de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Payot, Paris, 1936 (édition de 1942).
- Langlois R.N. (2002). « Modularity in technology and organization ». *Journal of economic behavior & organization*. (49): pp. 19-37.
- Lee, M-D.P., (2008), "A review of the theories of corporate social responsibility: Its evolutionary path and the road ahead", *International Journal of Management Reviews*, Vol.10, N°1, pp.53-73.
- Lewes, G. H. (1874), *Problems of life and mind*. Boston: Osgood.
- Lewis, D. K. (1969), *Convention a philosophical study*. Harvard University Press.
- Mill J. S. (1843), *Système de logique déductive et inductive : Livre III de l'induction*, Edition numérique "Les classiques des sciences sociales" UQAC.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et Dynamique des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). « Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts », *The Academy of Management Review*, 22, 4, pp. 853-886.
- Moison, J.-C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*. Paris: Seli Arslan

Nelson, R. et Winter, S. G. (1982). *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Belknap Press Harvard University Press.

Phillips, R. A., Freeman, R. E. & Wicks A. C. (2003). "What stakeholder theory is not", *Business Ethics Quarterly*, 13 (4), p. 479-502.

Senge, P.M., (1992), *The Fifth Discipline – The Art and Practice of The Learning Organization*, London, Century Business.

Simon H. (1962), *The architecture of complexity*, *Proceedings of the American Philosophy Society*, vol. 106, 1962, pp. 467-482.

Smith A. (1776) « The Wealth of Nations », Traduction française de Germain Garnier, La Richesse des Nations, Paris, 1983.

Smith, H.J., (2003), « The Shareholders vs. Stakeholders Debate », *MIT Sloan Management Review*, Vol. 44, No. 4, pp. 85–90, Summer.

Young H. P. (1996), « The Economics of Convention », *Journal of Economic Perspectives*, 10, pp. 105-122.