



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PALERMO

dSEAS

dipartimento
scienze economiche
aziendali e statistiche
department
of economics
business
and statistics

Working Papers

ISSN 2611-0172, volume III, 2019

L'évolution historique et théorique de l'information des entreprises: Prémisses pour une perspective généraliste dans l'étude du Reporting

The theoretical and historical evolution of firm Accounting: Premises for a generalist approach to Reporting

Giusy Guzzo · Fabrizio Rotolo

Resumé Avec la transposition en droit national de la directive 2014/95 /UE sur la divulgation d'informations non financières par les grandes entreprises, la responsabilité sociale et environnementale a pris une nouvelle importance dans le récent débat comptable. Cet article s'éloigne notamment des développements de ce sujet dans la Ragioneria italienne et dans la Comptabilité française venant proposer une approche généraliste du reporting d'entreprise englobant les deux types d'informations, financières et non financières. D'un point de vue historique, le thème de la responsabilité sociale et environnementale s'est progressivement développé au XXe siècle, la recherche italienne et française prenant de plus en plus d'importance. En conséquence, le sujet du reporting extra-financier a été de plus en plus traité d'un côté comme une évolution ou une extension tandis que de l'autre côté en opposition au reporting financier déjà consolidé. Seule une attention mineure a été accordée au concept général de «rendre des comptes». La première partie de cet article retrace l'évolution de la responsabilité sociale et environnementale et du reporting non financier dans la Ragioneria et dans la Comptabilité. Dans la deuxième partie de l'article, les auteurs développent les bases théoriques d'un cadre de reporting généralisé basé sur la performance globale de l'entreprise où convergent tous les aspects, financiers et non financiers, de la vie de l'entreprise.

Mots clés Responsabilité sociale des entreprises - Reporting - Approche généraliste - Comptabilité

Giusy Guzzo

Dipartimento di Scienze Economiche, Aziendali e Statistiche, Università degli Studi di Palermo, Palermo, Italy

Fabrizio Rotolo

Etudiant à l'Université Catholique de Milan

E-mail: giusy.guzzo@unipa.it

Abstract With the transposition into national laws of Directive 2014/95/UE on disclosure of non-financial information by large companies, the social and environmental responsibility has taken on new significance in the recent accounting debate. This paper moves in particular from the developments of that topic in Italian Ragioneria and in French Comptabilité coming to propose a generalist approach to the business reporting embracing both kinds of information, financial and not financial. From an historical point of view the theme of social and environmental responsibility has been progressively developed in the twentieth century on Italian and French research getting more and more importance. Correspondently the non-financial reporting topic has been increasingly treated from one side as an evolution or extension while from the other side in opposition to the already consolidated financial reporting. Only a minor attention has been paid to the general concept of reporting. The first part of this paper retraces the evolution of social and environmental responsibility and nonfinancial reporting in Ragioneria and in Comptabilité. In the second part of the paper the authors develop the theoretical foundation for a generalized reporting framework based on the global corporate performance where converging all the aspects, financial and not-financial, of the company life.

Keywords Reporting · Corporate social responsibility · Generalist approach · Accounting

Riassunto *Con il recepimento della Direttiva 2014/95 / UE sulle non-financial information a carico delle grandi società che costituiscono enti di interesse pubblico, il tema della responsabilità sociale e ambientale ha ricevuto rinnovata attenzione nel dibattito economico-aziendale sui modelli di accountability. Il presente paper intende approfondire l'evoluzione di tale tema nella Ragioneria italiana e nella Comptabilité francese con l'obiettivo di gettare le basi per approccio generalista alla rendicontazione aziendale che investa l'informazione, sia finanziaria sia non finanziaria. Da un punto di vista storico, il tema della responsabilità sociale e ambientale è stato progressivamente sviluppato nel ventesimo secolo sia dalla ricerca italiana che da quella francese assumendo sempre più importanza. Altrettanto progressivamente, il tema del reporting non finanziario è stato interpretato, da un lato, come evoluzione o estensione del reporting finanziario, dall'altro lato, in opposizione ad esso. Poca attenzione è stata prestata, invece, al concetto generale di rendiconto. La prima parte del paper ripercorre l'evoluzione della responsabilità sociale e ambientale e del reporting non finanziario in Ragioneria e Comptabilité. Nella seconda parte, gli autori intendono gettare le basi per sviluppare le fondamenta teoriche di un framework del reporting che rappresenti e comunichi il "posizionamento integrale" delle imprese e la relativa performance globale, in tutti i vari aspetti di manifestazione aziendale, finanziari e non finanziari.*

Parole chiave *Responsabilità sociale d'impresa - Reporting - Approccio generalista -Ragioneria*

1 Introduction

Cette communication s'insère dans le vif débat sur les enjeux théoriques soulevés par l'évolution des systèmes d'information qui visent à exprimer le « positionnement intégral » des entreprises d'aujourd'hui.

Ce débat est nourri par des faits normatifs récents qui impliquent que certaines entreprises devront réaliser le passage des informations financières produites vers des informations extra-financières. Notre point de départ se situe dans le cadre de ces faits normatifs et il se propose de faire émerger une interprétation plus vaste du thème du « rendre des comptes » aux tiers intéressés des responsabilités de l'entreprise dans le domaine sociale et environnementale.

Sous le profil normatif, il est notoire que la Directive 2014/95/UE – transposée dans le droit interne français par l'Ordonnance n. 1180 du 2017 et dans le droit interne italien par le décret législatif n. 254 du 2016 – a introduit des standards pour développer un *reporting* des *performances* sociales et environnementales de certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises, par rapport à la gestion du personnel, au respect des droits humains et à la lutte contre la corruption. Cette orientation normative est liée aux tendances qui agitent les milieux internationaux en matière de *reporting* extra-financier, comme il est montré par l'adoption de standards par des organismes internationaux, en particulier les « *Sustainability Reporting Standards* » du *Global Reporting Initiative* et le « *International Integrated Reporting Framework* » de l'*International Integrated Reporting Council*.

Pendant, le thème du *reporting* sociétal et environnemental se pose-il dans le cadre actuel de l'évolution de la normative comptable ? ou vient-il de loin ? Est-il une sorte de complément de la plus traditionnelle information financière ? ou est-il plutôt la catégorie générale de « rendre des comptes » ?

En effet la réglementation du *reporting* extra-financier est seulement la dernière étape de l'évolution du concept théorique de « rendre des comptes » des impacts sociaux et environnementaux des activités des entreprises aux parties prenantes. Dès le milieu du XXe siècle, non seulement la théorie comptable mais aussi la même pratique ont accru la prise de conscience de l'insuffisance du profit pour évaluer pleinement le comportement des entreprises. Les raisons de l'hégémonie du profit peuvent être imputées à la « croyance » accordée aux « nombres » théoriciens et praticiens. La Comptabilité et la *Ragioneria* ont toujours retenu les variables quantitatives monétaires – mais aussi celles qui subissent des traitements subjectifs d'estimation – comme la clef interprétative fondamentale des modèles comptables utilisés pour exprimer les déroulements de gestion des entreprises.

Pendant les changements intervenus dans le contexte général et les derniers scandales financiers ont montré que les valeurs en Comptabilité et en *Ragioneria* ne sont jamais objectifs, mais sont susceptibles de différent quantification et de variée signification par rapport aux multiples dimensions de la gestion de l'entreprise. Ainsi, les traditionnelles valeurs de charge, produit, résultat de l'exercice, etc., se sont révélées comme des mesures insuffisantes de la performance globale des entreprises – le positionnement intégral ci-dessus – qui concerne toutes ces dimensions. En particulier, à titre d'exemple, le système d'information adopté pour déterminer les flux financiers de la gestion de l'entreprise se révèle incapable d'interpréter et de représenter les ressources naturelles parce qu'elles ne font pas l'objet de transactions monétaires.

La conséquence la plus immédiate de cette reconnaissance de l'insuffisance du profit est l'ouverture conceptuelle sur la complexité des relations entre l'entreprise et ses parties prenantes et l'affirmation des théories qui placent les entreprises au centre de son environnement social et naturel. Surtout depuis ces dernières décennies, face à la « crise » des valeurs financières, on a pu constater une croissante sensibilité factuelle des entreprises à l'égard de la question sociale et environnementale.

Elles ont fait de plus en plus appel aux instruments d'information pour « rendre des compte » des impacts des activités menées autour des multiples acteurs des contextes économiques actuels. C'est pourquoi il est évident que les *performances* économiques et financières des entreprises représentent la principale dimension interne des propriétaires. Ces *performances* peuvent s'obtenir au détriment des *performances* économiques, sociales et naturelles du système externe dans lequel les entreprises sont insérées et opèrent.

Sous le profil théorique, la doctrine italienne de *Ragioneria* et française de Comptabilité ont investi explicitement le thème du *reporting* sociétal et environnemental dans le présent historique, entendu par convention à partir des années 1970, et surtout comme complément des états financiers annuels visent à assurer l'information minimal aux principaux tiers intéressés à la gestion des entreprises. C'est à peu près à cette époque que différents auteurs commencent à se questionner sur la responsabilité sociale de l'entreprise et qu'apparaissent les premières publications sur les outils d'évaluation de ses *performances* tout d'abord sociale et depuis sociétales et environnementales.

Dans cette communication, depuis un bref aperçu de l'évolution historique du concept de la responsabilité sociale de l'entreprise, nous nous attarderons sur l'origines de l'apparition de l'information extra-financière. Pour y parvenir, nous mènerons une démarche de recherche théorique de type interprétative et nous adopteront une méthodologie qualitative qui vise à faire émerger une interprétation critique dans le débat sur l'évolution des systèmes d'information des entreprises.

2 Quelques considérations sur la responsabilité sociale d'entreprise en général

Il est notoire que le thème de la responsabilité sociale des entreprises peut être abordée selon différentes perspectives disciplinaires, tout d'abord les perspectives sociologique, juridique et économique. Cela est dû aux conséquences sociales de toute activité économique et aux exigences qui en découlent en matière de normalisation de cette dernière. En ce sens, le problème de l'approche « entrepreneuriale » à celle non économique, éthique, sociologique, politique, environnementale est séculaire. Il est largement partagé l'argument selon lequel les racines de la responsabilité sociale de l'acte économiquement concerné sont déjà présentes implicitement depuis les premières manifestations historiques de ses connaissances spécifiquement économiques et commerciales¹.

Bien que les préoccupations et les interrogations qui caractérisent la question de la responsabilité sociale de l'activité économique ont toujours fait l'objet d'une réflexion plus ou moins consciente la primogéniture terminologique de cette question est explicitement imputable à Bowen, qui utilise pour la première fois l'expression *corporate social responsibility* (responsabilité sociale des entreprises) dans les années 50 et dans le contexte doctrinal américain. Cette expression correspond amplement à

¹ On peut trouver les premières manifestations dans assistance charitable des sociétés occidentales du Moyen Âge et dans les nombreuses références à la conduite du bon et honnête commerçant, administrateur, entrepreneur accompagnant les manuels de pratiques de marchandisage, doubles écritures, comptabilité privée et publique, du moins de les célèbres de Cotrugli et Pacioli. Y. Pesqueux (2010), Genese de la responsabilité sociale de l'entreprise, Archive-ouvert HAL, p.17. G. Guzzo (2011), Responsabilità sociale aziendale e pensiero economico: profili "evolutivi e programmatici, Rivista Italiana di Storia della Ragioneria, p. 327.

la réflexion contemporaine de l'institutionnalisme classique de Veblen, Commons, etc. sur l'entreprise en tant qu'institution économique de la société.

Cependant, dans le contexte européen, la question ne sera explicitement traitée qu'à partir des années '70 du vingtième siècle.

Comme on le verra mieux dans le point suivant, la doctrine italienne entre les années 50 et 70 du XXe siècle, même si non explicitement et systématiquement, comme dans les milieux universitaires anglo-américains, aborde les thématiques inhérentes à la responsabilité sociétale des entreprises selon une approche généraliste, typique de l'*economia aziendale* naissante, démontrant une maturité scientifique remarquable.

Avant de focaliser la tractation sur les théories de la deuxième moitié du XX siècle on veut faire un bref pas en arrière en prenant en considération le précédent historique de la responsabilité sociale des entreprises à l'époque de la révolution industrielle, du XIXe siècle jusqu'à la première moitié du XXe siècle, à savoir ce qu'on appelle le paternalisme patronal.

Dans ce contexte de complexité administrative croissante, dans lequel les relations de l'entreprise commencent à s'intégrer de manière systémique à l'environnement, en particulier dans les industries émergentes de grandes dimensions, le paternalisme patronal, à considérer non pas comme une doctrine mais comme une attitude, représente un remède aux conséquences négatives de l'activité économique dans la sphère sociale et aux effets pervers du fonctionnement du marché dans une économie capitaliste. L'attitude paternaliste consiste à reconnaître que le travailleur a d'autres droits autre que le simple salaire de subsistance. Les conceptions sociales dominantes dans ce contexte, en particulier dans l'environnement libéral et catholique, considèrent la misère et l'exploitation des travailleurs, le délabrement urbain et les fortes inégalités sociales comme un mal inéluctable intrinsèque au fonctionnement de l'économie et le seul remède à ces problèmes sociaux est la charité².

Dans une première phase, que l'on peut définir comme du proto-paternalisme, l'intervention opérationnelle de l'industriel se configure dans la création d'infrastructures sociales élémentaires dans le seul but de fournir une ossature technique et urbaine aux besoins de maintien des travailleurs à proximité immédiate de la fabrique. Il est appliqué dès les premiers instants du développement de l'industrie, successivement aux premières concentrations de travailleurs dans la forme organisée des manufactures et des premiers systèmes d'usine.

La deuxième phase, plus typiquement paternaliste, voit une corrélation précise entre les œuvres sociales souhaitées et réalisées par le patron et sa base idéologique. Dans cette phase, on constate une véritable politique sociale mise en œuvre par chaque industrie. La différence par rapport à la forme précédente ne réside pas tant dans la particularité des techniques que dans l'osmose obtenue de la gestion monopolisée de tout le cycle, du moment productif à l'organisation communautaire. L'industriel émerge des limites naturelles du lieu de production économique pour s'occuper des aspects sociaux en s'appropriant la vie entière du travailleur « de la naissance à la mort »³. Un aspect d'importance fondamentale est l'élément éducatif, d'encadrement pédagogique de la classe ouvrière selon les schémas de discipline et de soumission. À travers les constructions sociales (maisons, écoles, cantines,

² J. Ballet, F. de Bry, A. Carimentrand, P. Jolivet (2011), L'entreprise et l'éthique, Le Seuil, Paris, pp. 35-38

³ J. Ballet, F. de Bry, A. Carimentrand, P. Jolivet (2011), Ibidem, pp. 58-60.

pensionnats) mais surtout à travers des institutions (livrets d'épargne, prêts d'honneur, concession des dots aux travailleuses), le patron parvient à orienter la conscience de la classe ouvrière et en même temps, sous la forte influence des préceptes éthiques et religieux, résout les problèmes sociaux résultant de l'activité industrielle⁴.

Bien qu'en France le paternalisme s'est propagé préalablement et à tendance homogène du point de vue spatial par rapport à l'Italie, où le phénomène d'industrialisation s'est développé en retard de plusieurs décennies et s'est principalement localisé au nord.

Les industriels des deux pays sont cependant unis par les objectifs avantageux de cette attitude sociale : une meilleure productivité du travail, une certaine stabilité du personnel, étranger à toute forme de conscience de son propre état et de ses propres droits et une amélioration des relations entre capital et travail⁵. En résumé, on peut dire que le paternalisme, répondant aux besoins économiques, d'ordre social et éthique, a constitué jusqu'au milieu du XXe siècle la forme implicite dominante de ce que nous appelons aujourd'hui responsabilité sociale des entreprises et s'est développée principalement dans les pratiques d'entreprises sur une base volontariste⁶.

Nous devons attendre les premières décennies du 20e siècle pour les premières réflexions théoriques systématiques sur le sujet de la responsabilité sociale des entreprises.

L'affirmation stricte d'une interprétation dogmatique du libéralisme, surtout de nature marginale, qui vise à fonder scientifiquement l'économie sur la séparation, même de l'éthique, a stérilisé depuis longtemps la question de la responsabilité sociale des entreprises, dans l'automatisme d'un marché capable en soi de garantir l'efficacité sociale.

La reconsidération progressive de la responsabilité sociale des entreprises est directement liée aux critiques de l'abstraction du modèle marginaliste de l'école américaine de l'institutionnalisme. En fait, cette école met en évidence le dangereux mélange entre un pouvoir économique étendu et une responsabilité juridique limitée des entreprises publiques de l'époque : un mélange qui falsifie non seulement la moralité apodictique du marché de la concurrence parfaite, mais, comme le dit T. Veblen, expose les travailleurs, les consommateurs et les capitalistes absents au risque du "sabotage légal" de la part d'une gestion avide et sans scrupules.

Le résultat théorique d'une pertinence plus immédiate en ce qui concerne l'explication progressive de la responsabilité sociale des entreprises implique une réflexion sur la séparation entre "propriété" et "contrôle" dans la gestion de la société elle-même. On commence à théoriser une responsabilité individuelle des gestionnaires, considérant qu'ils ont des obligations sociales envers des tiers (actionnaires et société civile) qui vont au-delà de la réalisation de profit provenant de la production de biens et de services. Nous commençons ensuite à envisager une nouvelle façon de concevoir l'entreprise comme une entité capable d'avoir une incidence sur d'autres aspects de la réalité environnante, ainsi que de la situation économique⁷.

⁴ L. Guiotto (1979), *La fabbrica totale. Paternalismo industriale e città sociali in Italia*, Feltrinelli, Milano, pp. 30-32,

⁵ J. Ballet, F. de Bry, A. Carimentrand, P. Jolivet (2011), *Ibidem*, p. 56 ; L. Guiotto (1979), *Ibidem*, p. 31.

⁶ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *La responsabilité sociale d'entreprise*, La Découverte, Paris, p. 6.

⁷ G. Guzzo (2011), *Responsabilità sociale aziendale e pensiero economico: profili "evolutivi e programmatici"*, *Rivista Italiana di Storia della Ragioneria*, pp. 327-328.

Mais c'est à partir de la seconde guerre mondiale que la responsabilité sociale des entreprises a été explicitée pour la première fois de la part de Bowen, à qui la paternité de la *corporate social responsibility* (la responsabilité sociale des entreprises) a été attribuée. Cette première conceptualisation de la responsabilité sociale des entreprises a une forte influence éthique et religieuse. On pense aux préceptes bibliques, qui sont son orientation fondamentale, de "principe d'intendance" (gestion responsable de la propriété sans violer les droits d'autrui) et de "principe de charité" (obligation des personnes veinardes de venir en aide aux nécessiteux). L'accent est mis sur la bonne volonté en tant que corollaire du principe de la responsabilité individuelle dans le but de corriger ou de réparer les défaillances du système plutôt que de prévenir d'éventuels dommages de l'activité économique⁸.

Bowen souligne l'opportunité, voire la commodité, de l'entrepreneur de se doter d'outils d'audit social lui permettant de comprendre les effets externes du retour des politiques suivies. Ainsi, il s'agit de lutter contre les comportements immoraux ou inappropriés sans la contrainte de la réglementation publique, de jugement et de limite de la liberté individuelle et cause des effets pervers sur le marché.

Mais, si l'on admet qu'au-delà de l'explicitation terminologique, la question de la responsabilité sociale des entreprises est déjà évoquée dans l'institutionnalisme économique, on peut supposer, à juste titre, qu'elle est liée à la réflexion du début des années 1900 des disciplines administratives sur la soi-disant "fonction sociale" des entreprises, sur la corrélation étroite entre l'administration économique et ses aspects sociaux, sur l'instrumentalisation entre le profit de l'entrepreneur par rapport au "bien commun". En effet, même sans forger l'expression réussie de la responsabilité sociale des entreprises, ces arguments de la doctrine italienne anticipent les contenus du concept en se référant à l'institution-entreprise et, donc, au-delà de l'entrepreneur des premières formulations étrangères et explicites⁹.

En nette contradiction avec les orientations libérales dominantes, de nature marginaliste, les conceptions institutionnalistes ont reconnu aux entreprises une subjectivité institutionnelle qui devait être rendue devant un public de plus en plus élargi dans une sorte de "publicisation" de leur activité issue du nouveau contexte de la deuxième révolution industrielle¹⁰.

À partir de la seconde moitié du XX^e siècle, la question de la responsabilité sociale des entreprises commence à définir, dans les termes actuels, l'opposition bien connue entre le modèle libéral ou minimaliste, imputable à Milton Friedman, qui assume le concept contractuel de l'entreprise, celle des parties prenantes, attribuable à Freeman, qui tend plutôt à la conception institutionnelle de l'entreprise et enfin celle des théories sociologiques néo-institutionnelles et des conventions pour éclairer la recherche de conformité aux valeurs dominantes de la société et les stratégies de légitimation. Ces lignes directrices se distinguent par la conception différente de la nature, de la raison d'être et du rôle de l'entreprise dans la société¹¹.

⁸ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *La responsabilité sociale d'entreprise*, La Découverte, Paris, p.7.

⁹ Le paragraphe suivant fait référence plus spécifiquement au thème de la responsabilité sociale d'entreprise dans la doctrine italienne des années 50 et 70 du XX^e siècle.

¹⁰ G. Guzzo (2011), *Responsabilità sociale aziendale e pensiero economico: profili "evolutivi e programmatici"*, Rivista Italiana di Storia della Ragioneria, pp. 327-328.

¹¹ G. Guzzo (2011), *Ibidem*, pp. 327-328; M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *Ibidem*, p. 29.

Le premier modèle est basé sur le postulat de l'efficience du marché et sur le principe de l'individualisme méthodologique. Tous les autres objectifs de l'entreprise qui ne sont pas imputables à la réalisation d'un profit pour les actionnaires sont considérés comme subversifs.

En fait, l'approche contractualiste favorise les intérêts individuels qui, bien que dans les limites de règles très générales, se retrouvent libres au sein de l'institut privé du contrat et, par réflexe, considère que les entreprises et leurs manifestations les plus importantes en résultent, plus ou moins directe, de la volonté des sujets au titre le plus varié contractants. Mais il prétend ainsi élever les espèces de relations d'échange et les sous-espèces de relations entre les associés, qui sont principalement des relations économiques mono-disciplinaires, des relations de genre, qui sont principalement sociales multidisciplinaires, parmi tous les sujets impliqués à divers titres autour des activités des entreprises. En effet, le contrat n'est qu'une des formes historiques, ou d'espèces, de la substance théorique, ou de genre, des relations entre sujets, attendu qui régule les relations d'échanges synallagmatiques, plus ou moins équivalentes, qui n'épuisent cependant pas les relations entre les mêmes échangistes et associés, ni a fortiori tous les autres.

En correspondance, le contractualisme constitue seulement une des formes historiques de la substance théorique des orientations sur les relations entre sujets et, en tant que tel, il ne peut pas trop élargir la simplicité uniforme ou la sous-complexité économique des contenus de l'entreprise et des contextes environnementaux, entravant ainsi l'intelligence de leur complexité multiforme vers la complexité tendancielle du lato sensu social¹².

Selon Friedman et les économistes de son école, la responsabilité sociale des entreprises n'est exercée que pour améliorer la rentabilité pour les actionnaires. Ce qui permet une meilleure allocation des ressources, c'est l'efficience du marché et si cela se révèle un échec, l'État en corrigera les conséquences¹³.

Pour prendre en considération les objectifs sociaux dans les décisions de l'entreprise, il est donc nécessaire de démontrer qu'il existe une corrélation positive entre performance financière et performance sociale et quand les ressources nécessaires à l'entreprise sont limitées de manière externe par des groupes de pression qui les contrôlent.

Pour le contractualisme, cette limitation de la capacité interprétative de la réalité est, pour ainsi dire, intrinsèque, puisqu'elle relève en grande partie d'hypothèses idéologiques et axiologiques, au tournant de la Révolution française et de la première Révolution industrielle, qui prétendaient atteindre le rang de l'interprétation globale; justement le contrat: à la fois celui privatiste-collectif (de mémoire rousseauiste) concernant, sur le plan libérale, les relations les plus largement sociales, et celui privatiste-individuel concernant, de manière libérale, les relations les plus strictement économiques¹⁴.

Le second modèle, la théorie des parties prenantes¹⁵, représente la référence théorique dominante en matière de responsabilité sociale des entreprises. Cette théorie remet en question la priorité des

¹² C. Lipari, M. Costa (2005), *Istituzionalismi di impresa e di bilancio tra passato, presente e futuro*, Atti dell'VIII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, pp. 67-68.

¹³ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *Ibidem*, p. 30.

¹⁴ C. Lipari, M. Costa (2005), *Ibidem*, p. 68.

¹⁵ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *Ibidem*, pp. 32-39; J. Ballet, F. de Bry, A. Carimentrand, P. Jolivet (2011), *Ibidem*, pp. 205-238 ; G. Guzzo (2011), *Ibidem*, pp. 327-328.

intérêts des actionnaires dans la gouvernance d'entreprise. En fait, elle identifie la responsabilité sociale des entreprises dans la recherche d'un équilibre entre le profit et la satisfaction des attentes des différents interlocuteurs sociaux de l'entreprise.

Il est supposé que toutes les parties prenantes qui gravitent autour de l'entreprise jouent un rôle actif dans le fonctionnement de l'entreprise elle-même et dans le processus de création de valeur, et ne se limitent pas à subir passivement les effets exercés sur eux par la politique de l'entreprise.

La théorie prédispose un schéma permettant aux gestionnaires d'individualiser les parties prenantes et leurs prétentions, de formuler des processus leur permettant d'être gérés au niveau organisationnel et de monitorer le degré de réalisation des objectifs de l'entreprise. Des pratiques volontaires sont prévues et la gestion doit pouvoir répondre aux questions des parties prenantes. Carroll, un des principaux représentants de la théorie, a élaboré un modèle sur lequel nous devons prendre en compte de quatre formes différentes de responsabilité : économique, juridique, éthique et philanthropique.

La théorie des parties prenantes découle de la nécessité de concevoir une nouvelle approche des stratégies de gestion capable de gérer deux prérogatives fondamentales: les besoins internes consistants de la société, ainsi que la production de biens et de services, afin d'assurer des gains économiques aux investisseurs et des emplois pour les employés; besoins externes concernant l'ampleur croissante de l'influence exercée par les groupes de consommateurs et des écologistes, le développement du marché mondial et, donc, la plus grande force des concurrents et la forte perte de légitimité de l'entreprise aux yeux de la société civile.

Les théories contractualistes et la théorie des parties prenantes confèrent à l'entreprise un rôle de régulation sociale qui organise les interactions entre les différents acteurs, mais ne prend pas en compte le rôle des règles, des valeurs et des normes sociales dans la construction des attentes des intéressés.

Ces approches, essentiellement fonctionnalistes, analysent les comportements actuels en réponse des attentes des groupes d'acteurs, font partie d'une tradition libérale dans un contexte de carence de régulation du droit positif qui remplace l'autorégulation par la régulation et ne permet pas de rendre compte de l'intégration sociale de ces comportements, comme le tentent les théories sociologiques¹⁶.

Ces dernières, enfin, elles sont basées sur l'idée selon laquelle l'entreprise est totalement intégrée dans la société et donc dans ses lois, ses valeurs et sa culture. Il existe donc une stricte interdépendance entre entreprise et son contexte de relation. On exclut une interprétation qui va représenter l'entreprise comme un système ferme, il n'existe aucun sujet économique isolé ; selon ces approches l'entreprise est façonnée par le monde dans lequel elle est établie, opère et, également, transforme son contexte de relation en fonction de sa spécificité. La relation entre l'entreprise et le contexte sociale, politique et naturel c'est si profond que la RSE est considéré comme pleinement conciliable avec la logique d'entreprise et, en plus, vue comme partie essentielle de sa planification stratégique¹⁷.

¹⁶ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *Ibidem*, p. 38.

¹⁷ M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *Ibidem*, p. 39; M. Magatti, M. Monaci (1999), *L'impresa responsabile*, Bollati Boringhieri, Torino, pp. 9-22.

3 Un approfondissement sur la responsabilité sociale d'entreprise dans la doctrine italienne

¹⁸ Nous voulons maintenant retracer l'origine de la littérature italienne sur le sujet à travers les intuitions et les pensées des grands maîtres de la doctrine, afin d'analyser leur contribution au développement de la production scientifique actuelle sur les thèmes du RSE des entreprises. L'attention portée au temps historique va du milieu du siècle dernier jusqu'aux années 1970, période au cours de laquelle débute l'enquête explicite sur le RSE au niveau international et dans laquelle la doctrine italienne, même si ce n'est pas de manière explicite, laisse présager des contributions théoriques d'une importance considérable sur le sujet.

Le point de départ pour analyser la contribution de la doctrine italienne aux idées et à la théorie du RSE peut être constitué par le concept d'entreprise dont le finalisme est un élément essentiel.

L'un des principaux éléments de la réflexion des grands maîtres de la doctrine italienne est en fait la conception de l'*azienda* en tant qu'institution caractérisée par un ordre social, non strictement économique, qui renvoie donc à une communauté plus large que celle des apporteurs des capitaux. Cette approche généraliste et institutionnaliste ne peut être interprétée que comme une déclaration de socialisation de l'activité de l'entreprise et faire pleinement partie du débat sur le RSE.

En ce sens, Gino Zappa (1869-1960), dans ses nouvelles *Tendenze nuove negli studi di ragioneria* ¹⁹, définit l'*azienda* comme "une coordination économique permanente, établie et supportée pour la satisfaction des besoins humains" ²⁰. L'Auteur place l'homme avec ses besoins au centre des finalités premières de l'entreprise, qui joue donc un rôle social du fait même de sa constitution, de sa composition humaine et de son lien avec l'extérieur.

En particulier, selon ce concept, dans les entreprises, l'objectif de profit ne devient qu'un simple composant utilitaire de la satisfaction des besoins humains. L'entreprise ne peut donc pas être centrée sur le seul intérêt, ou besoin, des seuls actionnaires, ni sur les intérêts du seul entrepreneur.

Selon l'Auteur, l'*azienda*, en général et dans ses possibles manifestations d'espèces, peut atteindre ses objectifs en ne restant pas isolée, en tant qu'elle ne se caractérise pas comme un système fermé mais comme un système ouvert et en étroite interdépendance avec le contexte extérieur de relation qui la conditionne et constitue également le moyen principal par lequel elle se définit. Sur cette ligne de pensée, en 1954, dans "*La nozione d'azienda nell'economia moderna*", Zappa écrit que, pour que le phénomène industriel (de l'entreprise) ait une connaissance approfondie, il est nécessaire d'enquêter non seulement sur ce qui s'y passe au sein de celle-ci, mais également sur les événements extérieurs, c'est-à-dire les relations que l'entreprise entretient avec les autres institutions du marché et de l'économie en général. Sur la relation entre l'entreprise et le contexte de relation, l'Auteur ajoute : « *L'harmonie entre les objectifs économiques particuliers et les objectifs généraux des principales collectivités sociales est en effet une condition de la vie utile des individus ainsi que de la communauté*

¹⁸ P. Monfardini (2008), *La responsabilità sociale delle aziende: il contributo della dottrina italiana tra gli anni cinquanta e settanta del Novecento*, Contabilità e Cultura Aziendale, Volume VIII-n.1. pp. 51-77; C. Chirieleison (2002), *Le strategie sociali nel governo dell'azienda*, Giuffrè, Milano, pp. 3-17; G. Guzzo (2011), *Ibidem*, pp. 326-328.

¹⁹ G. Zappa (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria* (Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia), Istituto Editoriale Scientifico, Milano.

²⁰ *Ibidem*, p. 30.

humaine (...). *il est facile de voir comment les entreprises coopèrent de manière solidaire, à long terme, pour la réalisation des intérêts généraux* »²¹. Pour Zappa, l'entreprise, en faisant partie de la société et après avoir développé une intégration profonde avec les autres entreprises, joue un rôle caractérisé par une grande utilité sociale puisque ses objectifs économiques à long terme finissent par s'harmoniser avec les objectifs sociaux.

La doctrine zappienne la plus mature, *Le produzioni* (1956-1957), considère comme un objet d'étude privilégié les interdépendances entre l'économie de revenus et l'économie de consommation, la production et la répartition des revenus, l'économicité, l'efficacité et la socialité, c'est-à-dire avec les catégories de l'économie politique, entre efficacité allocative et équité distributive.

En tant qu'institution économique et sociale, l'entreprise permet de réconcilier les intérêts individuels dans une perspective d'objectifs communs, de sorte que toute prétention à un profit maximal ou à une rentabilité optimale ne serait qu'une simple abstraction irréaliste.

Dans le droit fil de cette nouvelle conception des entreprises-institutions orientées vers le "bien commun", à partir des années 70, se sont greffées des études d'économie d'entreprise sur les thèmes de la valeur ajoutée, de l'écologie de l'entreprise, du bilan social et continuent de jouer un rôle important dans la spécification progressive de la responsabilité sociale des entreprises.

Dans cette direction, il a été mis en évidence comment la nouvelle science de l'*Economia aziendale* de Zappa permet de mieux comprendre le paradigme institutionnel de l'activité administrative et de sa responsabilité envers le milieu de relation.

L'idée selon laquelle le finalisme de l'entreprise doit tendre à la satisfaction des besoins humains dans une stricte interdépendance avec le contexte de relation est largement répandue dans la doctrine italienne dominante et plus mature.

Alberto Ceccherelli, en 1955, conformément à cette approche, définit l'*azienda* comme «une forme d'organisation des éléments offerts par la nature pour la satisfaction des besoins humains»²². Dans son étude de l'entreprise, il ressort l'importance que l'auteur attribue au rôle du contexte social dans la définition de l'identité de l'entreprise et de son fonctionnement: «Le phénomène industriel (de l'entreprise) et le phénomène social sont naturellement interdépendants: le degré de fonctionnement et le progrès des entreprises individuelles produisent une certaine structure sociale; d'autre part, la constitution économique et politique parfaite de la société est une condition indispensable au fonctionnement normal et au progrès des entreprises individuelles»²³. Un autre aspect du RSE que la doctrine italienne reflète est le profit. En fait, plusieurs auteurs commencent à entrevoir comment la rentabilité (le profit) des entreprises se transforme progressivement d'objectif à moyen pour obtenir une bonne gestion et ne donc implicitement la contradiction entre profit et éthique. Le profit devient donc éthique s'il n'est pas perçu comme un objectif, mais un moyen qui permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise qui, selon les concepts qui commencent à émerger, ont des implications sociales.

²¹ G. Zappa (1954), La nozione d'azienda nell'economia moderna, Il Risparmio, n. 8, pp. 1263-1266.

²² A. Ceccherelli (1955), Istituzioni di Ragioneria, Firenze, Le Monnier.

²³ A. Ceccherelli (1955), Ibidem.

Comme Pietro Onida l'affirme, « *l'administration de l'entreprise, en tant qu'activité volontaire de l'homme associé, qui se déroule largement dans le domaine des biens économiques et adressé à des objectifs humains, présente les aspects de l'économicité, de la socialité et de l'efficacité dans toutes ses attitudes et dans tout son mode de fonctionnement* »²⁴. L'économicité est considérée comme une condition préalable au fonctionnement de l'entreprise, n'est pas une fin en soi, mais comme un outil nécessaire pour la durée de l'entreprise dans le temps et, par conséquent contemporanément moyen et objectif de la vie de la société elle-même.

Même Carlo Masini suit la même ligne d'interprétation, également à la lumière de la Doctrine Sociale de l'Église. Selon l'Auteur : « *Pour que les entreprises mettent en œuvre leurs objectifs, elles doivent s'adapter de manière socialement appropriée aux circonstances soulevées par les communautés politiques de tous grades pour réaliser le bien commun de chacune d'entre elles* »²⁵.

Toujours sur la même longueur d'onde, Guido Ponzanelli, dans une contribution de 1966, propose un processus évolutif des entreprises qui considère comme dernière étape celle la plus accomplie de la socialité. L'auteur soutient que la société n'a pas pour objectif ultime, contrairement à l'orientation dominante, la maximisation du profit, mais la survie et le respect de sa finalité sociale tout en garantissant une rentabilité minimale au propriétaire.

Une autre thématique sur laquelle la doctrine italienne s'est progressivement intéressée concerne le rapport entre les entreprises et les ressources humaines qui y exercent leurs activités, sujet manifestement pertinent pour expliciter le concept du RSE. Selon plusieurs auteurs, le travail humain doit être analysé différemment par rapport à l'apport des autres facteurs. Il ne peut pas être utilisé comme un simple instrument de production mais nécessite une valorisation différente et plus large, notamment en tant que le bien-être des travailleurs est porteur de conséquences positives pour l'entreprise, ainsi que d'un point de vue économique et relationnel. À cet égard, il convient de noter que, pour Masini, la rémunération du personnel a pour objectif l'élévation socio-économique de l'individu et de sa famille. L'attention portée au travailleur consiste également en la rémunération qui doit être d'un montant garantissant son bien-être.

À cet égard, Zappa rejette la théorie économique qui veut attribuer à chaque facteur de production la rémunération égale à sa contribution marginale. Et ça pour la simple raison qu'à considérer impossible dans la réalité unitaire de l'entreprise, la distinction de la contribution de chaque facteur au processus de production. Le thème de la rémunération n'épuise de toute façon pas l'attention sur la main-d'œuvre et certains auteurs revendiquent également un rôle dans les structures de gouvernance d'entreprise, en anticipant ainsi de quelques années le débat sur les modèles du gouvernement d'entreprise et les intérêts qui devraient être représentés avec lui. Onida, en 1965, affirme que, dans la structure de l'entreprise moderne, le sujet économique devrait être un exposant des intérêts aussi bien que de ceux qui fournissent également le capital des personnes qui exercent, avec une activité organisée, la société et qui en font l'objet de leur propre travail, compris dans son sens économique (rémunération) et moral (épanouissement et perfectionnement de la personnalité humaine).

²⁴ P. Onida (1961), *Economicità, socialità ed efficienza nell'amministrazione d'impresa*, Rivista dei dottori commercialisti, n. 3-4, pp. 57-68.

²⁵ Masini C. (1964), *La structure de l'entreprise*, Giuffrè, Milano, pp. 51- 52.

Il est donc évident que, selon la doctrine italienne, la main-d'œuvre représente un des principaux intervenants (stakeholders), même si ce n'est pas le seul. Cette approche implique de repenser le rôle de distribution de l'opérativité de l'entreprise, qui considère la communauté comme le destinataire des processus de création de valeur. Pour Zappa, les objectifs individuels du propriétaire sont subordonnés à l'objectif général, implicitement intrinsèque de l'entreprise, qui s'agit de l'objectif d'ordre social. Il est donc nécessaire que les entreprises tiennent compte des demandes des différentes parties prenantes, indépendamment du fait qu'elles représentent ou non le propriétaire.

De cette brève vue d'ensemble des lignes directrices de la plus haute doctrine italienne intéressant strictement l'entreprise des deux décennies observées, il ressort que ces réflexions sont contemporaines avec les premières définitions de la RSE proposées par la doctrine américaine, et on veut mettre en évidence le fait que le retard supposé de la littérature italienne sur le sujet ne se reflète pas dans la réalité des faits. De plus, comme nous l'avons observé, la doctrine italienne avec ses intuitions résulte également anticipative de la théorie des parties prenantes (stakeholders) en des termes qui mettent en évidence l'attention, de la part des auteurs cités, sur les différentes parties prenantes représentées par la communauté sociale placée dans le contexte de relation d'entreprise.

Un aspect de distinction concerne l'objet de l'investigation : pour la doctrine italienne, c'est l'*azienda* qui est le destinataire des considérations relatives au finalisme de l'entreprise et de la "responsabilité" vis-à-vis du contexte de la relation. Par contre, la doctrine américaine présente des traits de forte subjectivation ; l'homme d'affaires est le destinataire qui reçoit la charge de la RSE en ne donnant pas d'importance au concept de *azienda*.

Un autre aspect de distinction entre les deux doctrines concerne le degré différent de systématisation ; celle américaine a, depuis ses origines, dédié un organe disciplinaire ad hoc de responsabilité sociale des entreprises. Les auteurs italiens ont plutôt consacré leurs idées et leurs réflexions sur le thème du RSE au sein de la discipline plus générale de l'*economia aziendale* naissante, qui manque cependant dans la doctrine américaine pour la forte approche spécialisée.

En conclusion, malgré le degré différent de systématisation, on peut affirmer à la fin de cette brève analyse que l'idée et les concepts du RSE peuvent difficilement être attribués de manière univoque à un seul corpus doctrinal provenant peut-être d'un seul contexte géographique.

Dans les limites du traitement, nous nous sommes concentrés sur une brève comparaison entre la doctrine italienne et la doctrine américaine sur le sujet de la RSE, mais cette observation comparative est censée être à l'origine d'une ultérieure étude plus approfondie qui s'étend à l'analyse de la doctrine française et à sa contribution au développement de la question de la RSE implicite et explicite

4 Les enjeux théoriques de l'information extra-financière : entre *reporting* et le “ rendre des comptes ”

Si la socialité des activités de l'entreprise n'est pas une nouveauté historique et si les travaux sur la responsabilité sociale d'entreprise sont maintenant abondants, ces problématiques restent encore inexplorées au regard du *reporting*. C'est dans cette perspective d'exploration que nous voulons également aborder l'étude aussi de l'évolution historique et théorique de l'information d'entreprise.

Comme nous savons, le *reporting* extra-financier est au cœur du débat actuel tant dans la Comptabilité que dans la *Ragioneria*. Les nombreux travaux de l'époque actuelle sur thématiques telles que la valeur ajoutée, la responsabilité sociale de l'entreprise, le développement durable, la certification sociale, le bilan social, le *reporting* sociétal, la notation extra-financière, etc., témoignent de l'importance grandissante jusqu'à aujourd'hui accordée par les théoriciens et les praticiens au rôle sociale de l'entreprise et sur les conséquences de sa gestion sur la société dans son ensemble.

On a pu constater que la socialité des entreprises a acquis un relief particulier avec l'affirmation du capitalisme industriel puisqu'elles progressivement recueillent l'épargne des particuliers, créent ou détruisent des emplois, consomment des ressources environnementales, etc. Cela étant, hier comme aujourd'hui les entreprises impliquent plusieurs personnes et entités autour des activités de gestion, non plus seulement internes – comme les salariés et en général les ressources humaines – mais aussi externes – créanciers, clients, fournisseurs, concurrents, administrations publiques et autorités locales, etc.

Pendant, notamment depuis les années 1970, cette socialité devient un enjeu de réflexion et de pratique dans de plusieurs domaines de connaissance, y compris le « culture comptable ». En effet, c'est au cours de la période 1970-1990 que se diffuse et se développe explicitement la conception de l'entreprise envisagée comme institution sociale qui agit dans la sphère économique, sociale et environnementale des systèmes généraux.

Il s'agit de reconnaître que les entreprises, ayant un rôle social et impliquant plusieurs intérêts à l'égard de leurs activités, en doivent d'assumer les conséquentes responsabilités au moins sur les trois sphères susdites, c'est-à-dire accepter et subir les effets de ce qu'ils auront fait. La reconnaissance du rôle social de l'entreprise nous permet d'affirmer que théoriquement les responsabilités « sociétales » sont intrinsèques à chaque entreprise et encore plus à chaque institution économique bien que ces responsabilités soient reconnues ou non historiquement.

En particulier, l'analyse de l'évolution historique du concept de responsabilité sociale de l'entreprise met en évidence différents niveaux et différentes conceptions de responsabilité. La responsabilité de l'entreprise est donc caractérisée à la fois par trois dimensions différentes. Elle est d'abord une responsabilité économique à l'égard des parties prenantes qui lui sont liées par des relations contractuelles qui font naître des obligations légales et réglementaires. Ensuite, la responsabilité est sociale puisque l'entreprise affecte avec ses décisions et ses actions individus et groupes sociaux indépendamment des relations contractuelles. Enfin, la responsabilité de l'entreprise est environnementale.

La reconnaissance des responsabilités que les entreprises assument à l'égard de chaque partie prenante est le sujet à de base de leur exigence de *redevabilité* – *accountability* en anglais – et de *rendre des comptes* de leurs conduites. Comme dit Capron, « *La redevabilité implique [donc] une obligation de rendre des comptes, mais le principe est beaucoup plus exigeant qu'une simple reddition puisqu'il impose aux entreprises d'assumer toutes les conséquences de leurs décisions, de leurs actes et de leurs impacts.* »²⁶

²⁶ M. Capron, (2016), Le concept de redevabilité au coeur de la relation entreprises-société. RIODD 2016, Jul 2016, Saint-Étienne, France, p. 10.

Cependant, la plupart des travaux sur cette obligation de rendre des comptes s'inscrivent dans une majeure perspective de *reporting* sur le plan uniquement social et environnemental, en indiquant une approche qui considère cette obligation comme un complément de la plus traditionnelle information financière donnée par les entreprises. En effet, il peut exister une approche intégrée qui pose d'une manière générale les problèmes actuels de l'information d'entreprise en reconnaissant le *reporting* « comptable » dans sa globalité, c'est-à-dire en reconnaissant un concept général de « compte rendu » des actions à la société.

Cela suggère de retourner à la perspective historique. Il s'agit de constater que le sens originel du mot « rendre des comptes » a été restreint à la reddition des comptes financiers. Dès les origines, ces derniers comptes ont exercé la fonction de tenir correctement la comptabilité et de mettre en évidence le résultat de la complexe gestion annuelle de l'entreprise pour donner aux propriétaires des informations utiles sur l'avenir et pour la répartition du résultat. Mais, la progressive séparation entre la propriété de l'entreprise et sa gestion confiée aux gérants a entraîné le passage conceptuel de la « tenue des comptes » au « rendre des compte ». En fait, cette séparation oblige ces derniers à rendre des comptes de leur gestion aux propriétaires. Parallèlement à cela, s'affirme la fonction du Gouvernement de donner le « *redde rationem* » au Parlement sur les modes d'exécution du budget général avec le Compte Général de l'Administration des Finances de l'Etat.

La transition de la fonction de démonstration vers la fonction de rendre des comptes se révèle dans les suivantes définitions doctrinales. Avant l'apparition de l'école lombarde de *Ragioneria*, la fonction de démonstration du « compte rendu » était dominante. Dans cette ligne de développement, E. Pisani écrivait : « *Il est d'usage administrative synthétiser à la fin de la gestion tout le mouvement économique-administratif de l'azienda dans un compte qui s'appelle « compte rendu final » (rendiconto). Ce compte a le but de faire connaître l'état économique au début de la gestion, les variations au cours d'elle en raison de pertes subis et profits obtenus, le bilan final qui donc en résulte* »²⁷.

Mais, peu plus tard, dans l'école lombarde les comptes annuels prennent le sens de reddition aux propriétaires de l'*azienda*. Ainsi F. Besta, en consacrant le douzième livre de sa plus grande œuvre *La Ragioneria* (1922) à l'étude des comptes financiers pour les mesures d'*azienda* à la fin de chaque période de gestion, précise l'usage de l'expression « *rendiconto* » au regard des entreprises dans lesquelles a lieu la séparation entre propriétaire et administrateur. Il écrit que les « *rendiconti* » « *se rendent par le directeur ou administrateur de l'entreprise, qui n'a pas la propriété des biens qui utilise, aux propriétaires de ces biens, ou à celui qui lui représente ou préserve, à la fin de démontrer que sa activité et celle de ces employés ont été prudente et correcte* »²⁸.

Il va de soi que la fonction de rendre des comptes des déroulements de gestion croît en importance aussi avec la perception de la signifiante de l'information pas strictement financière. Dans un sens plus large, la notion de « compte rendu » commence à apparaître dans les écrits de U. De Domicinis. Selon cet Auteur, le *rendiconto* « *se propose la démonstration de deux résultats complexes : a) le résultat économique général (profit ou perte) à la fin d'une période administrative ; b) l'état du patrimoine à*

²⁷ E. Pisani (1880), *Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico-analitici*. Applicazione ad un'azienda agraria, Tipografia Piccitto & Antoci, Ragusa (Modica), p. 10.

²⁸ F. Besta (1922), *La Ragioneria*, Vol. III, seconda edizione, Vallardi, Milano, 1922, pp. 592-593.

la fin de la même période. Le même rendiconto se propose souvent la démonstration d'autres résultats de nature complexe... ma cette est une démonstration auxiliaire, bien que très utile par rapport aux autres deux »²⁹.

De Plus, cette notion de « compte rendu » peut être rattaché aussi aux rapports administratifs non financiers dont Teodoro D'Ippolito écrivait déjà au cours des années quarante et cinquante du XX^e siècle. Mais, c'est à partir des années '60, en grandissant le poids des entreprises dans la conduite de la société en général, que se développe la fonction informative des états financiers vers leur milieu externe. Cette démarche est particulièrement importante lorsqu'il s'agit d'une perception implicite de la pressante explicitation conceptuelle de la responsabilité sociale d'entreprise dans la doctrine italienne. Nous avons envisagé que la doctrine zappienne la plus mature, *Les productions* (1956-1957), considère comme un objet d'étude privilégié les interdépendances entre l'économie de revenus et l'économie de consommation, la production et la répartition des revenus, l'économicité, l'efficacité et la socialité, c'est-à-dire avec les catégories de l'économie politique, entre efficacité allocative et équité distributive.

Parallèlement à l'étude de la corrélation étroite entre l'administration économique et ses aspects sociaux, surtout des années '70, en général la doctrine italienne étudie aussi les comptes financiers en étendant le périmètre de la fonction ou l'obligation de rendre des comptes aux tiers impliqués par les activités d'entreprise. Cet élargissement du champ des intérêts de ces tiers impliqués est présent dans beaucoup de contributions des auteurs italiens.

Comme dit, par exemple, D. Amodeo : « *Un des buts principaux des états financiers... , on le reconnaît, généralement, dans l'information de nombreux et différents catégories de personnes autour l'« état » de l'entreprise sociétaire et son « tendance ». Un but qui ne s'épuise pas avec la communication de l'instrument comptable ou avec sa publicité, mais il est relié aussi à l'attitude typique des états financiers à réaliser cette information... »³⁰. C'est dans ces années mêmes que le débat des penseurs italiens sur la différenciation des comptes financiers selon le but de connaissance poursuivi. Dans ce sens, G. Ferrero écrit que « *pourraient être plusieurs "les modèles théoriques de bilan" autant que les regroupements des différents buts mais proches sur le plan de leur comparabilité. Il s'agira après de voir si tous les "modèles" réalisés pourront avoir valeur aussi sur le plan des applications concrètes, comme base conceptuelle de raisonnement.* »³¹. La solution proposée par P. Capaldo est le « bilan ouverte », c'est-à-dire un système d'information pour la partie prenante qui le lit et qui donc l'établi selon son but de connaissance.*

La centralisation sur la notion de socialité de l'entreprise, au regard de ses attributs définitoires, et sur l'insuffisance des traditionnels états financiers, au regard de ses fonctions informatives vers toutes parties prenantes, ouvre aux études sur les thèmes de la valeur ajoutée, de l'écologie de l'entreprise, du bilan social. Dans cette communication, en renvoyant l'étude des travaux suivants aux années '70, en

²⁹ U. De Dominicis (1966), *Lezioni di Ragioneria*, vol. V, p. 664.

³⁰ D. Amodeo (1970), *Il bilancio della società per azioni come strumento di informazione*, «*Rivista dei Dottori Commercialisti*», p. 875.

³¹ G. Ferrero (1981), *La formazione del bilancio d'esercizio nella dottrina e nella pratica amministrativa: unicità del bilancio e pluralità di obiettivi, unitarietà del bilancio e unicità delle connesse valutazioni*, «*Bilancio di esercizio e amministrazione delle imprese*», Giuffrè, Milano, p. 7.

effet il faut remarquer que les suivantes années '90 représentent proprement la période plus féconde de la doctrine italienne pour problématiser les théories sur l'instrumentation de la responsabilité sociale d'entreprise et dans laquelle apparaissent les premiers travaux sur l'information extra-financière, sociale et environnementale.

5 Quelques conclusions et perspectives

Tous ce qui précède montre que la notion de rendre des comptes peut être approchée d'une manière plus générale. L'étude critique de l'évolution historique et théorique de la signification de la responsabilité sociale d'entreprise nous permet de distinguer au moins trois sphères de redevabilité et, par conséquence, trois niveaux de « modèles » pour rendre compte de ces responsabilités : « modèle comptable économique », « modèle comptable social or sociétales », « modèle comptable environnementales ».

Il s'agit donc de se questionner sur un modèle général de *reporting* qui retourne sur les fondements théoriques et historiques de l'entreprise comme « affaire de société » (Sainsaulieu, 1990). Comme l'écrivent Capron et Quairel-Lanoizelée, le mouvement sur la responsabilité sociale d'entreprise « *interpelle plus fondamentalement la nature de l'entreprise, ses conceptions, ses représentations et sa place dans la société.* »³². La question n'est pas de s'approcher à la reddition d'entreprise mais à une renouvelée compréhension de l'entreprise contemporaine pour obtenir une meilleure expression de son positionnement intégral dans les contextes économiques actuels. Cela revient à dire que théoriquement les responsabilités sont intrinsèques à chaque entreprise et encore plus en général à chaque institution économique, bien que ces responsabilités sont reconnues ou non historiquement.

Le modèle général de *reporting* qui se greffe sur l'universel rôle social de chaque entreprise doit permettre d'en observer la gestion sous pluriels aspects – financière, sociale, environnementale – et d'en représenter les informations relatives à la *performance* intégrale ou globale de la gestion même entreprises. Un tel modèle doit être fondé sur un cadre théorique comptable qui prend en considération tous les éléments utiles pour parvenir à la représentation de la complexité de la gestion de l'entreprise.

Donc théoriquement, en suivant une approche de généralisation de l'information, on peut faire correspondre au rendre des comptes plusieurs modèles de représentation des « *fonds* » et des « *flux* » de la gestion d'entreprise, qui peuvent être décomposés dans différentes catégories des signes administratives en interaction les uns avec les autres : fonds et flux *globaux* – pas patrimoniaux – ou externes, relatifs aux impacts de la gestion sur le milieu social et environnemental de relation, en l'absence de rapports contractuels (externalités, impacts intangibles, etc.); fonds et flux *patrimoniaux* ou internes, relatifs aux ressources, emplois et aux leurs variations au cours de la gestion, qui découlent des rapports contractuels, à leur fois articulés selon leur nature économique, financière, monétaires.

La représentation de l'interaction entre ces signes-fonds et signes-flux peut être décrite par des cercles concentriques, en contraignant d'un côté à prêter attention à l'unité de l'objet de rendre des comptes et en montrant d'un autre côté la thématization de cet objet. C'est cette approche à une étude de la

³² M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), Ibidem, p. 113.

thématisation de rendre des comptes en maintenant la vision unitaire qu'on veut favoriser et que l'on souhaite approfondir dans des travaux ultérieurs.

Remerciements

G. Guzzo a écrit les paragraphes 1, 4 et 5, tandis que F. Rotolo a écrit les paragraphes 3 et 4.

Bibliographie citée

D. Amodeo (1970), *Il bilancio della società per azioni come strumento di informazione*, «Rivista dei Dottori Commercialisti».

J. Ballet, F. de Bry, A. Carimentrand, P. Jolivet (2011), *L'entreprise et l'éthique*, Le Seuil, Paris.

F. Besta (1922), *La Ragioneria*, Vol. III, seconda edizione, Vallardi, Milano, 1922.

M. Capron, F. Quairel-Lanoizelée (2010), *La responsabilité sociale d'entreprise*, La Découverte, Paris.

C. Chirieleison (2002), *Le strategie sociali nel governo dell'azienda*, Giuffrè, Milano.

A. Ceccherelli (1955), *Istituzioni di Ragioneria*, Firenze, Le Monnier.

U. De Dominicis (1966), *Lezioni di Ragioneria*, vol. V, Azzoguidi, Pisa.

G. Ferrero (1981), *La formazione del bilancio d'esercizio nella dottrina e nella pratica amministrativa: unicità del bilancio e pluralità di obiettivi, unitarietà del bilancio e unicità delle connesse valutazioni*, «Bilancio di esercizio e amministrazione delle imprese», Giuffrè, Milano.

L. Guiotto (1979), *La fabbrica totale. Paternalismo industriale e città sociali in Italia*, Feltrinelli, Milano.

G. Guzzo (2011), *Responsabilità sociale aziendale e pensiero economico: profili "evolutivi e programmatici"*, Rivista Italiana di Storia della Ragioneria.

C. Lipari, M. Costa (2005), *Istituzionalismi di impresa e di bilancio tra passato, presente e futuro*, Atti dell'VIII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, RIREA.

M. Magatti, M. Monaci (1999), *L'impresa responsabile*, Bollati Boringhieri, Torino.

C. Masini (1964), *La structure de l'entreprise*, Giuffré, Milano.

P. Monfardini (2008), *La responsabilità sociale delle aziende: il contributo della dottrina italiana tra gli anni cinquanta e settanta del Novecento*, Contabilità e Cultura Aziendale, Volume VIII-n.1.

P. Onida (1961), *Economicità, socialità ed efficienza nell'amministrazione d'impresa*, Rivista dei dottori commercialisti, n. 3-4.

Y. Pesqueux (2010), *Genèse de la responsabilité sociale de l'entreprise*, Archive-ouvert HAL.

E. Pisani (1880), *Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico-analitici. Applicazione ad un'azienda agraria*, Tipografia Piccitto & Antoci, Ragusa (Modica).

G. Zappa (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria* (Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia), Istituto Editoriale Scientifico, Milano.

G. Zappa (1954), *La nozione d'azienda nell'economia moderna*, Il Risparmio, n. 8.