

Les déterminants du reporting sociétal interne et externe en PME : une étude empirique quantitative

Sophie GIORDANO-SPRING
Université Montpellier 1
Sophie.spring@univ-montp1.fr

Fabienne VILLESEQUE-DUBUS
Université de Perpignan
fabienne.villeseque@univ-perp.fr

Jean-Marie COURRENT
Université de Perpignan
jmcourre@univ-perp.fr

Les déterminants du reporting sociétal interne et externe en PME : une étude empirique quantitative

Résumé :

L'objectif de cette recherche est de s'interroger d'une part sur les pratiques de reporting sociétal interne et externe de la PME, et d'autre part d'identifier quels peuvent être les déterminants de ce *reporting* pour ce type d'entreprise. En particulier, nous cherchons à tester l'hypothèse que les déterminants du reporting sociétal en PME sont spécifiques et non identiques à ceux de la grande entreprise. Nous testons dans un premier temps une série d'hypothèses qui transposent celles vérifiées dans la littérature à l'égard des grandes entreprises (taille, secteur d'activité sensible, niveau de performance). Dans un second temps, nous complétons l'étude à l'aide d'hypothèses adaptées au fonctionnement de la petite et moyenne entreprise, formulées en vertu d'une littérature de référence. Les résultats montrent que les pratiques et facteurs du *reporting* sociétal interne et externe sont plus proches de ceux de la grande entreprise que ce que l'on pouvait attendre compte tenu des spécificités du fonctionnement en PME, mais complète également la littérature largement exploratoire à notre connaissance consacrée aux pratiques de *reporting* sociétal de la part des PME par l'identification de facteurs qui lui sont propres.

Mots-clés : Reporting sociétal, PME, développement durable.

Abstract:

The purpose of this research is firstly to study practices of corporate social reporting (for external and internal uses) in SMEs, and secondly to identify their determinants. Particularly, we explore the idea that determinants of corporate social reporting in SMEs are distinct from that of large companies. In a first step of the study, we test some hypothesis stemming from large companies literature (size, industry, performance). In a second step, we extend the study with specific hypotheses dedicated to SME, stemming from a specialised literature. The results shows that corporate social reporting practices are not so different from larger companies, if we take into account the functioning of SMEs, and complete the state of the art of corporate social reporting in SME that is largely exploratory up to now and investigate some specific determinants.

Key- words: research – SME – research literature – management control

Introduction

La responsabilité sociale de l'entreprise est aujourd'hui une notion très largement répandue et fait l'objet de nombreuses recherches dans tous les domaines des sciences de gestion, en témoigne la littérature foisonnante sur le sujet ou le nombre de colloques et de revues aujourd'hui spécialisés sur cette thématique, au-delà des frontières fonctionnelles et même disciplinaires de l'entreprise (CSEAR, RIODD, ROR ...). Du point de vue de la comptabilité et du contrôle de gestion, cette thématique est aussi très largement présente, au travers notamment de l'intégration des problématiques environnementales, sociales ou sociétales dans les systèmes de reporting, qu'ils soient externes (Oxibar, 2003 ; Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2008 ; Damak-Ayadi, 2010) ou internes (Quairel, 2006 ; Germain et Gates, 2007 ; Dohou 2009; Essiz et Berland 2011). Cependant, la plupart de ces travaux se penche majoritairement sur la grande entreprise, et accorde une place beaucoup moins importante à la petite entreprise. Or, les travaux portant sur la PME ont mis en avant les nombreuses spécificités de la petite entreprise (Julien et Marchenay 1988, Torres 2004 ; Torre et Raller 2005) et des études récentes ont montré l'intérêt de développer des recherches dans les domaines croisés de la comptabilité et du contrôle, et de la PME (Chapellier 1997, 2003 ; Nobre, 2001; Villesèque-Dubus et Courrent 2009). Ces études ont mis notamment en avant les spécificités de gestion de la petite entreprise, lesquelles se distinguent des modes d'application en grande entreprise.

Aussi, la question de la mesure de la performance liée à la RSE en PME et du reporting sociétal associé est un sujet qui semble particulièrement porteur car il demeure encore exploratoire. A ce propos, les travaux de l'Académie des Sciences et Techniques comptables et financières issus du cahier n°5 « Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance » (Marcenac et al. 2007) soulignent l'enjeu de telles recherches. De même, la GRI (Global Reporting Initiative) ou le Pacte Mondial révèlent la nécessité d'approfondir les questions de mesure de la performance en PME.

L'objectif de cette recherche est de s'interroger sur les pratiques de *reporting* sociétal interne et externe de la PME, en cherchant à identifier les facteurs déterminants de ce *reporting* pour ce type d'entreprise.

En particulier, nous cherchons à tester l'hypothèse que les déterminants du *reporting* sociétal en PME sont spécifiques et non identiques à ceux de la grande entreprise. En effet, les grandes entreprises émettraient le plus souvent des informations à caractère environnemental et social en réponse à une série de pressions socio-institutionnelles émanant de leur environnement élargi. Ces pratiques de publication résulteraient ainsi de stratégies de management de l'image et de la réputation (Neu et al. 1998 ; Capron et Quairel 2004 ; Cho 2009 ; Cho & Patten 2007), de certaines formes d'isomorphismes (DiMaggio et Powell, 1983; Aerts et al. 2006) auxquelles seraient exposées les firmes, sous surveillance de la société civile en raison de leur taille ou de la sensibilité de leur activité à l'égard de l'environnement naturel.

Au travers de la présente étude, nous cherchons à explorer l'idée que le *reporting* sociétal en PME est plus fortement lié à des facteurs internes ou de proximité qu'à une exposition diffuse

à l'attention des tiers. Plus précisément, nous testons dans un premier temps une série d'hypothèses qui transposent celles formulées par la littérature consacrée aux grandes entreprises (taille, secteur d'activité sensible, niveau de performance économique). Dans un second temps, nous complétons l'étude à l'aide d'hypothèses adaptées au fonctionnement de la petite et moyenne entreprise, formulées en vertu d'une littérature de référence.

La première partie de l'article présente les principales questions associées à la RSE en PME et pose les bases du débat théorique ; la deuxième partie présente quant à elle les hypothèses associées au *reporting* sociétal en PME ainsi que le modèle de recherche associé à ces hypothèses. La troisième partie expose les résultats empiriques de l'enquête par questionnaire qui a été conduite afin de tester les hypothèses avancées, et la quatrième partie de l'article est consacrée à une discussion des résultats et conclusion.

1. Le reporting sociétal en PME, une revue de la littérature

L'objet de ce développement est de souligner dans un premier temps les spécificités théoriques de la PME, lesquelles sont susceptibles d'impacter l'engagement dans le *reporting* sociétal. Dans un second temps, il s'agit de caractériser, d'un point de vue théorique, les contours du *reporting* RSE en PME.

1.1. Les spécificités de la PME

Dès les années 60, les travaux de l'Ecole d'Aston (Pugh et alii 1968) ont souligné que les entreprises possèdent des caractéristiques organisationnelles significativement différentes selon la taille. Les travaux menés par ailleurs au début des années 70 sur la croissance de l'entreprise ont également souligné l'importance du facteur taille, montrant que les entreprises poursuivaient des trajectoires différentes en fonction de leur taille. Aussi, en fonction de l'importance de cette dernière, de nombreux travaux s'attachent à montrer que les changements organisationnels seront différents au fur et à mesure qu'elle évolue (Mintzberg 1982 ; Gervais 1978 ; Torres 2007).

Par ailleurs, les recherches centrées sur l'analyse des PME identifient, depuis la fin des années 70, deux courants distincts : le courant de la spécificité, et le courant de la diversité. Le premier a pour objectif de faire ressortir les traits caractéristiques des entreprises de petite taille alors que le second cherche à décrire et comprendre l'hétérogénéité du monde des PME, au moyen de typologies. Comme le soulignent Julien et Marchesnay (1988) à propos de la spécificité des PME: « Le monde de la PME, considéré individu par individu, se révèle lui-même d'une extrême complexité; mais pris en tant que tel, des constantes, des permanences, des tendances en surgissent à l'examen ».

Aussi, le concept de PME peut se définir autour de sept critères principaux : une centralisation de la gestion ; des systèmes d'information internes et externes simples et informels ; une faible décomposition des tâches ; une stratégie implicite et souvent à court terme ; un contact direct avec la clientèle (Julien 1990 ; Mintzberg 1990 ; Marchenay 2003), mais également le

sentiment d'urgence (Mahé de Boislandelle, 1996) ainsi qu'un management de proximité (Torres 2003).

Ces caractéristiques, constituant des critères qualitatifs de définition de la PME, sont largement mobilisées par les spécialistes de ces entreprises au-delà des critères quantitatifs classiques souvent évoqués tels que l'effectif, le montant du chiffre d'affaires ou total du bilan, par exemple.

Au vu de l'ensemble de ces spécificités, l'on peut s'interroger sur l'applicabilité de concepts, méthodes et outils traditionnellement adaptés à la grande entreprise, à la PME. Plus particulièrement, qu'en est-il des démarches de RSE dans de telles entreprises, sont-elles plus ou moins sensibles à de telles démarches que les grandes entreprises ? Et dans la mesure où elles intègrent des démarches de RSE dans leur système de pilotage, comment cela peut-il se caractériser, et quels systèmes de reporting adoptent-elles ? Enfin, quels sont les facteurs déterminants de ces démarches de pilotage et *reporting* RSE, le cas échéant ?

1.2. Les contours du *reporting* RSE en PME

L'objectif de cette partie est d'identifier les formes ainsi que le contenu du *reporting* sociétal en PME. Ce *reporting* peut en effet revêtir deux dimensions : l'une interne au travers de la mise en place d'instruments de pilotage de la performance globale ; l'autre externe par la diffusion d'informations à caractère environnemental et social, à destination des parties prenantes de l'entreprise.

La question de la RSE et de son *reporting* interne en PME est intéressante car peu explorée à ce jour et encore peu abordée par les principaux référentiels. Néanmoins, des travaux récents ainsi qu'une lecture des principaux référentiels montrent que cette question, si elle reste exploratoire, n'est pas totalement ignorée des entreprises de petite taille (Trébucq 2009 ; Perrini, Russo, Tencati 2007 ; Germain et Gates 2007 ; Murillo et Lozano 2006 ; Perrini 2006).

De façon générale, l'étude des systèmes de contrôle associés aux pratiques de RSE des organisations, et plus spécifiquement des PME posent de nombreuses questions. Notamment, quels sont les dispositifs de contrôle que les entreprises mettent en œuvre dans le cadre des démarches de RSE entreprises ? En quoi ces outils permettent-ils d'une part d'évaluer la performance associée à la RSE, c'est à dire la performance globale ou durable (Capron et Quairel 2004 ; Dohou 2009 ; Essiz et Berland 2011), et d'autre part en quoi constituent-ils aussi un objet de communication et de *reporting* sociétal de la part de ces organisations ? La question de savoir si ces outils sont réellement utilisés pour les besoins de gestion et de management interne ou si ils le sont en vue de répondre à des attentes externes est une question qui reste ouverte selon les chercheurs dans le domaine du contrôle et de la comptabilité, et qui fait l'objet de nombreux travaux (Dohou 2009 ; Capron et Quairel 2009).

Au plan de la communication externe, le *reporting* sociétal désigne toute divulgation à des tiers portant sur les dimensions environnementales et sociales de l'activité de l'entreprise. Cette communication externe sur le contenu des pratiques responsables de l'entreprise est depuis une dizaine d'années devenue une obligation légale pour les grandes entreprises, suite à la loi sur les Nouvelles Régulations Economiques du 15 mai 2001 et son décret d'application du 20 février 2002. Depuis cette date en effet, les entreprises dépassant une

certaine taille et faisant appel au marché financier réglementé, sont tenues de communiquer au travers de l'information annuelle obligatoire des indicateurs relatifs aux conséquences sociales et environnementales de leur activité (par exemple, dépenses engagées pour prévenir l'impact environnemental). Pourtant, cette divulgation sociétale de la part des sociétés cotées dépasse largement dans son contenu les réquisitions sommaires de la loi française et se diffuse au travers de rapports « développement durable » volumineux, de sites internet dédiés, de communication média, etc sans que l'effet de pratiques responsables sur la performance économique ne puisse être vérifié (Gond 2001 ; Capron & Quairel 2009). Certains auteurs formulent l'hypothèse selon laquelle la contagion des pratiques de reporting entre les plus grandes entreprises, traduisant un isomorphisme d'ordre essentiellement mimétique, pourrait permettre à ces grandes entreprises de se légitimer à l'égard de leur environnement (Gray et al 1995 ; Neu et al. 1998 ; Cho et Patten 2007 ; Cho 2009). En d'autres termes, l'entreprise peut avant tout chercher au travers du *reporting* sociétal externe à se conformer aux attentes de l'environnement social dans lequel elle opère, de manière à y apparaître légitime (Lindblom 1994). Différents travaux ont exploré les liens entre performance sociétale et niveau de communication sociétale (Patten 1991, 1992 ; Cho & Patten 2007 ; Cho 2009) mais aussi performance économique et niveau de communication sociétale (Clarckson et al. 2008). En synthèse, les entreprises cotées qui communiquent le plus en matière sociétale seraient les plus performantes au plan économique, les plus grandes en taille et celles qui appartiennent aux secteurs d'activité les plus sensibles à l'égard de l'environnement naturel.

Pourquoi, et quels sont plus précisément les facteurs qui incitent les entreprises non cotées à adopter des pratiques de *reporting* interne et externe ? Telle est l'une des questions à laquelle cet article tente de répondre, en se centrant plus spécifiquement sur le cas de la petite et moyenne entreprise, pour laquelle les travaux restent rares et exploratoires.

Transposé des hypothèses propres à la grande entreprise, le cadre théorique néo-institutionnaliste (Meyer et Rowan 1977; Powell et Di-Maggio 1983) peut apporter un certain nombre de réponses à de telles questions. En effet, ce cadre théorique s'inscrit plutôt dans une perspective « critique » de la comptabilité et du contrôle. Dans le cas des démarches RSE en particulier, les organisations impliquées dans de telles activités étant en dépendance étroite avec leur environnement externe (clients, fournisseurs, financeurs...), l'étude du rôle « politique » des outils interne de contrôle et de *reporting* pourrait se poser pleinement. En outre, d'autres déterminants peuvent être invoqués, notamment ceux liés à des facteurs de contingence propres à l'organisation, ou aux spécificités de la petite entreprise. Par exemple, des facteurs propres au dirigeant (profil démographique, psychographique, ou objectifs entrepreneuriaux) pourraient impacter la mise en place d'un reporting sociétal interne. De même, d'autres spécificités de la PME telles que la proximité pourraient aussi influencer l'adoption de telles pratiques.

2. Présentation du modèle de recherche et méthodologie

Cette partie a pour objet de présenter dans un premier temps les bases du modèle de recherche développé ainsi que les hypothèses de recherche sur lesquelles se fonde notre modèle, et dans un second temps de décrire la méthode de recherche mise en œuvre.

2.1. Modèle de recherche et formulation des hypothèses

2.1.1. Objectifs du modèle de recherche :

Les conséquences des difficultés et ambiguïté d'opérationnalisation du développement durable semblent particulièrement notables en contexte PME où les conceptions restent très floues et l'engagement souvent à peine émergent ou non-délibéré (Courrent et Gundolf 2009). Le premier objectif de cette étude est ainsi de clarifier les liens qui existent entre les caractéristiques de l'entreprise, de son environnement et du dirigeant, potentiellement explicatives des pratiques et résultats « durables », les formes et le niveau de son engagement dans le développement durable et enfin la performance de la PME (telle que perçue par son dirigeant, dans ses dimensions économique, sociale et environnementale) (cf. schéma 1).

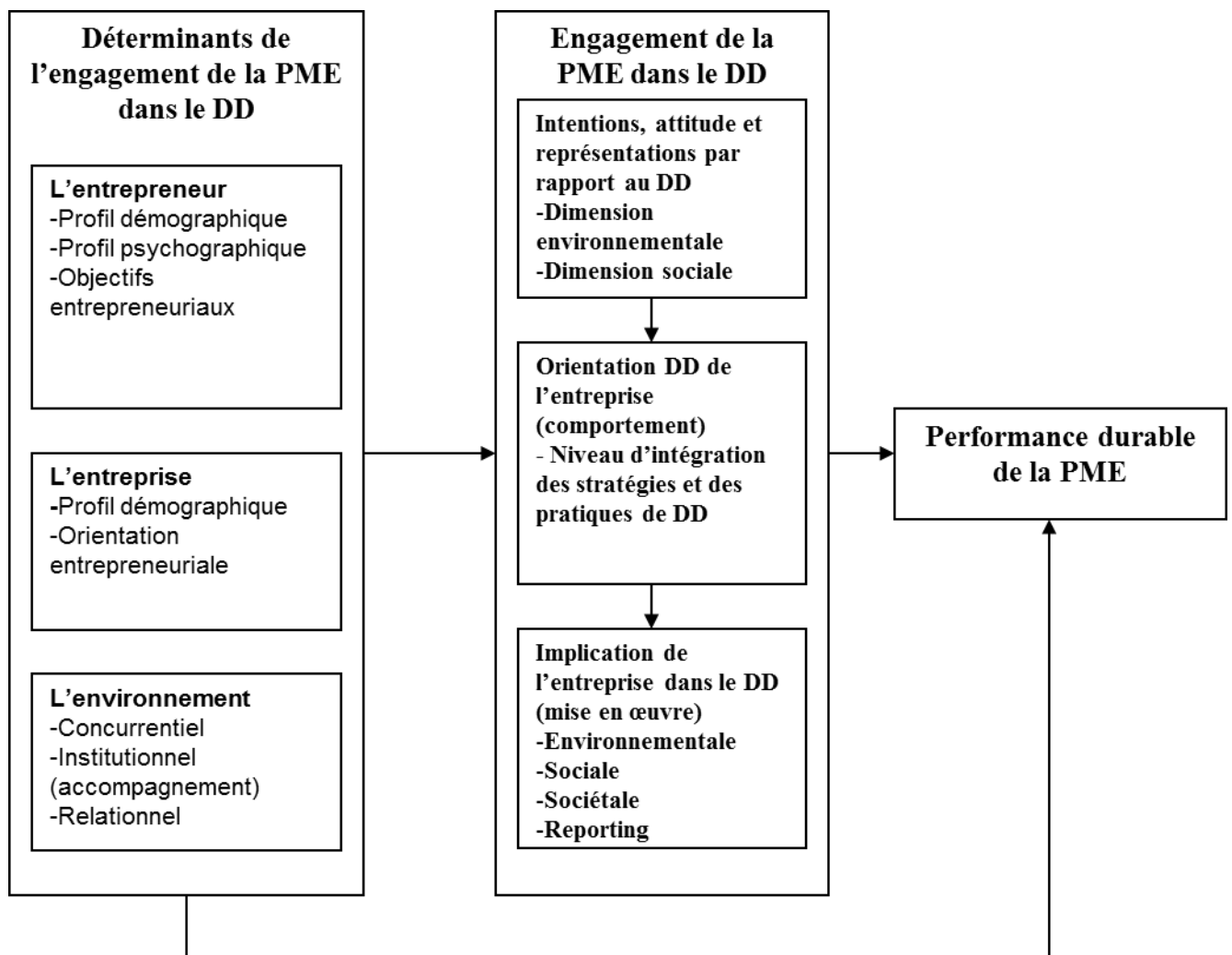


Schéma 1- Modèle de recherche

Selon le modèle proposé dans cette recherche, le niveau de l'engagement en matière de développement durable, notamment au travers des formes de *reporting* interne et externe est d'abord liée à la représentation que le dirigeant se fait des trois types de performance attendue au nom du développement durable (économique, sociale et environnementale). Nous faisons ici l'hypothèse que cet engagement dans le développement durable n'est pas indépendant de son profil personnel (expérience, formation, aspirations, etc.), de celui de l'entreprise (secteur d'activité, taille, etc.) et de son environnement (degré de stabilité, exemples des concurrents et collègues, existence d'un accompagnement développement durable, etc.). A l'aide de ce modèle, nous souhaitons mieux caractériser la manière dont ces facteurs de contingence sont susceptibles de jouer sur la performance perçue en matière de développement durable. Ainsi, comme nos entretiens exploratoires ont pu le suggérer, certains dirigeants estiment, par exemple que « faire du développement durable », c'est « faire durer » l'entreprise, donc s'attacher aux seuls critères économiques dans une visée de pérennisation. D'autres réduisent leur conception aux seuls enjeux environnementaux, auxquels ils ont été particulièrement sensibilisés. La première façon de traiter le paradoxe peut ainsi être de l'ignorer, ou d'en minimiser l'existence selon la conception du développement durable sur laquelle on va fonder ses décisions. Les modalités de l'engagement traduisent ensuite la façon de gérer les objectifs paradoxaux perçus du développement durable.

2.1.2. Formulation des hypothèses

Compte tenu de la jeunesse du champ du *reporting* sociétal en PME, nous proposons dans un premier temps de tester des hypothèses qui émanent de la littérature consacrée au *reporting* sociétal en grande entreprise. Une deuxième série vise à caractériser les pratiques de *reporting* sociétal dans le contexte spécifique des entreprises de petite et moyenne taille.

Notre modèle est étudié à partir de deux variables dépendantes distinctes¹ que sont le *reporting* sociétal interne et le *reporting* sociétal externe.

2.1.2.1. Hypothèses transposées des pratiques en grande entreprise

La taille :

Des études ont montré que la taille des firmes était une variable déterminante pour expliquer la publication des rapports développement durable (Gray et al. 1995 ; Cormier, Magnan, 1999, 2003 ; Patten 2002), de même, des travaux en contrôle de gestion ont souligné les difficultés de mise en œuvre de dispositifs RSE au sein des systèmes de contrôle de petites entreprises (Perrini et Tencati 2006). Ces éléments nous permettent de formuler notre première hypothèse relative à la taille :

H1a : Le reporting sociétal externe est dépendant de la taille de l'entreprise

H1b : le système de reporting sociétal interne est dépendant de la taille de l'entreprise

¹ Compte tenu des analyses préliminaires indiquant que l'agrégation des deux variables n'est pas statistiquement pertinente.

Le secteur d'activité :

Les grandes entreprises qui évoluent dans un secteur dit « sensible », susceptible d'avoir des répercussions fortes sur l'environnement naturel (par exemple : chimie, énergie, industries) seraient de plus grands émetteurs d'informations sociétales. En effet, plusieurs travaux montrent que le secteur d'activité est un facteur déterminant du niveau de *reporting* sociétal (Cormier et Magnan, 1999, 2003 ; Patten 2002). Ce type d'étude concerne également les pratiques de contrôle de gestion et de *reporting* interne (Belkaoui et Karpik 1989 ; Cowen, Ferreri et Parker 1987 ; Germain et Gates 2007).

H2a : Le reporting sociétal externe est dépendant de son secteur d'activité

H2b : le système de reporting sociétal interne est dépendant de son secteur d'activité

La performance perçue :

Différents travaux ont défendu l'idée qu'une firme émettra d'autant plus d'informations sociétales qu'elle est performante au plan économique et financier. En effet, les firmes les plus performantes disposent davantage de ressources disponibles à consacrer aux pratiques de «développement durable » et à communiquer sur ce sujet (Clarckson et al. 2008). Par ailleurs, d'autres études montrent que c'est surtout le niveau de performance environnementale et sociale qui peut être un facteur pertinent pour expliquer le niveau de *reporting* sociétal (Patten, 1991, 1992 ; Cho & Patten, 2007 ; Cho, 2009). Ces travaux, qui relèvent principalement de l'approche néo-institutionnelle, montrent que ce sont parfois les moins performantes au plan environnemental qui émettent le plus d'informations, dans le but de se légitimer.

H3a : Le reporting sociétal externe est dépendant de son niveau de performance économique.

H3b : Le système de reporting sociétal interne est dépendant de son niveau de performance économique.

H3c : Le reporting sociétal externe est dépendant de son niveau de performance sociétale.

H3d : Le système de reporting sociétal interne est dépendant de son niveau de performance sociétale.

La recherche de légitimité :

Par extension de la logique issue de l'approche néo-institutionnelle, on peut chercher à vérifier que l'engagement dans les pratiques de *reporting* sociétal, interne ou externe, est liée à l'intention du chef d'entreprise d'accroître la légitimité de l'organisation. Cela nous conduit à formuler les hypothèses suivantes.

H4a : le reporting sociétal externe est dépendant de la recherche de légitimité

H4b : le système de reporting sociétal interne est dépendant de la recherche de légitimité

La variable stratégie environnementale :

De nombreuses recherches (Hunt & Auster 1990 ; Van Wassenhove & Corbett 1991 ; Roome 1992 ; Marquet-Pondeville 2003) montrent les liens présents entre les stratégies environnementales proactives et l'adoption de pratiques de *reporting* sociétal interne et externe.

H5a : le reporting sociétal externe est dépendant de la stratégie environnementale proactive

H5b : le système de reporting sociétal interne est dépendant de la stratégie environnementale proactive

L'adoption de normes ISO :

Différentes études ont défendu l'idée qu'il existait des liens entre l'adoption de normes ISO et de processus de certification et l'adoption de pratiques de *reporting* sociétal (Capron et Quairel-Lanoizelee, 2007 ; Dohou-Renaud 2009).

H6a : le reporting sociétal externe est dépendant de l'adoption de normes ISO

H6b : le système reporting sociétal interne est dépendant de l'adoption de normes ISO

2.1.2.2. Hypothèses spécifiques à la petite et moyenne entreprise

Comme souligné précédemment, de nombreuses recherches dans le champ de la PME se centrent sur les spécificités de la petite entreprise, à savoir : 1- centralisation de la gestion autour du propriétaire-dirigeant, 2-structure simple, 3- faible spécialisation horizontale et verticale des tâches, 4- faible formalisation des processus de prise de décisions, 5-manque structurel en ressources, 6- sentiment d'urgence, 7- management de proximité. Il ne s'agit pas, dans notre étude, de voir si les entreprises observées correspondent à l'idéal-type de la PME, mais de faire l'hypothèse qu'elles s'en rapprochent en principe et de voir si leurs pratiques en matière de RSE les conduit à s'en rapprocher ou éventuellement à s'en éloigner.

Trois points sont en particulier étudiés au travers de notre recherche : la centralisation de la gestion, laquelle justifie que soit étudié l'influence du profil du dirigeant, le degré de formalisation, et l'influence des facteurs de proximités.

Profil du dirigeant :

Les travaux sur le profil du dirigeant sont très nombreux dans la littérature sur la petite entreprise, et nous ne pourrions être exhaustifs. Notons les travaux fondateurs de l'équipe de l'ERFI, mais également de Longenecker et al. (2006) concernant les liens entre personnalité du dirigeant et pratiques de *reporting*.

H7a: Le reporting sociétal externe est dépendant du profil du dirigeant

H7 b: Le système de reporting sociétal interne est dépendant du profil du dirigeant

Faible formalisation des processus de prise de décision :

Une caractéristique inhérente du fonctionnement en PME réside dans une faible formalisation des instruments de prise de décision. Un certain niveau de formalisation en matière sociétale, s'il était révélé, pourrait résulter d'un niveau d'engagement de l'organisation dans de telles pratiques responsables.

H8a : L'engagement de l'entreprise dans le développement durable a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal externe

H8B : L'engagement de l'entreprise dans le développement durable a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal interne.

Facteurs de proximité avec les parties prenantes :

En adoptant le même raisonnement que précédemment, le management de proximité devrait conduire les entreprises observées à être influencées par leurs parties prenantes proches. Cette proximité peut prendre diverses formes parmi lesquelles les proximités géographiques, sociales, cognitives, inter-organisationnelles et institutionnelles (Torre et Rallet 2005; Julien, 1990; Courrent et Gundolf 2009).

Ces parties prenantes proches pourraient exercer une influence déterminante dans les pratiques de *reporting* sociétal externe de la part des PME. De plus, d'un point de vue du *reporting* sociétal interne, différents travaux montrent que la pression des *stakeholders* pourrait avoir un impact sur l'adoption d'un système de contrôle de gestion formel environnemental (Marquet-Pondeville 2003).

H9a : Le reporting sociétal est dépendant de facteurs de proximité avec les parties prenantes

- *H9a1 : influence des incitations financières ou fiscales*
- *H9a2 : influence des salariés,*
- *H9a3 : influence des fournisseurs,*
- *H9a4 : influence des clients,*
- *H9a5 : influence du banquier,*
- *H9a6 : influence de l'expert-comptable,*
- *H9a7 : influence des associations professionnelles,*
- *H9a8 : influence des institutions,*
- *H9a9 : influence d'organismes spécialisés en développement durable*

H9b : Le système de reporting interne est dépendant des facteurs de proximité avec les parties prenantes

- *H9b1 : influence des incitations financières ou fiscales*
- *H9b2 : influence des salariés,*
- *H9b3 : influence des fournisseurs,*
- *H9b4 : influence des clients,*
- *H9b5 : influence du banquier,*
- *H9b6 : influence de l'expert-comptable,*
- *H9b7 : influence des associations professionnelles,*

- *H9b8 : influence des institutions,*
- *H9b9 : influence d'organismes spécialisés en développement durable*

Le tableau suivant présente une synthèse des 9 hypothèses générales formulées :

Hypothèses
H1 : La taille de l'entreprise a un effet sur la pratique de reporting sociétal
H2 : Le secteur d'activité a un effet sur la pratique de reporting sociétal
H3 : La performance globale perçue a un effet positif sur la pratique de reporting sociétal
H4 : La recherche de légitimité a un effet positif sur la pratique de reporting sociétal
H5 : Une stratégie développement durable proactive a un effet positif sur la pratique de reporting sociétal
H6 : L'adoption d'une certification normative a un effet positif sur la pratique de reporting sociétal
H7 : Le profil du dirigeant a un effet sur la pratique de reporting sociétal
H8 : L'engagement de l'entreprise dans le développement durable a un effet sur la pratique de reporting sociétal
H9 : La proximité avec les parties prenantes de l'entreprise a un effet sur la pratique de reporting sociétal

Tableau 2 : synthèse des hypothèses formulées

2.2. Méthodologie de recherche

La présente partie propose dans un premier temps une présentation de l'échantillon étudié puis dans un second temps expose les caractéristiques principales des variables de mesure ainsi que les tests effectués.

Le but de la démarche est de rechercher les déterminants de la probabilité de faire du *reporting*. Pour cela, nous avons testé les hypothèses présentées précédemment suivant des tests de régression logistique.

2.2.1. Présentation de l'échantillon :

L'étude a été réalisée par le biais d'une enquête par questionnaire administrée par voie de face à face ou en saisie directe après présentation de l'enquête aux dirigeants. Au total, 147 observations ont été saisies à l'issue de la campagne d'enquête auprès de Petites et Moyennes Entreprises (PME). Pour cette étude, l'échantillon est a priori limité aux PME indépendantes d'au moins 5 salariés ce qui représente 95 observations selon ce critère.

	Taille (Nb salariés ETP)				
Secteur d'activité	5-9	10-19	20-49	≥ 50	Total
Production	8	6	3	2	19 (20%)
Commerce gros	2	2	1	2	7 (7%)
Commerce détail	9	4	1	0	14 (15%)
Services pro	10	4	2	3	19 (20%)
Autres services	20	10	5	1	36 (38%)
Total	49 (52%)	26 (27%)	12 (13%)	8 (8%)	95 (100%)

Tableau 2: caractéristiques de taille des entreprises étudiées

Localisation	
Languedoc-Roussillon	77%
Rhône-Alpes	10%
PACA	6%
Midi-Pyrénées	3%
Autres	4%

Tableau 3: caractéristiques géographique des entreprises étudiées

Ces entreprises ont un âge médian de 13 ans avec une durée de vie observée allant de 1 an et 78 ans.

En ce qui concerne les dirigeants de ces entreprises ayant répondu à l'enquête, on peut relever qu'ils sont à majorité des hommes de plus de 10 ans d'expérience dans leur fonction, que leur niveau d'étude est également réparti (entre auto-didacte et bac +5) et qu'ils sont à 80% entre 35 et 55 ans.

2.2.2. Les variables et les échelles de mesure :

Les variables dépendantes :

Le niveau de *reporting* interne et le niveau de *reporting* externe constituent les deux variables dépendantes de notre étude.

Le *reporting* sociétal est décrit dans le questionnaire administré par 2 questions : l'une caractérisée par 3 items décrivant les pratiques de *reporting* externe en matière de RSE², l'autre caractérisée par 4 items décrivant les pratiques de *reporting* interne en matière de

² 1 – rapport externe ou brochure, 2 – site internet, 3- produits ou emballages.

RSE³. Ces deux variables ont été traitées comme des variables dichotomiques binaires (oui/non) plutôt que continues, bien que mesurées par des échelles de 1 à 5.⁴

L'objet de l'étude est de rechercher (à partir d'hypothèses issues de la littérature) quels sont les déterminants de la pratique, par ces PME, d'un reporting sociétal (externe et/ou interne).

Le test des variables explicatives et échelles de mesure :

Les variables explicatives sont soit métriques (exemple : nombre de salariés, ou facteurs issus d'une ACP), ordinales (exemple : taille, ou réponse à une question sur l'échelle de Likert) ou binaire (exemple : genre, ou une variable oui/non).

Ces variables ont été opérationnalisées par des échelles composées de plusieurs items, décrits de 1 à 5 sur des échelles de Likert. Ces échelles ont été construites à partir d'une revue de littérature sur les thèmes de la RSE, de la PME et de la comptabilité-contrôle. Afin d'opérationnaliser ces échelles, des tests statistiques tels qu'analyse factorielle, et tests de validité ont été réalisés, en suivant le paradigme de Churchill (1979) et en l'adaptant à notre étude. Pour cela, l'échelle de mesure a été purifiée à partir des calculs d'alpha de Cronbach et d'analyses factorielles exploratoires. La fiabilité et validité de construit ont ensuite été testées à partir d'analyses factorielles confirmatoires, au travers de nouvelles collectes de données.

Le test des hypothèses :

L'objet de la démarche est de rechercher les déterminants de la probabilité de faire du reporting (adopter la pratique) plutôt qu'à essayer d'expliquer le niveau de reporting. Afin de tester les hypothèses, des régressions logistiques ont été réalisées séparément sur les 2 variables dépendantes.

Aussi, les équations étudiées de la forme $\text{Prob}(Y=1 \text{ sachant } x) = \beta_0 + \beta_1 x$ traduisent l'appartenance d'un individu à une catégorie (reporting ou non) en fonction de la valeur que prend la variable explicative. Par exemple, l'augmentation de la taille de l'entreprise (d'une catégorie ou d'un point d'effectif) augmente-t-elle la probabilité de faire du reporting ? Dans le cas d'une variable explicative nominale (=catégories non ordonnées du type Secteurs d'activité), la réalisation d'un tri croisé avec test de Chi² et l'établissement de la table de contingence permettent de tester un effet sur le reporting.

Ainsi, chaque hypothèse proposée a fait l'objet d'un test de régression logistique, ou d'établissement de tables de contingence et de tri croisé accompagné de test de Chi² en cas de variable nominale.

³ 1 -Tableaux de bord opérationnels avec indicateurs environnementaux ou sociaux ; 2 – TB stratégiques avec indicateurs environnementaux ; 3 – TB stratégique avec axe environnemental ; 4 – budgets environnementaux.

⁴Deux variables report_ext et report_int ont été créées et codées « oui » si la réponse à au moins un des items est >=3, « non » sinon.

3. Résultats

Les principaux résultats de la recherche soulignent d'une part la présence de *reporting* interne et externe dans un nombre non négligeable d'entreprises, et montrent par ailleurs le poids important de certains déterminants dans l'engagement des PME dans des pratiques de *reporting* sociétal. D'autres variables testées, assez étonnement, n'ont pas d'impact sur cet engagement.

3.1. Présence de reporting sociétal en PME :

Les tests montrent que 35% des répondants (sur n=93 observations valides) dans l'échantillon considéré disent communiquer au moins parfois sur leurs orientations développement durable à l'aide d'au moins un type de support (dans une brochure : 19%, au travers d'un site internet : 19%, sur leurs produits: 20%).

Par ailleurs, 32% des répondants (n=82) disent avoir recours au moins parfois à des outils de pilotage comprenant des indicateurs environnementaux (tableau de bord opérationnel : 24%, tableau de bord stratégique : 23%, tableau de bord avec axe environnemental : 17%, budgets : 22%).

<i>Mesure du reporting externe : Notre entreprise communique sur ses orientations DD auprès de ses partenaires (salariés, clients, fournisseurs, banquiers...) par :</i>								
	jamais	1	2	3	4	5	toujours	oui
un rapport externe ou une brochure		66	9	10	5	3		19%
son site internet		66	7	12	5	3		22%
ses produits ou emballages		64	9	8	4	7		21%

Tableau 5 : présence du reporting sociétal externe en PME

<i>Report_ext</i>	non	oui
	65%	35%

Tableau 6 : présence du reporting sociétal externe en PME

Mesure du reporting interne : Dans le cadre de nos activités de contrôle de gestion et de pilotage, nous avons recours aux outils suivants :

	jamais	1	2	3	4	5	toujours	oui
tableaux de bord opérationnels avec indicateurs environnementaux ou sociaux		40	15	12	8	1		28%
tableaux de bord stratégiques avec indicateurs environnementaux		43	13	15	2	2		25%
tableaux de bord avec axe environnemental		48	13	12	1	1		19%
budgets environnementaux		48	12	10	5	3		23%

Tableau 7 : présence du reporting sociétal interne en PME

<i>Report_int</i>	non	oui
	68%	32%

Tableau 8 : présence du reporting sociétal interne en PME

Les tableaux 6 et 8 soulignent une présence de *reporting* sociétal interne et externe en PME non négligeable (35% *reporting* externe et 32% *reporting* interne). En effet, alors que l'on pouvait s'attendre à très peu de formalisme compte tenu des spécificités de ce type d'entreprise, la présence de *reporting* montre assez paradoxalement un besoin de formalisation en matière de *reporting* sociétal. La présence de ce *reporting* est expliquée par les tests de variables réalisés et présentés en suivant.

3.2. Analyse des variables explicatives du reporting sociétal en PME

Nous avons distingué, au cours de la formulation des hypothèses, les variables issues d'une transposition du modèle de la grande entreprise à la petite entreprise, et celles issues spécifiquement de la littérature propre à la PME.

3.2.1. Tests des hypothèses issues de la grande entreprise :

Au total les hypothèses 1 à 6, issues de la grande entreprise, et transposées à la PME ont été testées, essentiellement par régression logistique. Les principaux résultats observés sont les suivants :

H1 : La taille de l'entreprise a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal

Cette hypothèse n'a pas été validée dans notre modèle de recherche en ce qui concerne le reporting externe (H1a). Cependant, un faible effet a été identifié concernant le *reporting* sociétal interne (H1b).

H2 : Le secteur d'activité a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal

Les tests de régression révèlent que la variable secteur d'activité n'a pas d'effet sur l'adoption de pratiques de *reporting* sociétal externe (H2a). Il y a par contre un effet significatif de l'appartenance au secteur des services aux professionnels sur la pratique d'un *reporting* interne. Une sélection en pas à pas décroissante selon le critère de la vraisemblance permet d'estimer les paramètres pour le modèle ne retenant que le secteur « services pro » comme variable explicative. Le rapport des cotes indique alors que la probabilité de faire du reporting interne est multipliée par 3,2 pour les entreprises de ce secteur (par rapport aux entreprises des autres secteurs). Le niveau d'explication du modèle reste néanmoins assez faible (r^2 Cox & Snell de 0,05 et r^2 de Nagelkerke de 0,07).

H3 : La performance perçue a un effet positif sur la pratique d'un reporting sociétal

Il n'y a pas de lien de dépendance entre la variable performance financière perçue par le chef d'entreprise et le *reporting* sociétal interne et externe.

Les régressions montrent cependant qu'il y a un effet très significatif de la performance sociale perçue sur la pratique d'un *reporting* externe. La probabilité d'en faire est plus que doublée à chaque fois que la performance sociale perçue augmente d'une unité. La performance environnementale perçue par le chef d'entreprise a également un effet significatif sur la pratique de *reporting* externe. Il y a également un effet significatif de la performance environnementale sur la pratique d'un *reporting* interne.

Liens de dépendance entre reporting externe et performance sociale :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Perf_soc	0,764	10,353	1	0,001**	2,147
Constante	-2,643	10,101	1	0,001**	0,071

Tableau 9 : Regression logistique : reporting sociétal externe – performance sociale

Liens de dépendance entre *reporting* externe et performance environnementale :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-1,866	8,271	1	0,004**	0,155
Sté_perf1	0,672	6,867	1	0,009**	1,958
ENV_PERF	0,636	4,021	1	0,045*	1,888

Tableau 10 : Régression logistique : reporting sociétal externe – performance environnemental

Liens de dépendance entre *reporting* interne et performance environnementale :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-2,001	6,751	1	0,009**	0,135
Perf_env	0,546	4,472	1	0,034*	1,726

Tableau 11 : Régression logistique : reporting sociétal interne – performance environnementale

H4 : La recherche de légitimité a un effet positif sur la pratique d'un reporting sociétal

Les analyses de régression logistiques ont permis d'observer l'existence d'un effet très significatif de la variable « recherche de légitimité » sur la pratique d'un *reporting* externe. En revanche, les résultats montrent qu'il n'y a aucun lien significatif de la recherche de légitimité sur le *reporting* interne.

Liens de dépendance entre *reporting* externe et légitimité :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-2,182	7,906	1	0,005	0,113
Légitimité_instrument	0,539	6,737	1	0,009**	1,714

Tableau 12 : Régression logistique reporting sociétal externe – recherche de légitimité

H5 : Une stratégie proactive en matière de RSE a un effet positif sur la pratique d'un reporting sociétal

Cette variable a été testée en distinguant trois sous-variables, à savoir la proactivité en matière environnementale, la proactivité en matière sociale, et enfin en relation avec la société (sociétale). Les tests effectués soulignent la présence de liens significatifs entre ces types de proactivité et le reporting sociétal, interne et externe. En particulier, la démarche de protection de l'environnement en tant qu'opportunité de développement pour l'entreprise, les pratiques GRH les pratiques en faveur de la société considérées comme avant-gardistes par rapport aux concurrents sont positivement liées à une pratique de *reporting* externe.

Liens de dépendance entre reporting externe et proactivité en matière de RSE :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
<i>Proactivité environnementale</i>					
Constante	-1,836	9,757	1	0,002**	0,159
Opportunités de dév.	0,493	7,208	1	0,007**	1,637
<i>Proactivité sociale</i>					
Constante	-1,432	8,193	1	0,004**	0,239
Avant-gardistes	0,394	4,241	1	0,039*	1,483
<i>Proactivité en faveur de la société</i>					
Constante	-2,441	17,300	1	<0,001***	0,087
Avant-gardistes	0,940	14,542	1	<0,001***	2,560

Tableau 13 : Régression logistique reporting sociétal externe – proactivité en matière de RSE

Liens de dépendance entre reporting interne et proactivité en matière de RSE :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
<i>Proactivité environnementale</i>					
Constante	-1,937	8,862	1	0,003**	0,144
Opportunités de dév.	0,399	4,158	1	0,041*	1,491
<i>Proactivité sociale</i>					
Constante	-1,788	10,170	1	0,001**	0,167
Avant-gardistes	0,493	5,600	1	0,018*	1,637
<i>Proactivité en faveur de la société</i>					
Constante	-1,825	9,921	1	0,002**	0,161
Avant-gardistes	0,535	5,654	1	0,017*	1,708

Tableau 14 : Régression logistique reporting sociétal interne – proactivité en matière de RSE

H6 : L'adoption d'une certification normative a un effet positif sur la pratique d'un reporting sociétal

Les tests de régression logistique soulignent l'existence de liens significatifs entre certifications normatives et pratique de *reporting* sociétal, interne et externe, notamment en matière de certifications sociales.

Liens de dépendance entre reporting externe et certification environnementale :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-1,034	13,005	1	<0,001***	0,355
Eval_soc	1,455	7,724	1	0,005**	4,287
Eval_env	0,662	1,062	1	0,303	1,939

Tableau 15 : Régression logistique : reporting sociétal externe – certification environnementale

Liens de dépendance entre reporting interne et certification environnementale :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-1,205	14,202	1	<0,001***	0,300
Eval_soc	1,494	7,071	1	0,008**	4,456
Eval_env	0,110	0,027	1	0,870	1,117

Tableau 16 : Régression logistique reporting sociétal interne – certification environnementale

3.2.2. Tests des hypothèses spécifiques à la PME :

Les hypothèses H7 à H9 ont été émises au regard de littérature propre à la PME, et de ses spécificités. Les résultats des tests de régression sur ces hypothèses sont présentés en suivant.

H7 : Le profil du dirigeant a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal

Plusieurs variables liées au profil du dirigeant ont été testées : âge, sexe, expérience du dirigeant, niveau de formation, domaine de formation, engagement RSE du dirigeant. Les résultats observés au travers des tests de régression ont été différents suivant qu'il s'agit de l'engagement dans du *reporting* interne ou externe.

La pratique d'un *reporting* externe ne semble pas influencée par l'âge, le sexe ou l'expérience. Seule la variable niveau de formation influe légèrement en ce sens que plus les dirigeants ont un niveau élevé de formation plus ils sont enclins à communiquer en externe sur leurs pratiques RSE. Le domaine de formation (scientifique versus humanités) ne joue en revanche aucun effet. L'engagement à titre personnel pour le développement durable ne joue également aucun effet sur la pratique de *reporting* sociétal externe.

Les résultats sont par contre différents en ce qui concerne la pratique d'un *reporting* sociétal interne. En particulier, des variables telles que le domaine de formation ou l'engagement personnel ont un impact significatif sur la pratique d'un *reporting* sociétal interne. Concernant le domaine de formation, les tests montrent notamment que les dirigeants qui ont suivi un cursus Commerce/gestion/économie dans le domaine « humanités » pratiquent deux fois plus

fréquemment que les autres (45% versus 22%) un *reporting* sociétal interne, et ce de manière significative. Concernant l'effet de l'engagement personnel sur la pratique d'un *reporting* interne (tableau 17), ce facteur semble porté principalement par la pratique d'une religion, la participation aux actions d'associations de protection de l'environnement ou des droits de l'homme.

Liens de dépendance entre *reporting* interne et profil du dirigeant- domaine de formation :

Tableau croisé DOMAINE * REPORT_INT					
			REPORT_INT		Total
			non	oui	
DOMAINE DE FORMATION	Scientifique/ technique	Effectif	32	9	41
			78%	22%	
	Humanités*	Effectif	21	17	38
			55%	45%	
Total		Effectif	53	26	79
			67%	33%	100%
Test du Khi-deux					
	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)		
Khi-deux de Pearson	4,637	1	0,031*		

Tableau 17 : Tri croisé et test du Khi-deux *reporting* sociétal interne – domaine de formation

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
ENG_PERSO	0,578	4,772	1	0,029*	1,782
Constante	-0,831	9,617	1	0,002**	0,435

Tableau 18 : Régression logistique *reporting* sociétal interne – engagement personnel du dirigeant

H8 : L'engagement de l'entreprise dans la RSE a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal

Les tests de régression logistique montrent qu'il y a un effet très significatif de l'engagement de l'entreprise dans la RSE sur la pratique d'un *reporting* interne et encore plus d'un *reporting* externe. Quand le score de l'engagement RSE augmente d'une unité la probabilité de faire du *reporting* sociétal est multiplié par 2,3. Autrement dit les entreprises engagées dans la RSE sont significativement plus susceptibles de pratiquer un *reporting* sociétal.

Les résultats présentés dans les tableaux 18 et 19 soulignent principalement un effet significatif de l'engagement en faveur de la Société sur la pratique d'un reporting externe. Dans un modèle dont le taux d'explication est élevé, l'effet de l'engagement social sur le *reporting* externe est à la limite du seuil de significativité de 5% mais est retenu par la sélection pas à pas. L'engagement dans l'environnemental n'a pas d'effet significatif sur le *reporting* DD externe et a été écarté par la sélection pas à pas.

Du point de vue ensuite de l'effet des pratiques sur la mise en œuvre du *reporting*, les tests soulignent un effet très significatif des pratiques sociales portées par le facteur 2 (diversité dans le recrutement) sur le *reporting* externe et un effet retenu par la sélection pas à pas des pratiques sociétales portées par le facteur 2 (écoute des riverains). A l'inverse, les pratiques environnementales n'ont pas d'effet mis en évidence sur la pratique d'un *reporting* externe.

Liens de dépendance entre *reporting* externe et engagement de l'entreprise dans la RSE :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
<i>Engagement dans le développement durable</i>					
DD_ENG	0,835	7,905	1	0,005**	2,305
Constante	-2,695	11,15 1	1	<0,001***	0,068
<i>Niveau d'engagement dans chacune des dimensions</i>					
SOCIETE_ENG	0,702	5,561	1	0,018*	2,017
Constante	-0,552	3,915	1	0,048*	0,576
SOCIAL_ENG	0,553	3,323	1	0,068	1,739
<i>Pratiques dans chaque dimension</i>					
SOCIAL_PRT_F2	1,502	10,72 3	1	0,001**	4,489
SOCIETE_PRT_F2	0,741	3,471	1	0,062	2,099
Constante	0,095	0,070	1	0,792	0,909

Tableau 19 : Régression logistique reporting sociétal externe – engagement de l'entreprise dans la RSE

Concernant le *reporting* interne, les tests caractérisent l'effet significatif de l'engagement social. L'effet de l'engagement environnemental est retenu par la sélection selon le critère de vraisemblance mais reste à la limite du seuil de significativité de 5%. L'engagement en faveur de la Société, contrairement au *reporting* externe n'est pas significatif.

Par ailleurs, il y a un effet très significatif des pratiques sociétales portées par le facteur 1 (partenariats avec associations et mécénat) et significatif des pratiques sociales portées par le facteur 2 (diversité dans le recrutement) sur la pratique d'un *reporting* interne. Dans un modèle dont le taux d'explication est très élevé, l'effet des pratiques environnementales n'est pas mis en évidence.

Liens de dépendance entre *reporting* interne et engagement de l'entreprise dans la RSE :

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
<i>Engagement dans le développement durable</i>					
DD_ENG	0,825	6,364	1	0,012*	2,283
Constante	-2,902	10,119	1	0,001**	0,055
<i>Niveau d'engagement dans chacune des dimensions</i>					
Constante	-0,891	7,974	1	0,005**	0,410
SOCIAL_ENG	0,821	5,688	1	0,017*	2,273
ENVIRONNEMENTAL_ENG	0,508	3,146	1	0,076	1,662
<i>Pratiques dans chaque dimension</i>					
SOCIETE_PRATIQUES_F1	1,596	6,803	1	0,009**	4,933
SOCIAL_PRATIQUES_F2	1,235	4,421	1	0,035*	3,440
Constante	-1,026	4,344	1	0,037*	0,358

Tableau 20 : Régression logistique reporting sociétal interne – engagement de l'entreprise dans la RSE

H9 : La proximité avec les parties prenantes de l'entreprise a un effet sur la pratique d'un reporting sociétal

Les tests permettant d'observer les liens entre proximité avec les parties prenantes de l'entreprise et pratique d'un *reporting* sociétal montrent tout d'abord qu'il n'y a pas d'effet significatif de la proximité géographique des clients ou des fournisseurs de l'entreprise sur la pratique d'un *reporting* sociétal externe comme interne.

Par ailleurs, il y a un effet retenu mais qui ne dépasse pas le seuil de significativité de 5% de la conduite en partenariat avec des organismes extérieurs des actions GRH et de la conduite en partenariat avec d'autres entreprises d'actions en faveur de la société sur la pratique d'un *reporting* sociétal externe. La pratique de partenariats en matière environnemental n'a elle pas d'effet significatif sur le *reporting* sociétal externe.

Liens de dépendance entre *reporting* externe et facteurs de proximité- partenariats:

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-1,860	12,038	1	<0,001***	0,156
Social_partenariat_ext	0,306	3,323	1	0,068	1,358
Société_partenariat_entr.	0,379	2,929	1	0,087	1,460

Tableau 21 : Régression logistique reporting sociétal externe – engagement de l'entreprise dans la RSE

Du point de vue du *reporting* sociétal interne, les tests révèlent qu'il y a un effet très significatif de la conduite des actions GRH en partenariat avec des organismes extérieurs sur la pratique d'un *reporting* RSE interne.

Liens de dépendance entre *reporting* interne et facteurs de proximité- partenariats:

	β	Wald	ddl	Sig.	rapport des cotes
Constante	-2,437	19,581	1	<0,001***	0,087
Social_partenariat_ext	0,776	13,651	1	<0,001***	2,173

Tableau 22 : Régression logistique reporting sociétal interne – engagement de l'entreprise dans la RSE

Les derniers résultats présentés concernent les liens entre *reporting* sociétal interne et externe.

Lien entre les deux variables dépendantes, reporting interne et externe :

Tableau croisé REPORT_EXT * REPORT_INT					
			REPORT_INT		Total
			non	oui	
REPORT_EXT	non	Effectif	43	6	49
		Effectif théorique	33,5	15,5	49,0
	oui	Effectif	13	20	33
		Effectif théorique	22,5	10,5	33,0
Total		Effectif	56	26	82
		Effectif théorique	56,0	26,0	82,0
Tests du Khi-deux					
	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)		
Khi-deux de Pearson	21,299	1	<0,001***		

Tableau 23 : Tri croisé et test du Khi-deux des deux variables reporting sociétal interne – reporting sociétal externe

La réalisation d'un test croisé et d'un khi-deux entre *reporting* sociétal interne et *reporting* sociétal externe montre qu'il y a une liaison très significative entre les 2 variables *reporting*. La valeur du chi-deux associé est élevée et le tableau croisé qui compare les effectifs attendus et ceux observés montre que la pratique d'un *reporting* DD interne "favorise" la pratique d'un *reporting* DD externe (Ainsi 77% des entreprises qui pratiquent un *reporting* interne

pratiquent aussi un reporting externe.) Mais ceci n'est toutefois pas une condition nécessaire puisque 39% des entreprises qui pratiquent un *reporting* externe ne pratiquent pas de *reporting* interne.

4. Discussion et conclusion

Les analyses réalisées sur la base de notre échantillon constitué de 95 PME indépendantes de plus de 5 salariés nous ont permis d'expliquer les deux variables dépendantes « pratique d'un reporting sociétal externe » et « pratique d'un reporting sociétal interne » grâce à la régression logistique binaire. Au total, nous avons pu tester 9 hypothèses dont 6 ont été transposées de la grande entreprise et 3 spécifiques à la PME. L'ensemble des résultats présentés dans la section précédente a été synthétisé dans un tableau récapitulatif proposé en annexe.

Les résultats développés précédemment montrent tout d'abord que chacune des catégories de variables envisagées dans notre modèle a un impact sur le *reporting* sociétal, interne ou externe. En effet, des variables liées à l'entreprise, à l'entrepreneur, ou à l'environnement ont un impact sur le *reporting*. Cependant, toutes les variables identifiées dans le modèle de départ n'ont pas un impact significatif sur les deux variables expliquées, de même que le poids de chacun de ces déterminants est différent. Dans tous les cas, des différences ont été constatées entre pratiques de *reporting* interne et externe. Afin de discuter ces résultats, nous distinguerons les pratiques de *reporting* sociétal interne d'une part, puis de *reporting* sociétal externe d'autre part. Pour chaque type de *reporting*, nous intéresserons à relever les éventuelles similarités entre PME et grande entreprise, pour ensuite nous centrer sur les déterminants qui paraissent spécifiques à la PME.

Des différences observées entre pratiques de reporting interne et externe en PME :

Les résultats de l'étude empirique ont permis de mettre en avant une certaine dissociation dans les pratiques en matière développement durable, en particulier en ce qui concerne le *reporting* sociétal interne et externe. Même si notre échantillon a révélé des liens de dépendance entre *reporting* interne et externe, il subsiste des différences significatives entre ces deux types de pratiques, identifiées au travers de certains déterminants.

En particulier, nous avons pu observer des déterminants spécifiques aux pratiques de *reporting* interne tels que la performance environnementale perçue, le domaine de formation, l'engagement sociétal du dirigeant ou encore l'engagement environnemental de l'entreprise. Ces variables auraient une influence sur le mode de management interne et auraient vocation à introduire des pratiques de gestion interne orientées vers diverses dimensions de la responsabilité sociale des entreprises.

Par ailleurs, des déterminants spécifiques au *reporting* sociétal externe ont aussi pu être identifiées, comme la performance sociale perçue, la recherche de légitimité, le niveau de formation ou encore les partenariats sociétaux. De telles variables pourraient, selon notre étude, conduire les entreprises à s'engager dans des pratiques de reporting externe, tournées vers la communication aux tiers.

Des similarités du reporting sociétal entre PME et grande entreprise

Nous avons souhaité observer si des variables issues de la littérature en grande entreprise avaient ou non un impact en petite entreprise. Les résultats associés à notre échantillon montrent que seules certaines variables ont un impact significatif en matière de *reporting* sociétal en PME. Il s'agit notamment des variables telles que la proactivité de la stratégie « développement durable », adoption d'une certification normative, en particulier sociale et performance sociale et environnementale perçue. La performance financière n'aurait, quant à elle pas d'impact sur les pratiques de *reporting*. Seule la performance sociale perçue aurait un impact sur le reporting externe et la performance environnementale perçue aurait également un impact sur le reporting interne. Cependant, contrairement aux études menées dans la grande entreprise, nos résultats ne montrent pas de lien significatif entre la taille ou le secteur d'activité et la pratique de *reporting* sociétal. Mais en revanche, c'est la recherche de légitimité qui paraît être un véritable moteur des pratiques de *reporting* externe, sans l'être a contrario en matière de *reporting* interne. Ces résultats nous semblent être divergents avec ceux de la grande entreprise qu'en apparence. En effet, on peut souligner à cet égard que notre étude se fonde sur une mesure directe de la « recherche de légitimité » de la part du dirigeant d'entreprise. A contrario, à notre connaissance les études portant sur la grande entreprise ne procèdent pas par enquête auprès des dirigeants et mesurent la propension à rechercher la légitimité au travers de proxys représentatives de l'attention sociale qui peut être portée à l'entreprise (taille, secteur d'activité sensible).

Ces observations posent un certain nombre de questions, concernant en particulier le modèle de gestion de la PME et ses spécificités. Si certaines variables propres à la grande entreprise ont aussi un impact en PME, dans quelle mesure parler de spécificité de la PME en matière de *reporting* ? Nos résultats montrent par exemple que la mise en place de certifications en grande entreprise et son influence sur les pratiques de *reporting* (Capron et Quairel-Lanoizelee, 2007; Dohou-Renaud 2009) ne seraient pas spécifiques à la grande entreprise et s'étendraient également à l'entreprise de petite taille. De même, la recherche de légitimité souvent étudiée en grande entreprise (Gray et al 1995 ; Neu et al. 1998 ; Cho et Patten 2007 ; Cho 2009), se retrouverait aussi en PME, mais dans une optique de communication externe, puisqu'elle ne concerne pas les éléments de *reporting* interne.

Des spécificités du reporting sociétal en PME

Des hypothèses propres à la petite entreprise avaient été formulées, à partir d'une revue de littérature relative aux spécificités de la PME. Les tests de régression menés nous ont permis d'observer un certain nombre d'éléments concernant les pratiques de *reporting* sociétal interne et externe.

Tout d'abord, les résultats associés à notre échantillon montrent que des facteurs propres au profil du dirigeant et qui ont traditionnellement tendance à influencer sur les pratiques de gestion n'ont pas d'effet sur le *reporting*. Nous avons pu en effet observer que des variables liées au sexe, à l'âge ou à l'expérience du dirigeant n'avaient pas d'influence sur les pratiques de *reporting*. En revanche, il a été montré que le niveau de formation du dirigeant pouvait influencer sur le *reporting* externe, alors que le domaine de formation pouvait quant à lui influencer sur les pratiques de *reporting* interne. En particulier, les chefs d'entreprise ayant les plus hauts niveaux d'étude sont plus enclins à mettre en œuvre une communication externe liée à leurs

pratiques de développement durable. Par ailleurs, des dirigeants formés dans les domaines « humanités » et en particulier « économie-gestion » auront plus tendance à pratiquer un *reporting* sociétal interne que des dirigeants issus d'autres domaines, scientifiques notamment. Un autre facteur relatif au profil du dirigeant qu'il est intéressant d'observer est son engagement personnel dans la RSE. En effet, des liens significatifs ont été observés entre engagement personnel dans la RSE et *reporting* sociétal interne, plus particulièrement en liaison avec son implication associative. L'engagement personnel ne constitue pas en revanche un facteur déterminant de la communication externe.

Par ailleurs, les tests ont révélé des liens significatifs entre l'engagement de l'entreprise (et non du dirigeant à titre personnel) dans la RSE et les pratiques de *reporting*, interne et externe. En particulier, les pratiques sociales et sociétales de l'entreprise auraient une influence significative sur le *reporting* sociétal, alors que les pratiques environnementales paraissent n'avoir aucun impact. Ces résultats ouvrent quelques perspectives intéressantes relativement aux pratiques spécifiques de *reporting* sociétal en PME. En effet, alors qu'en grande entreprise, il semble que ce soit l'aspect environnemental qui soit le plus caractéristique des réponses apportées au travers du *reporting* sociétal, les PME paraissent plus centrées sur les aspects sociaux et sociétaux. Deux pistes peuvent expliquer cette spécificité. D'une part, les plus grandes entreprises ont une expérience plus ancienne de l'information aux tiers en matière sociale et ont été amenées plus récemment à développer fortement l'information liée aux impacts sur l'environnement. D'autre part, les PME sont susceptibles d'être plus directement motivées par les dimensions sociales et sociétales en raison d'un management de proximité qui leur est associé. En effet, nous avons observé que les facteurs de proximité avec des parties prenantes et notamment des partenariats en matière sociale et sociétale pourraient influencer sur le *reporting* sociétal, interne et externe. Dans ce cas des proximités avec les partenaires sociaux et sociétaux liées aux spécificités des entreprises de petites taille viendraient soutenir cet engagement.

En conclusion sur cette recherche, nous avons pu montrer que les facteurs déterminants du *reporting* sociétal en PME pouvaient se caractériser par trois grandes catégories initialement proposées dans notre modèle de recherche, à savoir des variables propres à l'entreprise, des variables propres à l'entrepreneur, et enfin des variables liées à l'environnement de l'entreprise. Ces variables se retrouvent, pour certaines, dans tout type d'entreprise quel que soit sa taille, puisque transposées du « modèle » de la grande entreprise, alors que pour d'autres, elles apparaissent comme spécifiques à l'entreprise de petite taille. Afin de compléter cette étude, il pourrait être intéressant d'élargir nos traitements statistiques à d'autres analyses, afin de pouvoir observer notamment quel est le poids relatif de chacune de ces variables dans le *reporting* sociétal. De plus, il pourrait être pertinent d'observer quel est le poids relatif des variables liées à la grande entreprise et des variables spécifiques à la PME dans le *reporting* sociétal. De tels éléments constitueront pour nous des pistes de recherches futures susceptibles de venir enrichir notre étude.

Bibliographie

- Aerts W., Cormier D., Magnan M. (2006), « Intra-industry imitation in corporate environmental reporting: An international Perspective », *Journal of Accounting and Public Policy*, 25 (3), pp.299-331
- Belkaoui A. et Karpik P. (1989), « Determinants of the corporate decision to disclose socialinformation », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 2, n° 1, pp. 36- 51.
- Capron M. & Quairel F. (2004), *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*, La Découverte, Paris.
- Capron M. & Quairel-Lanoizelée (2007), *La responsabilité sociale de l'entreprise*, La découverte.
- Chapellier, P., (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME ». *Revue internationale PME* 10, 9-42
- Chapellier, P., (2003), « Les apports potentiels d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9, 171-188
- Cho C. (2009), "Legitimation Strategies Used in Response to Environmental Disaster: A French Case Study of Total SA's Erika and AZF Incidents", *European Accounting Review*, 18:1, p.33-62.
- Cho & Patten (2007), "The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note", *Accounting, Organizations and Society*, 32, 639–647
- Cho C., Patten D. M. & Roberts, R. W. (2006). "Corporate political strategy: An Examination of the relation between political expenditures, environmental performance, and environmental disclosure". *Journal of Business Ethics*, 67(2), 139–154.
- Cormier, D. & Magnan, M. (1999). "Corporate Environmental Disclosure Strategies : Determinants, Costs and Benefits". *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, pp. 429-451.
- Cormier D. & Magnan M. (2003) "Environmental Reporting Management : a continental European perspective", *Journal of Accounting and Public Policy*, 22, pp. 43-62.
- Cormier D, Magnan M. & Van Velthoven B. (2005), "Environmental Disclosure Quality in Large German Companies: Economic Incentives, Public Pressures or Institutional Conditions?", *European Accounting Review*, vol. 14, N°1, pp. 3-39.
- Courrent J.M., Gundolf K. (2009), "Proximity and Micro-Enterprise Manager's Ethics: A French Empirical Study of Responsible Business Attitudes", *Journal of Business Ethics*, 88:749–762
- Cowen, Ferreri et Parker, 1987 ; Deegan C. (2002), « The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation », *Accounting, auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, N° 3, p. 282-311.
- Damak-AYADI S. (2010), Le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France, *Comptabilité Contrôle Audit*, 16:1, p.53-82
- Déjean F. & Martinez I. (2009), Communication environnementale des entreprises du SBF 120 : déterminants et conséquences sur le coût du capital actions, *Comptabilité Contrôle Audit*, 1 : 15, p.55-77.
- Déjean R. & Oxibar B. (2010), "Légitimation et communication sociétale : le cas Péchiney", *Management International*, Hiver, 14:2, p.69-82.
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W. (1983). "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review* 48, 147-160.
- Dohou-Renaud A., (2009). « Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises certifiées ISO 14001 », *Management & Avenir* (29) : 344-362
- Essid M., Berland N.(2011), Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle, *Comptabilité Contrôle Audit*, 17 : 2: p.59-88.

- Germain, Ch., Gates, S., (2007), « Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion: une analyse des pratiques des entreprises », *28eme Congres de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, 23-25 mai 2007.
- Gond (2001), « L'éthique est-elle profitable? L'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière », *Revue française de gestion*, n°136, décembre, p. 77-85.
- Gray R., Kouhy R., Lavers S. (1995), « Methodological Themes : Constructing a Research Database of Social and Environmental Reporting by UK Companies » , *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, N°2., pp. 78-101.
- Julien P.-A. (1990), « Vers une typologie multicritère de la PME », *Revue Internationale PME*, vol. 3, n°3-4, 411-425.
- Julien P.-A., Marchesnay M. (1988), *La petite entreprise*, Vuibert, Paris.
- Laine M. (2009), "Ensuring legitimacy through rhetorical change?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 22 No. 7, 2009 pp. 1029-1054
- Lindblom, C. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.
- Longenecker J.G., Moore C.W., Petty J.W., Palich L.E., McKinney J.A. (2006), « Ethical attitudes in small businesses and large corporations : theory and empirical findings from a tracking study spanning three decades », *Journal of Small Business Management*, Vol 44, n° 2, p.167-183.
- Mahé de Boislandelle H. (1996), "L'effet de grossissement chez les dirigeants de PME : ses incidences sur le plan du management des hommes et de la GRH", *Congrès International Francophone sur la PME*, Trois-Rivières (Canada).
- Marquet-Pondeville S. (2003), *Le contrôle de gestion environnemental*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Marchesnay M. (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance », *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n°144, p.107-118.
- Marchesnay M. (2010), « Le développement durable: une stratégie "soutenable" pour le capitalisme managérial ? », *Annales Méditerranéennes d'Économie*, n° 2, Juillet, p. 8-24.
- Meyer, J.W., Rowan, B. (1977). "Institutional Organizations: Formal Structure As Myth and Ceremony". *American Journal of Sociology* 1983, 340-363.
- Mintzberg H. (1990 [1989]), *Le management : Voyage au centre des organisations*. Traduction française, Paris, Editions d'Organisation.
- Murillo, D. and J. Lozano (2006), 'SMEs and CSR: An Approach to CSR in Their Own Words', *Journal of Business Ethics* 67, 227–240.
- Neu D., Warsame H., Pedwell K. (1998), « Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports », *Accounting Organizations and Society*, Vol. 23, N° 3, p. 265-282, avril.
- Nobre, T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance, Contrôle, Stratégie* 4, 119-148
- Patten D.M. (2002), The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 763–773
- Patten D.M. (1991), Exposure legitimacy and social disclosure, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.10, p.297-308.
- Patten D.M. (1992), Intra-industry environmental disclosures in response to Alaska oil spill : a note on legitimacy, *Accounting Organizations and Society*, Vol.17, n°5, p.471-475.
- Perrini, F. (2006), 'SMEs and CSR Theory: Evidence and Implications from an Italian Perspective', *Journal of Business Ethics* 67, 305–316.

- Perrini F, Russo A, Tencati A (2007). CSR Strategies of SMEs and Large Firms. Evidence From Italy. *Journal of Business Ethics*, 74(3): 285-300.
- Quairel, Françoise. 2005. La mesure de la performance sociétale à l'aune de l'instrumentation comptable et financière. [éd.] *EMS Management & Sociétés. La responsabilité sociale de l'entreprise*, pp. 73-87.
- Torre, A. and A. Rallet (2005), 'Proximity and Localization', *Regional Studies* 39(1), 47–59.
- Torrès, O. and P. A. Julien (2005), 'Specificity and Denaturing of Small Business', *International Small Business Journal* 23, 355–377.
- Torres O. (2003), « Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité », *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n°144, p.119-138
- Trébucq, S. (2009). Cartographie stratégique des actions de développement durable : Le cas de PME françaises. *Congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Strasbourg.
- Villesèque-Dubus F., Courrent J.M.,(2008), « Recherches en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration », *29ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Essec

Annexe : Tableau de synthèse des résultats de tests

		Reporting externe		Reporting interne	
Hypothèse	variables explicatives	effet	limite du test	effet	limite du test
H1 <i>La taille de l'entreprise a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Taille	NON		OUI : positif	valeur limite de significativité faible qualité d'explication
	CA	NON		NON	
H2 <i>Le secteur d'activité a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Secteur	NON		OUI : positif ('Services pro.')	faible qualité d'explication
H3 <i>La performance globale perçue a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Perf_fin	NON		NON	
	Perf_env	NON		OUI : positif	*
	Perf_soc	OUI : positif	****	NON	
	Perf_sté	NON		NON	
H4 <i>La recherche de légitimité a un effet positif sur la pratique d'un reporting DD</i>	Légit_instrumentale	OUI : positif	**	NON	
	Légit_pol.env	NON		NON	
	Légit_pol.soc	NON		NON	
	Légit_pol.sté	NON		NON	
H5 <i>Une stratégie DD proactive a un effet positif sur la pratique d'un reporting DD</i>	Proactivité env.	OUI : positif (opportunités de dév.)	**	OUI : positif (opportunités de dév.)	*
	Proactivité soc.	OUI : positif (pratiques avant-gardistes)	* faible qualité d'explication	OUI : positif (pratiques avant-gardistes)	*
	Proactivité sté.	OUI : positif (actions avant-gardistes)	****	OUI : positif (actions avant-gardistes)	*
H6 <i>L'adoption d'une certification normative a un effet positif sur la pratique d'un reporting DD</i>	Eval_env	NON	variable élargie	NON	variable élargie
	Eval_soc	OUI : positif	** var. élargie	OUI : positif	** var. élargie
H7 <i>Le profil du dirigeant a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Sexe	NON		NON	
	Age	NON		NON	

	Expérience	NON		NON	
	Niveau de formation	OUI : positif	valeur limite de significativité faible qualité d'explication	NON	
	Domaine de formation	NON		OUI : positif (Eco/Gestion)	*
	Formation DD	pas de test	effectif trop faible	pas de test	effectif trop faible
	Eng.DD_dirigeant	NON		OUI : positif (engagement associatif)	*
	Objectif entreprise	NON		NON	
H8 <i>L'engagement de l'entreprise dans le DD a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Eng.DD_entreprise	OUI : positif	**	OUI : positif	*
	Eng_env	NON		OUI : positif	valeur limite de significativité
	Eng_soc	OUI : positif	valeur limite de significativité	OUI : positif	*
	Eng_sté	OUI : positif	*	NON	
	Perf_env	OUI : positif	*	OUI : très positif	**
	Perf_soc	NON		NON	
	Perf_sté	OUI : positif (associations et mécénat)	**	OUI : positif (associations et mécénat)	*
	Prat_env	NON		NON	
	Prat_soc	OUI : très positif (diversité du recrutement)	***	OUI : positif (diversité du recrutement)	*
	Prat_sté	OUI : positif (écoute des riverains)	valeur limite de significativité	OUI : très positif (partenariat associations)	**
H9 <i>La proximité avec les parties prenantes de l'entreprise a un effet sur la pratique d'un reporting DD</i>	Local_Clients	NON		NON	
	Local_Fournisseurs	NON		NON	
	Partenariat_env.	NON		NON	
	Partenariat_soc.	OUI : positif (avec organismes extérieurs)	valeur limite de significativité	OUI : positif (avec organismes extérieurs)	***
	Partenariat_sté.	OUI : positif (avec autres entreprises)	valeur limite de significativité	NON	