



HAL
open science

**L’Institute of Management Accountants et la
performance sociétale : apports d’une étude
bibliométrique des publications de la revue Strategic
Finance**

Séna John Ahyee

► **To cite this version:**

Séna John Ahyee. L’Institute of Management Accountants et la performance sociétale : apports d’une étude bibliométrique des publications de la revue Strategic Finance. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom. hal-01003937

HAL Id: hal-01003937

<https://hal.science/hal-01003937v1>

Submitted on 10 Jun 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'Institute of Management Accountants et la performance sociétale : apports d'une étude bibliométrique des publications de la revue Strategic Finance¹

Sèna JOHN AHYEE

Assistant de recherche, Montpellier Research in Management, Groupe Sup de Co Montpellier Business School – Université Montpellier 1, s.john-ahyee@supco-montpellier.fr

Résumé :

Dans cette étude, nous essayons d'analyser les relations entre la performance sociétale et la profession de contrôleur de gestion, en évaluant la contribution de l'association américaine des contrôleurs de gestion à la diffusion de la logique de performance sociétale. Pour ce faire nous réalisons une étude bibliométrique de la revue *Strategic Finance* sur la période 1980-2011. Les résultats obtenus soulignent la faible orientation sociétale de la profession, qui resterait en priorité sur des enjeux de performance économique.

Mots clés : contrôleur de gestion, performance sociétale, bibliométrie, revue professionnelle

Abstract :

In this contribution, we try to analyze the relationship between the management accountant profession and the corporate social performance, by assessing the role of the Institute of Management Accounting (IMA) in the diffusion of sustainability's logic. To this aim, a 1980-2011 bibliometric study of the communication tool of this professional association, the *Strategic Finance* review, has been developed. The study shows the low societal orientation the profession, who seems to stay in priority on economic performance logic.

Key words: management accountant, corporate social performance, bibliometrics, professional review

¹ Ce travail a bénéficié du soutien de la chaire *Entrepreneuriat et Innovation* du Labex *Entreprendre*, Montpellier, France. Ce laboratoire d'Excellence bénéficie du financement de l'Etat français, dans le cadre de la reconnaissance et la promotion d'initiatives de recherche performantes en sciences naturelles et humaines.

Introduction

Les enjeux associés simultanément à la création de richesse, à la protection de l'environnement, à l'amélioration du bien-être des salariés et de la société en général, semblent aujourd'hui indifféremment traduits par les concepts de responsabilité sociale d'entreprise, de responsabilité sociétale et de développement durable (Helfrich 2010). L'évaluation de la poursuite et de la satisfaction de ces enjeux est traduite aujourd'hui par le concept de performance sociétale (Capron et Quairel 2006 ; Igalens et Gond 2006). Sur un plan pratique, la recherche cette performance sociétale peine à se traduire par un dépassement des approches managériales classiques orientées vers l'optimisation de la performance économique sous contraintes (cf. Martinet et Payaud 2008 ; Gray 2010). Ces constats poussent certains à traiter les propositions en matière de responsabilité sociétale de mythiques (Doane 2005, Devinney 2009). Au-delà des différents débats académiques sur l'apport du concept de performance sociétale (Wood 2010), différents travaux se sont intéressés, dans le but de comprendre et de contribuer aux pratiques socialement responsables, à l'implication des comptables et des contrôleurs de gestion dans les dispositifs orientés vers la performance sociétale.

À ce sujet, les travaux réalisés le plus souvent par le biais de questionnaires auprès de comptables ou de contrôleurs suggèrent une faible implication de ces acteurs dans les enjeux environnementaux, sociaux et sociétaux (Bebbington et al. 1994 ; Gray et al. 1995 ; Medley 1999 ; Thomas et Simerly 1994 ; Wilmshurst et Frost 2001).

Deux caractéristiques apparaissent dans la plupart de ces travaux : une approche individualiste de l'activité des comptables et contrôleurs et une focalisation sur les dispositifs de management environnemental. Ainsi, ils analysent très peu le rôle des associations professionnelles comptables, pourtant très influente (Greenwood et al. 2002), dans l'hypothétique évolution des comptables vers les enjeux de performance sociétale.

C'est dans cette optique, que la présente contribution se propose d'analyser la contribution de l'association des contrôleurs de gestion américains à la diffusion de la logique du développement durable. Quelle est donc la contribution de l'Institute of Management Accountants à la diffusion des enjeux de la performance sociétale ? A travers cette problématique, l'objectif est d'évaluer l'influence de cette association sur l'implication des contrôleurs américains dans les enjeux sociétaux. D'autre part, puisque les centres d'intérêts de l'association ne semblent être que la résultante de ceux des membres, cette étude permettrait d'observer l'évolution de l'orientation des contrôleurs américains vers les questions de responsabilité sociétale et de développement durable. Le choix de l'association américaine réside dans le fait qu'elle existe depuis 1919, donc dispose d'une solide notoriété dans ce champ professionnel. De là, l'analyse de son influence pourrait donner non seulement une indication forte sur l'hypothétique posture des contrôleurs américains en la matière, mais aussi des orientations professionnelles des contrôleurs dans le monde, dans un champ soumis à des tendances isomorphiques (Granlund et Lukka 1998).

Pour répondre à notre problématique nous réalisons une étude bibliométrique des publications de la revue *Strategic Finance* sur la période 1980-2011. Le choix de *Strategic*

Finance est justifié par le fait qu'il s'agit, depuis 1925, du principal outil de formation et de communication de l'association professionnelle. C'est une revue dont la politique éditoriale a dès le départ été orientée vers les préoccupations des professionnels du contrôle de gestion (Management Accounting 1968, p. 60-61 ; Swanson 1999). En référence aux travaux de Effendi *et al.* (2006), le nombre de contributions relatives à la performance sociétale a été mobilisé comme principal indicateur de l'influence de l'association en la matière.

Les résultats statistiques obtenus soulignent un faible nombre de contributions relatives à la performance sociétale dans *Strategic Finance* entre 1980 et 2011, comparativement à celles traitant du contrôle économique et des technologies de l'information, qui restent fortement représentées. Cela traduit une faible contribution de l'Institute of Management Accountants à la diffusion de la logique du développement durable. D'autre part, la majorité des travaux publiés sur le thème de la performance sociétale relèvent d'une approche marginale de celle-ci, au sens de Gray et Collison (2002). Il apparaît donc que la profession s'implique de manière secondaire dans les enjeux du développement durable, et que lorsqu'elle en traite c'est souvent à l'aune des modèles économiques classiques.

L'originalité de la présente contribution réside principalement dans son approche institutionnelle de la question de l'implication des contrôleurs dans les enjeux de performance sociétale. Les résultats présentés ici interrogent la possibilité d'une évolution substantielle de l'orientation sociétale des contrôleurs de gestion sans une révolution au niveau institutionnel.

Après avoir présenté le cadre théorique de l'étude, qui est celui de la contribution des organismes professionnels au changement institutionnel (Greenwood et al. 2002), nous caractériserons notre démarche méthodologique, puis nous présenterons, analyserons et discuterons les principaux résultats obtenus.

1. L'Institute of Management Accountants et la performance sociétale : une approche théorique

La question sous-jacente à cette étude est celle du passage des contrôleurs de gestion américains d'une orientation « performance financière » à une orientation « performance sociétale ». Comme l'ont souligné entre autres Martinet et Reynaud (2004), la performance financière et la performance sociétale correspondent respectivement à deux perspectives épistémologiques, la première fondée sur une approche financière de l'entreprise (Jensen et Meckling 1976) et la seconde sur une approche plus sociologique (McGuire 1961 ; cf. Carroll 1999). Dès lors plus qu'une simple adaptation de leurs finalités, l'évolution des contrôleurs de gestion vers la performance sociétale constituerait une évolution professionnelle profonde, marquée par un positionnement plus fort sur des problématiques sociales, environnementales et sociétales. Gray et Collison (2002) traduisent cette évolution en termes d'approches « marginale » et « structurelle » de la responsabilité sociétale et du développement durable. L'approche marginale correspond à une faible intégration des enjeux du développement durable. Dans cette optique, les questions environnementales et sociales sont abordées sous l'angle du modèle économique néoclassique et n'impliquent pas une remise en cause des hypothèses et des structures associées au modèle. Au contraire, l'approche structurelle, dans un effort d'intégration des critiques sociales et environnementales adressées au modèle

économique néoclassique, suppose un renouvellement des hypothèses sous-jacentes et une refondation des structures économiques et sociales.

L'avènement d'un tel changement au niveau des contrôleurs de gestion américains pourrait passer, en référence aux travaux de Greenwood *et al.* (2002), par une implication forte de leur association professionnelle, l'Institute of Management Accountants, chargée depuis 1919 de l'institutionnalisation de la profession.

1.1 Le rôle des associations professionnelles dans la transformation d'un champ institutionnalisé

Greenwood *et al.* (2002) s'intéressent à la contribution des organisations professionnelles au processus d'institutionnalisation d'un champ d'activité, plus particulièrement leur participation à la conceptualisation et la diffusion de nouvelles pratiques et finalités. Pour eux, les organisations professionnelles jouent un rôle fort marqué par la formation, la reproduction de conceptions communes, l'obtention de points de convergence entre postures opposées. Elles contribuent à la construction d'une image professionnelle, à la définition du portefeuille d'activités et de services, à l'élaboration des critères d'accession au statut de professionnel, ainsi qu'au suivi du respect des normes professionnelles.

Pour confirmer leurs hypothèses sur la contribution des organisations professionnelles à la diffusion de nouvelles pratiques et finalités, ils étudient le comportement d'associations professionnelles comptables de la province d'Alberta au Canada. Dans cette province, la profession comptable est gérée par deux organismes professionnels. L'institut canadien des comptables certifiés est chargé des normes professionnelles, du développement stratégique et de la représentation de la profession. À côté, l'institut des comptables certifiés d'Alberta gère la formation, l'organisation des examens, la certification et la discipline professionnelle. Entre 1977 et 1997, la profession a subi différentes pressions visant à faire évoluer le rôle des comptables dans les organisations. Greenwood *et al.* (2002) se fondent sur une analyse longitudinale de ces entités pour théoriser la contribution des organismes professionnels au processus de changement institutionnel.

Sur la base de leurs observations, ils proposent une conceptualisation de la démarche adoptée par les associations professionnelles pour définir et redéfinir les valeurs fortes de la profession et de ses modes d'organisation. Plus particulièrement, ils soulignent la production par les associations professionnelles de discours sur ce que font les comptables et sur le sens de la profession. Au-delà, leurs observations soulignent la simplicité des travaux institutionnalistes antérieurs, qui mettaient en évidence le rôle conservateur des associations professionnelles. En effet contrairement aux travaux précédents, les associations comptables contribuent selon eux à l'évolution du champ d'activités de la profession. Elles alignent cette évolution sur les valeurs et les pratiques classiques de la profession, et la présente comme inéluctable et déterminante pour la survie professionnelle. Ce processus de légitimation du changement transparaît dans la publication de différents rapports, dans la mise en place de groupes de travail *ad hoc*, dans l'adaptation des formations professionnelles.

Même si Greenwood *et al.* (2002) n'en font pas particulièrement mention, les revues portées par ces associations professionnelles peuvent être un canal important de cette

démarche de légitimation du changement. Ce rôle de vecteur des thématiques importantes est notamment mis en avant par l'étude de Effendi *et al.* (2006), relative au traitement des enjeux liés aux systèmes et technologies de l'information par les revues majeures en comptabilité. L'analyse de Bebbington *et al.* (1994) mentionne aussi l'influence des organisations professionnelles sur les activités des membres.

1.2 *Strategic Finance* comme outil d'action de l'Institute of Management Accountants

Aux États-Unis, l'activité des contrôleurs de gestion est portée depuis 1919 par une association professionnelle : l'Institut of Management Accountants².

Fondée sous le nom de National Association of Cost Accountants (NACA), cette organisation était conçue pour être au sens le plus large au service des professionnels de la comptabilité des coûts. Dès 1925, la jeune organisation se dote d'un outil de communication, le *NACA Bulletin*, destiné à répondre à diverses questions professionnelles (Management Accounting 1968). En 1969, l'association se dote d'un organe de réflexion et de proposition, le Management Accounting Practices Committee, puis crée en 1972 un diplôme professionnel permettant de garantir les compétences techniques et relationnelles des contrôleurs (Young 1980). Suivront d'autres démarches de structuration de la profession : l'élaboration d'un code éthique professionnel ; la participation à la création du COSO, organisme de référence en matière de contrôle interne ; la création d'une fondation de recherche...

Ainsi, par ses différentes initiatives, cette association rebaptisée National Association of Accountants en 1957, puis Institute of Management Accountants en 1991, a fortement influencé la définition du champ d'activité des contrôleurs de gestion américains et, activement contribué à la reconnaissance de la profession (Young 1980). Par la qualité de ses publications, la revue de l'association le *NACA Bulletin*, renommée *NAA Bulletin* en 1957, puis *Management Accounting* en 1965 (Management Accounting 1968), et enfin *Strategic Finance* en 1999 (Swanson 1999) s'est imposée comme l'une des premières revues professionnelles dans le domaine du contrôle de gestion. En effet, dans une étude réalisée auprès de 225 responsables comptables et 350 universitaires par Smith (1994), la revue est classée comme première revue professionnelle dans le domaine du contrôle de gestion par les deux catégories devant entre autres *Cost and Management*, *Financial and Accounting Systems* et *Controllers Quarterly*. D'autre part, dans leur étude sur la publication de travaux relatifs aux systèmes d'information dans les revues comptables, Effendi *et al.* (2006) présentent *Strategic Finance* comme l'une des trois premières revues professionnelles comptables derrière *Journal of Accountancy* et *CPA Journal*. Là encore, la revue apparaît comme la première revue professionnelle américaine spécialisée dans les pratiques en contrôle de gestion.

En référence à l'approche de Greenwood *et al.* (2002), dans l'évolution professionnelle vers la performance sociétale, l'Institute of Management Accountants devrait être en première ligne. Cet engagement sur les thématiques de la performance sociétale serait non seulement le signe qu'il s'agit de problématiques fortes pour la profession, mais aussi que l'association met à la disposition des praticiens des concepts et des outils permettant de répondre aux nouveaux

²http://www.imanet.org/about_ima/our_history.aspx

enjeux. Vu le poids de la revue dans le mode de fonctionnement de l'association, et la forte notoriété dont elle dispose tant auprès des professionnels que des académiques (Smith 1994), cette nouvelle orientation professionnelle devrait se traduire par une augmentation significative des publications conceptuelles, techniques, empiriques relatives à la performance sociétale. Les travaux de De Bakker *et al.* (2005) et Wood (2010), entre autres, permettent de souligner les thématiques qui devraient gagner en visibilité dans cette perspective.

En effet, d'après De Bakker *et al.* (2005), les travaux relatifs à la responsabilité sociétale et à la performance sociétale sont caractérisés par les mots clés et thématiques suivantes : éthique d'entreprise, philanthropie, responsabilité sociétale des entreprises, responsabilité sociétale des entrepreneurs, capacités de réponse aux pressions sociétales, approche par les parties prenantes, développement durable, performance environnementale, performance sociale et entreprise citoyenne. Wood (2010) associe à la performance sociétale les thèmes de responsabilité sociétale, de capacité de réponse aux pressions environnementales, d'entreprise citoyenne. Son analyse souligne aussi l'importance des questions liées à la protection de l'environnement, des consommateurs et des salariés.

Sur cette base, nous proposons pour répondre à notre problématique de mesurer le poids pris par ces thématiques dans les publications parues dans la revue professionnelle américaine *Strategic Finance* ces dernières années.

2. Une étude bibliométrique des publications de la revue *Strategic Finance*

Dans cette optique, une étude bibliométrique des publications de *Strategic Finance* sur la période 1980-2011 a été réalisée. Après avoir présenté, dans un premier temps, les principales caractéristiques de la démarche méthodologique adoptée, nous analyserons les données collectées dans un deuxième temps.

2.1 Les caractéristiques de l'étude bibliométrique des publications de la revue *Strategic Finance*

La méthode de recherche

D'après Chekhar et Grillet (2006, p. 2), « la bibliométrie fait appel à des techniques statistiques afin de rendre compte de l'activité des producteurs, en réalité des diffuseurs, de l'information scientifique ». Elle se traduit entre autres par l'analyse des volumes de publications, des volumes de citations et des coopérations scientifiques. Depuis quelques années déjà, un certain nombre de contributions bibliométriques permettent d'évaluer les productions scientifiques, tant dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, que dans celui de la responsabilité sociale et de la performance sociétale.

Ainsi, par exemple, Shields (1997) mobilise cette technique pour évaluer la recherche américaine en contrôle de gestion dans les années 1990. Son étude souligne les thématiques les plus abordées, les auteurs et institutions les plus actives dans le domaine, les méthodologies les plus utilisées. Effendi *et al.* (2006) étudient l'activité de production de sept

revues majeures en comptabilité et proposent des conclusions sur le traitement réservé aux thématiques liées aux technologies de l'information. Plus récemment, cette technique a été mobilisée par Lindquist et Smith (2009), ainsi que Scapens et Bromwich (2010), pour respectivement évaluer l'activité scientifique des revues *Journal of Management Accounting Research* et *Management Accounting Research*.

Dans le domaine de la responsabilité sociale citons les contributions de De Bakker *et al.* (2005, 2006) qui mobilisent une approche bibliométrique pour évaluer les publications scientifiques sur ce sujet.

Ces exemples illustrent l'intérêt de cette démarche dans un contexte d'évaluation de productions scientifiques. Puisqu'il s'agit ici d'analyser les productions de la revue *Strategic Finance*, afin de mettre en évidence l'importance des thèmes associés à la performance sociétale, la bibliométrie apparaît donc comme une démarche méthodologique adéquate.

Chekkar et Grillet (2006) mentionnent trois types d'études bibliométriques : les études de production qui se focalisent sur le nombre d'articles produits, les études d'influence qui sont relatives au nombre de citation et les études de profil qui sont relatives au nombre d'articles par entité influente. Ici nous proposons de réaliser une étude de production, l'enjeu étant de mettre en évidence et d'analyser le nombre d'articles, publiés dans *Strategic Finance*, relatifs aux thématiques de responsabilité et performance sociétales.

La construction de la base de données et l'étendue temporelle de l'étude

Une fois la démarche méthodologique et le support retenus, nous avons construit la base de données devant servir de support aux traitements statistiques. Pour ce faire, nous avons mobilisé les ressources des bases ABI / Inform Archive Complete et ABI / Inform Complete de Proquest. Depuis ABI / Inform Archive Complete, nous avons exporté dans le logiciel de gestion de références Zotero les principales informations bibliographiques (titre, nom et prénom des auteurs, volume et numéro de la publication, année de publication, pages) des articles publiés dans *Management Accounting* (ancien nom de *Strategic Finance*) entre 1980 et 1986. Les données relatives à la période 1987-2011 ont été exportées depuis ABI / Inform Complete. La base de données ainsi construite dans Zotero a fait l'objet d'une exportation automatique dans le logiciel Microsoft Excel afin de réaliser différents traitements statistiques.

L'année de départ de l'étude a été choisie en référence à deux éléments principaux. Le premier est relatif à l'étendue temporelle de l'étude. Choisir 1980 comme année de départ nous permet d'avoir une étendue temporelle d'environ 30 ans, comme De Bakker *et al.* (2005). Cette étendue apparaît significative au regard des études de Lindquist et Smith (2009) et Scapens et Bromwich (2010) qui portent sur 20 ans, Shields (1997) sur 7 ans, Effendi *et al.* (2006) sur 17 ans. L'importance des années 1980 dans la production scientifique, tant dans le domaine du contrôle de gestion que dans celui de la performance sociétale, constitue le deuxième argument en faveur de 1980 comme année de départ. En effet, dans le domaine du contrôle, les années 1980 font référence à la remise en cause des techniques classiques et à un foisonnement de propositions pour une évolution des pratiques des contrôleurs (Bourguignon 2003, p. 28). Dans celui de la performance sociétale, cette période est marquée par des contributions conceptuelles fortes et par les premiers travaux empiriques sur la performance sociétale (Wood 2010).

La sélection des travaux

Dès sa création en 1925, la revue propose deux types de contributions. Le premier type est composé de contributions théoriques ou empiriques relatives aux techniques de comptabilité de gestion, de comptabilité financière ou de contrôle. Ces contributions visent un renforcement des compétences des professionnels et un développement de la recherche en contrôle de gestion. Le deuxième type est composé de contributions éditoriales mensuelles visant à donner les informations les plus récentes sur une thématique forte du domaine, sur la vie de l'association, sur la formation des comptables... En référence à l'approche de Effendi *et al.* (2006), les articles inclus dans la base sont ceux du premier type. Ces articles donnent un signal fort des compétences que l'association cherche à promouvoir auprès des professionnels et présentent une plus grande proximité de forme avec les articles publiés dans les revues académiques. Ainsi, nous avons donc exclu les éditoriaux, les portraits, les entretiens, les revues bibliographiques, les informations diverses sur la vie de l'association et les documents réglementaires de la profession.

Le classement thématique des articles

Lors de l'exportation, les articles ont été classés en fonction de leur thématique sur la base d'une analyse du titre et du résumé à l'instar de l'étude de Effendi *et al.* (2006). Douze catégories thématiques ont émergé : « audit et contrôle interne » (ACI), « autres contributions managériales » (ACM), « calcul et gestion des coûts » (CGC), « comptabilité et communication financière » (CCF), « contrôleurs de gestion et profession comptable » (CGPC), « droit commercial et social » (DCS), « finance et assurance » (FA), « fiscalités » (F), « planification et contrôle budgétaire » (PCB), « responsabilité sociétale » (RS), « Systèmes et processus de contrôle » (SPC), « systèmes et technologies d'information et de communication » (STIC).

Le champ d'activités concerné ici étant celui des contrôleurs de gestion, le contrôle a été considéré comme premier ensemble thématique. Le contrôle est entendu ici au sens de Giglioni et Bedeian (1974, p. 74) comme « l'activité cyclique et récurrente de planification-réalisation-évaluation-correction qui intègre un système de communication d'information continu et concomitant ». Dans un souci de cohérence avec des travaux antérieurs (par exemple Shields 1997), les travaux qui y font référence sont classés en quatre catégories liées aux questions de coûts, de budgets, de technologies d'information et d'obtention de la performance économique au sens large. Les articles traitant d'autres enjeux du management ou de l'économie ont été regroupés dans la catégorie « Autres contributions managériales ». Les articles classés dans la catégorie « comptabilité et communication financière » sont relatifs à la production, à la communication d'information financière, et à la normalisation comptable. Les publications associées à « audit et contrôle interne » sont liées à la protection des actifs et à la vérification des données financières produites. La catégorie relative à la profession comptable regroupe des contributions liées aux fonctions organisationnelles des comptables et des contrôleurs, à leur formation, à leurs salaires. La catégorie « finance et assurance » fait référence aux contributions traitant de finance d'entreprise et de marché, du fonctionnement des banques, des politiques d'assurance, de rémunération et de retraite. Les traitements juridiques sont classés en deux catégories relatives aux questions commerciales et sociales, et aux questions fiscales. Enfin, dans la catégorie « responsabilité sociétale », ont été classés les articles traitant de l'éthique professionnelle, de l'éthique des affaires, de la

responsabilité sociétale, du développement durable, de la performance environnementale et de la performance sociale.

2.2 Analyse des données et principaux résultats

La base de données obtenue nous permet de recenser, entre 1980 et 2011, 2 182 articles auxquels ont contribué 2 616 auteurs.

Structure thématique des publications

Sur cette période, comme l'illustre le tableau 1, les publications sont relatives aux systèmes de contrôle (23 %), aux technologies de l'information et de la communication (15 %), à la comptabilité financière et au *reporting* (13 %) et à la profession comptable (10 %). Entre 1980 et 2011, les contributions associées à la responsabilité sociétale ne représentent que 4 % du volume publié.

Thèmes	N	%
Systèmes et processus de contrôle (SPC)	508	23 %
Systèmes et technologies d'information et de communication (STIC)	325	15 %
Comptabilité et communication financière (CCF)	288	13 %
Contrôleurs de gestion et profession comptable (CGPC)	224	10 %
Autres contributions managériales (ACM)	198	9 %
Calcul et gestion des coûts (CGC)	175	8 %
Finance et assurance (FA)	149	7 %
Audit et contrôle interne (ACI)	113	5 %
Responsabilité sociétale (RS)	83	4 %
Planification et contrôle budgétaire (PCG)	56	3 %
Fiscalités (F)	33	2 %
Droit commercial et social (DCS)	30	1 %
Total	2182	100 %

Tableau 1 : La répartition thématique des publications de la revue *Strategic Finance* entre 1980 et 2011

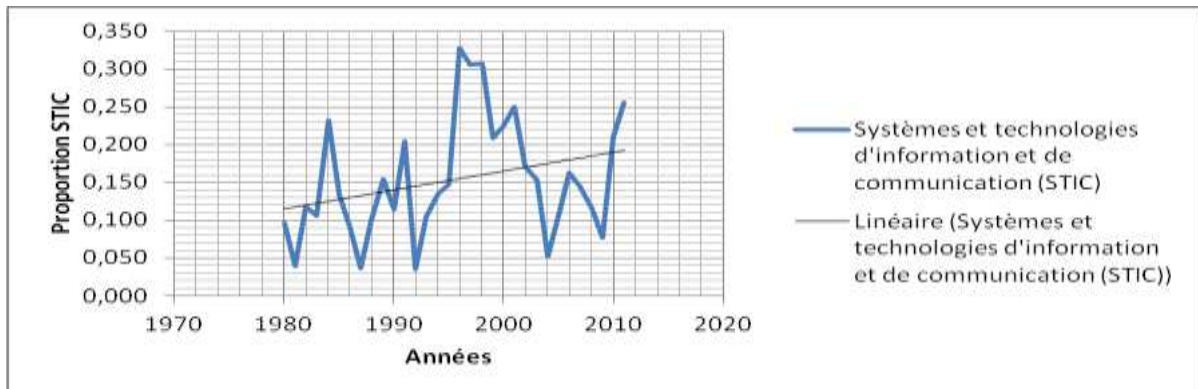
Le tableau 2 récapitule la proportion de chaque thématique dans le total des publications annuelles. Il souligne le poids relativement important des publications liées aux systèmes et processus de contrôle (SPC) et aux technologies de l'information et de la communication (STIC). Celles relatives à la fiscalité (F) et au droit commercial (DCS) sont relativement rares mais apparaissent régulièrement depuis la fin des années 1980. Les questions budgétaires

(PCB), pourtant fortement représentées au début des années 1980, connaissent un traitement moins favorable depuis. En synthèse, l'analyse de ces proportions met en évidence trois principaux résultats.

	SPC	STIC	CCF	CGPC	ACM	CGC	FA	ACI	RS	PCB	F	DCS	Total
1980	0,290	0,097	0,204	0,097	0,043	0,054	0,065	0,032	0,011	0,108	0,000	0,000	1,000
1981	0,247	0,039	0,286	0,000	0,091	0,091	0,039	0,065	0,013	0,104	0,026	0,000	1,000
1982	0,289	0,118	0,211	0,118	0,039	0,092	0,066	0,026	0,013	0,026	0,000	0,000	1,000
1983	0,212	0,106	0,247	0,082	0,082	0,106	0,059	0,024	0,000	0,071	0,012	0,000	1,000
1984	0,192	0,233	0,164	0,082	0,123	0,027	0,041	0,055	0,014	0,068	0,000	0,000	1,000
1985	0,213	0,133	0,267	0,093	0,067	0,067	0,067	0,040	0,040	0,013	0,000	0,000	1,000
1986	0,258	0,091	0,152	0,061	0,152	0,152	0,076	0,000	0,030	0,030	0,000	0,000	1,000
1987	0,277	0,036	0,229	0,060	0,133	0,108	0,084	0,036	0,012	0,024	0,000	0,000	1,000
1988	0,263	0,100	0,238	0,050	0,113	0,125	0,025	0,063	0,013	0,013	0,000	0,000	1,000
1989	0,211	0,155	0,127	0,099	0,155	0,085	0,042	0,070	0,000	0,000	0,028	0,028	1,000
1990	0,190	0,114	0,127	0,089	0,051	0,139	0,076	0,025	0,127	0,000	0,051	0,013	1,000
1991	0,181	0,205	0,133	0,084	0,096	0,120	0,072	0,024	0,012	0,000	0,012	0,060	1,000
1992	0,279	0,035	0,081	0,163	0,163	0,058	0,047	0,035	0,081	0,012	0,035	0,012	1,000
1993	0,147	0,105	0,105	0,189	0,137	0,105	0,084	0,021	0,021	0,000	0,053	0,032	1,000
1994	0,202	0,135	0,090	0,146	0,079	0,169	0,022	0,034	0,067	0,000	0,045	0,011	1,000
1995	0,272	0,148	0,123	0,123	0,062	0,136	0,000	0,012	0,099	0,012	0,000	0,012	1,000
1996	0,197	0,328	0,115	0,131	0,066	0,082	0,000	0,000	0,033	0,033	0,016	0,000	1,000
1997	0,290	0,306	0,032	0,081	0,048	0,081	0,016	0,048	0,065	0,000	0,000	0,032	1,000
1998	0,231	0,308	0,077	0,062	0,062	0,092	0,062	0,000	0,015	0,031	0,031	0,031	1,000
1999	0,194	0,208	0,097	0,153	0,111	0,014	0,083	0,042	0,042	0,014	0,028	0,014	1,000
2000	0,310	0,225	0,042	0,056	0,127	0,014	0,155	0,028	0,014	0,014	0,000	0,014	1,000
2001	0,191	0,250	0,059	0,088	0,044	0,029	0,162	0,044	0,044	0,029	0,044	0,015	1,000
2002	0,172	0,172	0,063	0,078	0,078	0,063	0,266	0,047	0,016	0,016	0,016	0,016	1,000
2003	0,220	0,153	0,102	0,136	0,068	0,017	0,119	0,068	0,034	0,017	0,017	0,051	1,000
2004	0,379	0,052	0,121	0,052	0,069	0,034	0,103	0,103	0,052	0,000	0,000	0,034	1,000
2005	0,298	0,106	0,043	0,064	0,085	0,085	0,106	0,149	0,064	0,000	0,000	0,000	1,000
2006	0,224	0,163	0,020	0,163	0,082	0,082	0,020	0,184	0,020	0,041	0,000	0,000	1,000
2007	0,236	0,145	0,036	0,218	0,055	0,036	0,018	0,200	0,036	0,018	0,000	0,000	1,000
2008	0,279	0,116	0,093	0,093	0,093	0,023	0,070	0,116	0,070	0,023	0,000	0,023	1,000
2009	0,205	0,077	0,103	0,154	0,103	0,051	0,077	0,103	0,051	0,077	0,000	0,000	1,000
2010	0,105	0,211	0,105	0,158	0,026	0,026	0,026	0,158	0,105	0,000	0,026	0,053	1,000
2011	0,154	0,256	0,077	0,103	0,179	0,051	0,051	0,051	0,077	0,000	0,000	0,000	1,000

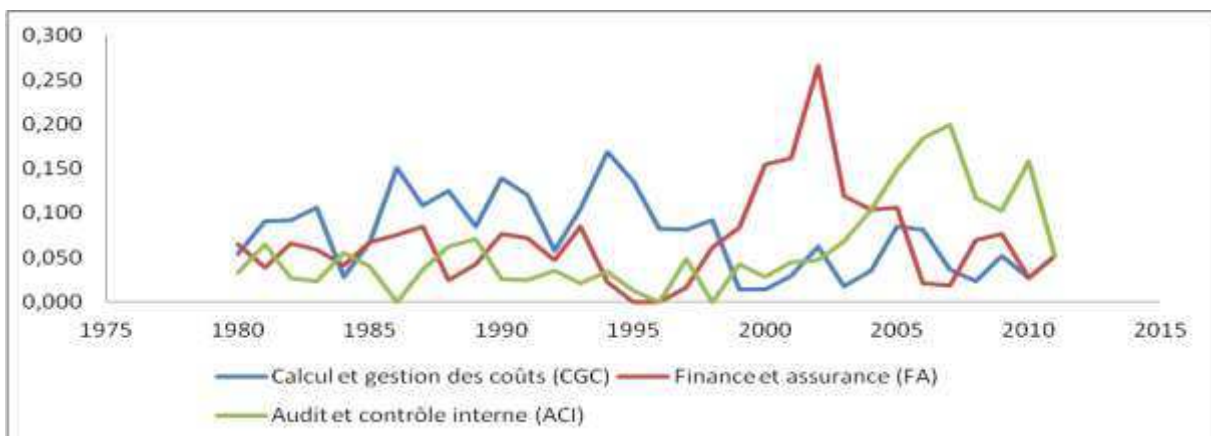
Tableau 2 : Proportions annuelles des différentes thématiques dans *Strategic Finance* entre 1980 et 2011

Le premier résultat est relatif à la montée en puissance depuis les années 1980 des travaux relatifs aux technologies de l'information et de la communication (Graphique 1). Il traduit l'importance grandissante que les professionnels accordent aux technologies dans l'exercice de leurs activités.



Graphique 1 : Évolution de la proportion d'articles relative aux technologies de l'information dans *Strategic Finance* entre 1980 et 2011

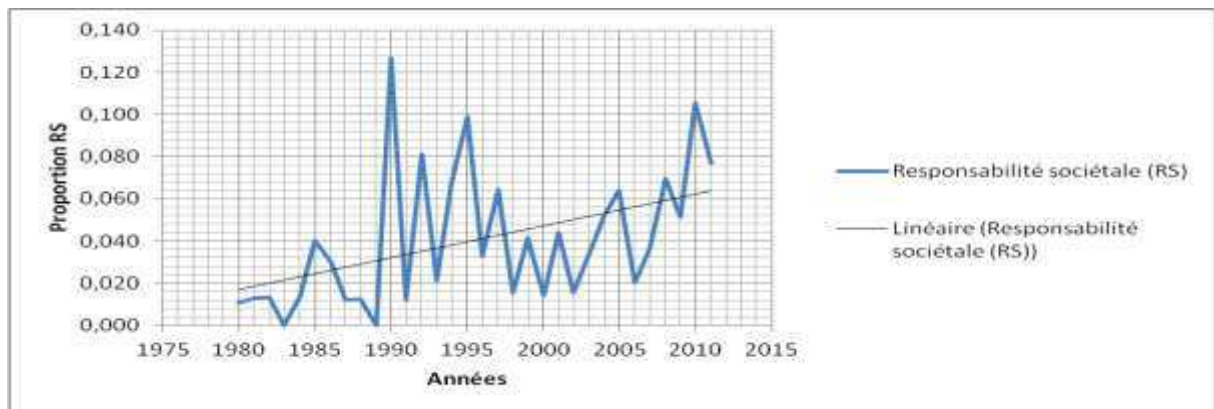
Le deuxième est lié au lent déclin des contributions traitant du calcul et de la gestion des coûts (Graphique 2). Malgré une bonne résistance, du fait notamment des nombreuses publications relatives à l'*Activity Based Costing* (méthode ABC) jusqu'à la fin des années 1990, les thématiques de coûts cèdent d'abord devant les contributions financières favorisées par l'évolution éditoriale survenue en 1999 (*Management Accounting* devient *Strategic Finance*). À partir de l'année 2002, suite à différents scandales financiers et à la promulgation de la loi Sarbanes-Oxley, ce sont les contributions relatives au contrôle interne et à l'audit qui connaissent une évolution importante.



Graphique 2 : Évolution des proportions d'articles relatives au calcul des coûts, à la finance et à l'audit dans *Strategic Finance* entre 1980 et 2011

Ces différentes évolutions éditoriales soulignent la capacité de l'Institute of Management Accountants à influencer la diffusion de nouvelles logiques professionnelles, qu'il s'agisse de l'ABC, d'aptitudes en finance ou de pratiques conformes aux nouvelles normes en matière de contrôle interne.

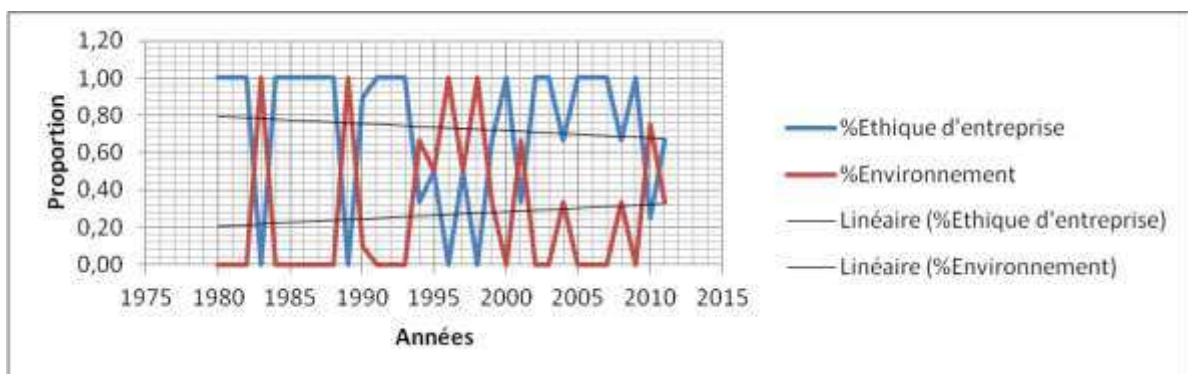
Enfin, le troisième résultat est lié au poids des contributions relatives à la responsabilité sociale. Malgré la faiblesse de ce poids en valeur absolue (4 % du total des publications), notons néanmoins la tendance croissante des travaux relatifs à cette thématique (Graphique 3).



Graphique 3 : Évolution de la proportion d'articles relative à la responsabilité sociale dans *Strategic Finance* entre 1980 et 2011

Au-delà de la faible orientation sociale par rapport à celle économique qui transparait dans les publications, une analyse plus fine de leur structure donne une idée précise des enjeux sociétaux mis en avant par l'association professionnelle.

Ainsi, 72 % des publications relatives à cette thématique traitent de l'éthique d'entreprise et de la déontologie des professionnels du contrôle. Les questions liées à la fraude, à la dénonciation des fraudeurs, aux normes comportementales en entreprise et aux principes de la pratique professionnelle sont les plus représentées. Ces publications ont notamment contribué à la promotion des standards éthiques de la profession élaborés dès 1983 (cf. *Management Accounting*, septembre 1983, p. 69). Les principes déontologiques mis en avant sont relatifs à la compétence, la confidentialité, l'intégrité et l'objectivité. Ces principes éthiques s'intègrent parfaitement à la logique économique classique et prennent pour référence les règles déontologiques des experts comptables (*Certified Public Accountants*). Néanmoins, comme le montre le graphique 4, la proportion d'articles relatifs au développement durable et à la performance environnementale est en évolution depuis les années 1980.



Graphique 4 : Évolution de la répartition des publications relatives à la responsabilité sociale entre éthique d'entreprise et développement durable

Il ressort de tout cela que les publications relatives à la performance sociétale dans *Strategic Finance*, entre 1980 et 2011, semblent traduire une orientation sociétale marginale (Gray et Collison 2002) de la profession.

Analyse des contributeurs les plus productifs de la revue

L'enracinement de cette perspective dans la communauté américaine en contrôle de gestion semble transparaître aussi dans l'analyse des contributeurs les plus productifs de la revue.

Comme le montre le tableau 3, *Strategic Finance* est une revue de contributeurs uniques. Dans ce tableau, qui présente la répartition des auteurs en fonction du nombre d'articles publiés, 2 178 auteurs sur 2 616 ont réalisé une contribution unique. Parmi les 2616 auteurs, 6 ont participé à la publication de plus de 10 articles entre 1980 et 2011. L'appartenance à cette catégorie de principaux publiants de la revue *Strategic Finance* peut être considérée comme un indicateur d'une relative influence dans la communauté (Charreaux et Schatt 2005).

Nombre de contributions	Nombre d'auteurs	%
> 20	3	0,11 %
[20-15[1	0,04 %
[15-10[2	0,08 %
[10-5[29	1,11 %
[5-1[403	15,41 %
1	2178	83,26 %
Total	2616	100,00 %

Tableau 3 : La répartition des auteurs en fonction du nombre de contributions

Parmi ces auteurs, Marc J. Epstein apparaît en bonne position avec 18 contributions entre 1992 et 2011 (tableau 4).

Nom	Institution	Nombre de contributions	Thématiques
King M. Alfred	NAA, Marshall & Stevens valuation	24	Audit et contrôle interne, comptabilité et communication financière, contrôleurs de gestion et profession comptable, finance et assurance, fiscalités, systèmes et processus de contrôle
Schroeder L. David	Valparaiso University	24	Contrôleurs de gestion et profession comptable, responsabilité sociétale
Reichardt E. Karl	Valparaiso University	23	Contrôleurs de gestion et profession comptable
Epstein J. M.	Rice University	18	Audit et contrôle interne, comptabilité et communication financière, contrôleur de gestion et profession comptable, responsabilité sociétale, systèmes et processus de contrôle
Zall M.	Freelance writer	15	Autres contributions managériales, finance et assurance, fiscalités, droit commercial et social,

			systèmes et processus de contrôle, systèmes et technologies d'information et de communication
Roth P. Harold	University of Tennessee	12	Autres contributions managériales, calcul et gestion des coûts, comptabilité et communication financière, responsabilité sociétale, systèmes et processus de contrôle, systèmes et technologies d'information et de communication

Tableau 4 : Les contributeurs de *Strategic Finance* associés à plus de 10 articles sur la période 1980-2011

Sur ses 18 articles publiés 6 sont relatifs à la responsabilité sociétale dont 4 à la mise en œuvre des démarches de développement durable.

Titre	Année	Page	Volume	N°
Implementing sustainability: the role of leadership and organizational culture	2010	41-47	91	10
Measuring and managing social and political risk	2008	33-41	89	8
Transforming social and environmental risks into opportunities	2008	42-47	89	9
"Greening" with eva	1999	45-49	80	7
Accounting for product take-back	1996	29-33	78	2
Corporate governance and the shareholders' revolt	1992	32-35	74	2

Tableau 5 : Les contributions de Epstein sur la responsabilité sociétale dans *Strategic Finance*

La perspective adoptée dans ces publications est celle d'un modèle de contrôle orienté vers la performance économique, qui vise une meilleure gestion des contraintes environnementales, sociales ou sociétales. Ces articles caractérisent bien l'approche marginale de la performance sociétale décrite par Gray et Collison (2002). D'autre part, Epstein est reconnu dans la communauté académique américaine en comptabilité comme l'un des spécialistes de cette thématique (Birnberg 2009, p. 13).

Au-delà des travaux d'Epstein, d'autres auteurs se sont illustrés par des contributions dans la revue relevant aussi de cette approche marginale du développement durable. Ce sont entre autres : Kreuze G. Jerry avec des travaux sur le coût des dépenses environnementales et le *reporting* sociétal, en collaboration avec Newell E. Gale et Newell J. Stephen; Boer Germain sur la gestion des coûts environnementaux; Barton L. Thomas et MacArthur B. John sur le contrôle de gestion environnemental; Savage E. Deborah et White L. Allen sur la budgétisation des projets environnementaux.

En synthèse, deux principales conclusions peuvent être tirées de cette analyse des publications de la revue *Strategic Finance* entre 1980 et 2011.

En premier, même si elles sont en évolution, les publications relatives à la responsabilité sociétale restent marginales sur la période étudiée (4 % des publications). Les thématiques relatives à la planification et au contrôle de la performance économique (23 %), ainsi que celles relatives aux systèmes et technologies d'information (15 %) restent largement dominantes. En second, la majorité (72 %) des publications relatives à la responsabilité sociétale sont relatives aux enjeux d'éthique d'entreprise et de déontologie comptable. Elles

véhiculent des valeurs qui ne remettent pas en cause la perspective économique néoclassique caractéristique des activités des contrôleurs. Les autres publications relatives au développement durable et à la performance sociétale sont en progression et diffusent principalement une approche marginale du développement durable.

À travers ses publications l'Institute of Management Accountants reste donc sur des thématiques classiques de performance économique. Elle semble contribuer très peu, via *Strategic Finance*, au débat sur le développement durable. On peut en déduire, en référence à l'approche théorique développée dans cette contribution, que la performance économique semble rester au cœur des préoccupations de l'institution professionnelle, et qu'un bouleversement institutionnel orienté vers la performance sociétale n'est pas à l'ordre de jour. Au-delà, quand bien même la profession chercherait à orienter les contrôleurs vers les enjeux de la performance sociétale, elle semble les orienter vers une approche marginale du développement durable qui maintient la performance économique et financière comme principale finalité. Les enjeux environnementaux et sociétaux sont des paramètres dont le poids est réajusté dans l'équation économique néoclassique. Ces résultats semblent confirmer de manière indirecte, l'orientation sociétale marginale des contrôleurs de gestion américains. Ainsi, tout en mettant en évidence le rôle de l'association américaine des contrôleurs de gestion dans le débat sur la performance sociétale, cette étude nous permet d'aboutir de manière incidente à un résultat cohérent avec des contributions antérieures (Thomas et Simerly 1994 ; Gray *et al.* 1995 ; Medley 1997 ; Wilmshurst et Frost 2001 ; Gray et Collison 2002).

Comme cause de l'orientation sociétale marginale de l'association professionnelle, nous émettons l'hypothèse de la persistance des fondements néoclassiques de la pratique économique et managériale actuelle, et celle de l'émergence d'un contrôle de gestion sociétale fondé sur l'économie néoclassique. Ce sont ces deux hypothèses qui font maintenant l'objet d'une discussion plus détaillée.

3. L'orientation sociétale marginale de l'Institute of Management Accountants : deux hypothèses explicatives

Les travaux d'Anthony *et al.* (1965) ont souligné l'ancrage traditionnel du contrôle de gestion dans les hypothèses économiques néoclassiques. C'est cette perspective qui justifie l'orientation économique et financière de l'association des contrôleurs de gestion américains. Dès lors, une cause de l'orientation sociétale marginale de cette entité pourrait être la résistance de ce cadre économique aux attaques des théoriciens du développement durable. De manière conjointe, l'émergence d'une approche du contrôle intégrant les critiques issues des travaux sur le développement durable, mais maintenant les fondements néoclassiques du modèle, peut être mentionnée comme cause possible.

Quels sont les fondements de ces hypothèses ? C'est à cette question que nous essayons ici d'apporter quelques éléments de réponse.

3.1 L'adaptation des théories et pratiques économiques néoclassiques à la logique du développement durable

Selon Boisvert et Vivien (2006, p. 44) :

« on le voit, le développement durable est, au sein de la théorie économique actuelle, une notion des plus controversées. Les propositions actuelles en matière de développement durable offrent ainsi un large éventail d'objectifs sociaux assignés et de politiques susceptibles de les atteindre: on va ainsi du soutien à la poursuite de la croissance et de l'accumulation du capital à des remises en cause radicales des catégories, valeurs et objectifs sociaux aujourd'hui dominants, en passant par des propositions d'encadrement ou de « modernisation écologique » du capitalisme. »

Ainsi, chez les néoclassiques, c'est la théorie de la substitution du capital (« la génération présente consomme du « capital naturel », mais lègue en contrepartie aux générations futures davantage de capacités de production sous forme de stocks d'équipements, de connaissances et de compétences », Boisvert et Vivien 2006, p. 34) développée notamment par Solow qui semble s'imposer comme cadre théorique du développement durable. Ce modèle ne remet pas en cause l'économie néoclassique mais essaie d'intégrer de nouveaux paramètres pour répondre aux enjeux environnementaux et sociaux. À l'extrême, les travaux dénonçant les limites des mécanismes libéraux dans la gouvernance des problèmes sociétaux, et ceux portant sur la décroissance proposent des approches théoriques du développement durable qui remettent en cause le rôle et la place du marché comme outil de régulation économique et sociale.

Cette difficulté à trouver un cadre théorique unifié au développement durable et l'adaptation des théoriciens néoclassiques à ses enjeux favorisent la constante domination de ce modèle économique. Le discours d'adaptation des thèses néoclassiques aux enjeux du développement durable s'est diffusé aussi en management, où de nombreux auteurs invitent désormais à toujours rechercher la performance économique, tout en contribuant à la protection de l'environnement et au bien-être des salariés.

A titre d'exemple, Michael Porter, célèbre pour ses travaux en stratégie d'entreprise fondés sur l'économie industrielle néoclassique, présente désormais la démarche de responsabilité sociétale comme une source d'avantage concurrentiel (Porter et Kramer 2006). Après avoir souligné la nature institutionnelle des pressions en matière de responsabilité sociétale, Porter et Kramer (2006) constatent les réactions superficielles des entreprises et proposent un cadre conceptuel permettant d'intégrer enjeux sociétaux et économiques. Ce cadre puise ses fondements dans les travaux antérieurs de Porter, et mobilise dès lors un ensemble d'hypothèses néoclassiques. Ainsi, le rôle de l'État et celui des entreprises constituent des données issues des dites approches économiques. L'État détermine et s'assure du respect des conditions nécessaires à l'activité économique, tandis que les entreprises sont les plus aptes à créer des emplois, la prospérité et l'innovation qui améliorent les conditions de vie. La contribution à la prospérité économique reste la mission principale des entreprises. Pour ces auteurs, la réponse aux défis du développement durable passe par une intégration plus forte des enjeux sociétaux dans le cadre conceptuel guidant l'activité économique, de manière à développer des « valeurs partagées » avec la société. On est plus dans un discours d'ajustement du modèle économique des entreprises, que dans un discours de rénovation et de refondation. La perspective économique marquée par les enjeux de productivité, d'innovation, de parts de marché, de marges, de valeur économique, reste dominante tout en intégrant un peu plus les questions environnementales et sociétales.

Ce contexte économique, aussi bien théorique que pratique, apparaît comme l'une des probables causes de la faible contribution de l'Institute of Management Accountants au débat sur le développement durable et de la stabilité de ses orientations traditionnelles, liées à la planification et au suivi de la performance économique. Mieux, les nombreux débats sur la contribution des démarches sociétales à la performance économique, qui caractérisent la littérature traitant de la performance sociétale (Wood 2010), confirment cette persistance d'une vision d'abord économique de l'entreprise et de ses acteurs.

De manière plus spécifique, le développement d'un contrôle de gestion sociétale, conforme aux approches de la responsabilité sociétale décrite ci-dessus, peut être aussi perçu comme une cause de l'orientation sociétale de l'association professionnelle.

3.2 L'émergence d'un modèle de comptabilité sociétale fondé sur l'économie néoclassique

En effet, dans la foulée des travaux sur la responsabilité sociétale et le développement durable, une nouvelle approche de la comptabilité et du contrôle intégrant leurs principes a vu le jour. Malgré la diversité des définitions (cf. Damak-Ayadi 2010, p. 55), qui traduit une certaine instabilité d'un concept et d'une pratique encore en formation, Gray *et al.* (2009) situent l'apparition de la comptabilité sociétale dans les années 1960-1970. Il s'agissait de pratiques volontaires de grandes entreprises, leur permettant de se présenter comme portant aussi des responsabilités sociales et environnementales, en plus de leur rôle économique dominant. Une autre dimension de cette approche comptable consistait à développer et communiquer des indicateurs de performance, conformes aux enjeux du développement durable et de la responsabilité sociétale.

Au cœur de la communauté académique, qui s'est structurée autour de ces pratiques, réside le projet de proposer un ensemble de principes et d'indicateurs permettant aux entreprises de rendre compte le plus largement possible de leurs activités dans la société (Gray et al. 2009). Notons, à la suite de Gray *et al.* (2009), que pour l'instant les contributions en matière de comptabilité sociétale mobilisent les conventions de la comptabilité financière classique pour traiter les questions environnementales et sociales. Les problèmes abordés sont relatifs aux risques sociaux et environnementaux, à la dépréciation des actifs, aux contraintes environnementales, au marché du carbone, aux coûts et investissements environnementaux, aux relations entre information financière et information sociétale. Comme le soulignent ces auteurs, ces questions ne sont pas abordées du fait de leur importance sociétale, mais du fait des enjeux économiques qu'elles soulèvent. Ainsi, la comptabilité sociale et environnementale telle qu'elle se diffuse apparaît plus comme un élargissement de l'approche comptable classique que comme une refondation liée aux enjeux du développement durable. Cette perception est particulièrement forte concernant l'une des principales dimensions de la comptabilité sociétale, le *reporting* sociétal.

En effet, en mobilisant les logiques rencontrées dans le *reporting* comptable et financier, des normes en matière de *reporting* sociétal sont proposées. L'une des initiatives les plus abouties est la Global Reporting Initiative (GRI). Il s'agit d'une émanation du CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies), une organisation privée américaine dont l'objectif est « d'élever la qualité du *reporting* sociétal à « un niveau de comparabilité,

de « rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du *reporting* financier » (Quairel 2004, p. 18). La logique qui fonde la GRI est la même que celle des normes comptables internationales, celle de la théorie économique néoclassique. Sur ce point, Gray (2010) interroge la capacité du *reporting* sociétal à informer sur la véritable contribution des organisations au développement durable. Dans la même logique, Bessire et Onnée (2010) questionnent la dimension idéologique du *reporting* sociétal, et donc sa capacité à contribuer à un renouvellement sociétal. Leurs analyses suggèrent des pratiques de *reporting* sociétal s'alignant généralement sur la logique financière, favorisant donc un certain *statu quo* en matière de gouvernance des entreprises.

Dès lors, quand bien même les professionnels de la comptabilité et du contrôle seraient intéressés par la responsabilité sociétale et le développement durable, les propositions en la matière ne peuvent logiquement les orienter que vers des enjeux de performance économique, intégrant des questions environnementales et sociales. L'existence et la diffusion d'un modèle de contrôle environnemental et social, intégrant de manière marginale les enjeux du développement durable, apparaît donc comme une cause probable de l'orientation sociétale marginale de l'Institute of Management Accountants.

Conclusion

À travers la présente étude, nous avons voulu interroger de manière originale la relation entre les contrôleurs de gestion et la performance sociétale. La première originalité est relative à l'approche théorique mobilisée. En effet, en nous référant aux travaux de Greenwood *et al.* (2002), relatifs au rôle des associations professionnelles dans l'évolution d'un champ d'activités, nous avons hypothésisé une influence forte de l'Institute of Management Accountants dans le passage des contrôleurs de gestion américains d'une orientation financière à une orientation sociétale. En référence à Effendi *et al.* (2006), l'accroissement significatif des publications relatives à la performance sociétale dans la principale revue de l'association, *Strategic Finance*, a été choisi comme principal indicateur de cette influence.

Après constitution et analyse de la base des publications de la revue entre 1980-2011, il ressort que celles relatives à la performance sociétale restent largement minoritaires. Malgré leur constante évolution dans le temps, signe peut-être de leur importance croissante, elles restent en nombre largement inférieures à celles relatives aux systèmes et processus de contrôle économique, et celles traitant des systèmes et technologies de l'information et de la communication. Au-delà, une analyse plus fine du contenu de ces publications montre qu'elles relèvent dans une grande majorité de l'approche marginale de la responsabilité sociétale, au sens de Gray et Collison (2002).

De ces éléments, deux principales conclusions peuvent être tirées par rapport à la question posée initialement : quelle est la contribution de l'Institute of Management Accountants à la diffusion des enjeux de la performance sociétale? En premier, sur la base des publications de *Strategic Finance*, l'association des contrôleurs de gestion américains continue de porter principalement des thématiques liées à la performance économique. Il en ressort par conséquent qu'institutionnellement les contrôleurs de gestion américains resteraient focalisés

sur la performance économique et financière. En second, les questions relatives à la performance sociétale, portées par l'association, relèvent d'une approche marginale, qui actualise le poids des contraintes environnementales et sociales dans l'équation économique. En synthèse, l'Institute of Management Accountants semble contribuer faiblement à la diffusion des enjeux de la performance sociétale et se référerait principalement aux approches marginales du développement durable. De cette observation, nous déduisons de manière très indirecte que les contrôleurs de gestion américains semblent faiblement orientés vers les enjeux de performance sociétale. Ce résultat est cohérent avec ceux obtenus antérieurement sur le sujet, même s'il est obtenu par une approche institutionnaliste. Néanmoins les conclusions émises doivent être mobilisées avec précaution. En effet, la présente étude n'est relative qu'à un des canaux de communication de l'association. Il serait intéressant de compléter les observations faites ici par l'étude des publications de *Management Accounting Quarterly* et de *IMA Educational Case Journal*, d'autres outils de communication et de formation de l'association. Mieux, l'analyse des communications des présidents lors des conférences annuelles de l'association, l'évaluation des rapports publiés par la fondation de recherche de l'association, des ressources pédagogiques publiées, des activités de leur centre éthique, constitueraient autant de démarches permettant de mieux comprendre l'engagement de l'Institute of Management Accountants dans la diffusion des enjeux de la performance sociétale.

Au-delà, deux hypothèses sont émises ici pour expliquer les observations faites : la résistance du cadre économique néoclassique aux critiques qui lui sont adressées et, l'émergence et l'institutionnalisation d'une comptabilité sociétale ancrée dans ce cadre économique néoclassique. Une des perspectives de cette étude pourrait être d'identifier de manière plus précise le poids relatif et les relations entre ces hypothèses causales.

Bibliographie

- Anthony, R. N., Dearden, J., Vancil, R. F. (1965). *Management Control Systems: Cases And Readings*. Richard D. Irwin Inc.
- Bebbington, J., Gray, R.; Thomson, I., Walters, D. (1994). Accountants' attitudes and Environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research* 24 (94): 109-120.
- Bessire, D., Onnée, S. (2010). Assessing Corporate Social Performance: Strategies Of Legitimation And Conflicting Ideologies. *Critical Perspectives on Accounting* 21: 445-467.
- Birnberg, J. G. (2009). The case for Post-modern Management Accounting: Thinking Outside The Box. *Journal of Management Accounting Research* 21: 3-18.
- Boisvert, V., Vivien, F.-D. 2006. « Le développement durable : une histoire de controverses économiques », in Aubertin C., Vivien F.-D., *Le développement durable. Enjeux politiques, économiques et sociaux*, Etudes de la Documentation Française, La documentation française, IRD éditions.
- Bourguignon, A. (2003). "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure": la dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (Numéro Spécial Mai): 27-53.
- Capron, M., Quairel, F. (2006). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable* 1 : 5-17.
- Capron, M., Quairel-Lanoizelée, F. (2010). *La responsabilité sociale de l'entreprise*. La découverte.

- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. *Business and Society* 38 (3): 268-295.
- Carroll, A. B., Shabana, K. M. (2010). The business case for Corporate Social Responsibility: A review of concepts, research and practice. *International Journal of Management Reviews*: 85-105.
- Charreaux, G., Schatt, A. (2005). Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003 : un état des lieux. *Comptabilité Contrôle Audit* 11 (2): 5-38.
- Chekkar, R., Grillet, C. (2006). L'utilisation de la bibliométrie dans l'évaluation de la recherche en Comptabilité-Contrôle-Audit : à la recherche d'indicateurs quantitatifs... 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Damak-Ayadi, S. (2010). Le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France. *Comptabilite Contrôle Audit* 16 (1): 53-82.
- De Bakker, F. G. A., Groenewegen, P., den Hond, F. (2006). A research note on the use of bibliometrics to review the corporate social responsibility and corporate social performance literature. *Business and Society* 45 (1): 7-19.
- De Bakker, F. G. A., Groenewegen, P., den Hond, F. (2005). A bibliometric analysis of 30 years of research and theory on corporate social responsibility and corporate social performance. *Business and Society* 44 (3): 283-317.
- Devinney, T. M. (2009). Is the Socially Responsible Corporation a Myth? The good, the Bad, and the Ugly of Corporate Social Responsibility. *Academy Of Management Perspectives* May: 44-56.
- Doane, D. (2005). The myth of CSR. *Stanford social innovation review* Fall: 23-29.
- Efendi, J., Mulig E. V., Smith M. L. (2006). Information technology and systems research published in major accounting academic and professional journals. *Journal of Emerging Technology in Accounting* 3: 117-128.
- Gigliani, G. B., Bedeian, A. G. (1974). A Conspectus Of Management Control Theory: 1900-1972. *Academy Of Management Journal* 17 (2): 292-305.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research* 10: 153-179.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting Organizations and Society* 35: 47-62.
- Gray R., et Collison, D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting* 13 : 797-836.
- Gray, R., Dillard, J., Spence, C. (2009). Social Accounting Research As If the World Matters: An Essay in Postalgia and a New Absurdism. *Public Management Review* 11 (5): 545-573.
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J., Thompson, I. (1995). The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. *Critical Perspectives on Accounting* 6: 211-239.
- Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58-80.
- Helfrich, V. (2010). Peut-on normaliser efficacement la RSE et ses pratiques? Etude du cas de la norme ISO 26000 sur la responsabilité sociétale. *Revue de l'Organisation Responsable* 5 (1): 51-60.
- Igalens, J., Gond, J.-P. (2005). Measuring Corporate Social Performance in France: A Critical and

- Empirical Analysis of ARESE data. *Journal of Business Ethics* 56: 131-148.
- Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3-4: 305-360.
- Lindquist, T. M., Smith, G. (2009). Journal of Management Accounting Research: Content and Citation analysis of the First 20 years. *Journal of Management Accounting Research* 21: 249-292.
- Management Accounting. (1968). Evolution of a magazine : Growth of the official NAA publication over a half-century reflects growth of the association. *Management Accounting* 50 (1): 60-61.
- Martinet, A. C., Payaud, M. A. (2008). Formes de RSE et entreprises sociales. Une hybridation des stratégies. *Revue Française de Gestion* 180 : 199-214.
- Martinet, A. C., Reynaud, E. (2004). Entreprise durable, finance et stratégie. *Revue Française de Gestion* 152 : 121-136.
- McGuire, J. W. (1961). The concept of the firm. *California Management Review* 3 (Summer): 64-88.
- Medley, P. (1997). Environmental accounting- what does it mean to professional accountants?. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 10 (4), 594-600.
- Pfeffer, J., Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. Harper and Row.
- Porter, M. E., Kramer, M. R. 2006. Business and Society : The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review* December: 78-93.
- Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilite Contrôle Audit* 10 (1): 7-36.
- Scapens, R. W., Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research* 21: 278-284.
- Shields, M. D. (1997). Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research* 9: 3-61.
- Smith, L. M. (1994). Relative contribution of professional journals to the field of accounting. *Accounting Educators' Journal* 6 (1): 1-31.
- Swanson, R. M. (1999). A fresh beginning. *Strategic Finance* 80 (9): 7
- Thomas, A. S., Simerly, R. L. (1994). The Chief Executive Officer and Corporate Social Performance: An interdisciplinary Examination. *Journal of Business Ethics* 13 (12): 959-968.
- Wilmshurst, T., Frost, G. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment* 10: 135-147.
- Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance: A Review. *International Journal of Management Reviews*: 50-84.
- Young, W. M. Jr. (1980). The challenge of change: How NAA is meeting it. *Management Accounting* 61 (7): 52.