

Introduction

Sophie Giordano-Spring et Gérald Naro

Loin d'être une activité purement instrumentale et neutre, le *reporting*, ou encore la production et la reddition des comptes à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation, est sans nul doute de nos jours une activité humaine qui déborde de la stricte sphère capitaliste pour désormais se diffuser dans la sphère publique (universités, hôpitaux...) et plus largement sociétale (sociales et environnementales). Dès lors, les pratiques et les outils doivent évoluer, c'est-à-dire innover, tant dans les formes de *reporting* que dans les objectifs que les organisations et la société leur assignent. Dans cet ouvrage, les innovations sont entendues dans une acception large, en tant que pratiques managériales et non exclusivement sous leurs aspects techniques. Il peut s'agir de produire de nouvelles normes comptables (au sujet d'instruments financiers en lien avec les questions environnementales), d'élargir la reddition à un *reporting* extra-financier (sur les droits de l'homme, l'immatériel), de l'adapter à des organisations publiques qui n'y étaient pas *a priori* destinées (hôpitaux ou universités), ou encore de renouveler les concepts et les approches du pilotage interne des organisations à but lucratif (PME et *business models*)...

Tant sur le plan professionnel qu'académique, le *reporting* fait référence à l'ensemble des données comptables, financières et désormais extra-financières produites par les entreprises et autres organisations, qu'elles soient à destination d'utilisateurs externes ou bien orientées vers le pilotage interne (comptabilité financière, managériale, tableaux de bords, rapports de gestion, *reporting* sociétal...). Au-delà d'un langage technique et codé, soumis à des normes et réglementations

tations, c'est également un « discours » de l'organisation envers son environnement. Ainsi, au-delà d'une approche purement technique et instrumentale du *reporting*, celui-ci est envisagé dans cet ouvrage sous un angle programmatique c'est-à-dire sous l'angle d'une pratique sociale et institutionnelle. Pour en saisir les enjeux actuels et futurs, il importe d'étudier ces deux facettes : comprendre dans quel sens les réglementations récentes peuvent modifier le visage de la communication financière dans le proche avenir, et prendre du recul pour examiner les forces qui structurent le *reporting* financier en tant que champ institutionnel. Cette perspective consistant à interroger le *reporting*, ses mutations et les innovations les plus récentes qui lui sont associées, du point de vue des cadres théoriques fondamentaux de la comptabilité et du contrôle rend hommage à notre collègue et amie le professeur Monique Lacroix.

Cet ensemble de réflexions est le fruit d'un travail collectif, initié en l'honneur de Monique Lacroix, professeur émérite de l'Université de Montpellier. D'abord nommée à l'Université de Metz au moment de sa réussite au concours de l'agrégation du supérieur, Monique Lacroix rejoint ensuite l'Université de Montpellier. Elle revenait ainsi sur un territoire d'attachement, tant personnel que professionnel, ayant précédemment occupé le poste de professeur agrégé du second degré au Lycée Hemingway de Nîmes. À son entrée au sein de l'Université, elle assume la direction de l'IUP Sciences de gestion. Elle sera ensuite élue puis réélue directrice de l'Institut Supérieur de l'Entreprise et du Management (ISEM). À l'instar de nombreux autres collègues, les auteurs de l'ouvrage ont été les témoins (et partenaires !) du dynamisme qu'elle y a insufflé. Elle a également créé le groupe de recherche Finance Comptabilité Contrôle Stratégie (FCCS) au sein de l'Institut. Outre le fait d'avoir été un moteur déterminant des formidables développement et rayonnement de l'ISEM pendant les 10 ans de sa direction, le professeur Monique Lacroix a largement soutenu le recrutement de plusieurs auteurs de cet ouvrage au sein de l'Institut et impulsé des thèmes de recherches qui en structurent le contenu. C'est grâce au soutien sans faille de l'ISEM, sous sa direction, à des activités de recherche que de nombreux travaux ont pu être réalisés (communications dans des congrès, organisation de manifestations scientifiques telles que celle de l'Association Francophone de Comptabilité, thèses, habilitation à diriger des recherches, participations aux congrès de la profession comptable, du contrôle et de l'audit...). Ainsi, partant de ses thèmes de prédilection, l'immatériel et la normalisation comptable, elle a initié des réflexions sur l'intégration de la problématique environne-

mentale en comptabilité, à une période où le sujet était encore très marginal. Cet écosystème favorable au sein de l'ISEM a notamment permis des collaborations avec d'autres spécialistes en France du *reporting* et créé un maillage de diverses problématiques.

Sans prétendre à l'exhaustivité, l'ouvrage examine cinq problématiques actuelles qui traversent le champ du reporting financier : le régulateur comptable international en tant qu'acteur institutionnel et la domination du référentiel qu'il promeut, la comptabilité et les parties prenantes silencieuses (environnement et droits humains), la rénovation des instruments de pilotage organisationnel (PME et *Business models*), le rôle du *reporting* dans la nouvelle gouvernance des universités et des hôpitaux, l'immatériel comme dernière frontière actuelle du *reporting*.

La première partie aborde le rôle du régulateur et du référentiel comptable. Dans un premier chapitre, Christophe Lejard questionne l'IFRS 9 pour s'interroger sur le rôle des normes comptables dans la lutte contre la crise financière. Françoise Pierrot-Platet et Raoudha Trabelsi discutent dans un deuxième chapitre de la diffusion mondiale des IFRS, tandis que Frédéric Le Roy, Anne-Sophie Fernandez et Françoise Pierrot-Platet, montrent dans le chapitre 3 que la diffusion des normes comptables passe par des processus de coopération entre instances concurrentes. C'est ainsi que l'on a pu observer une stratégie de coopétition entre le FASB et l'IASB. Ces trois chapitres montrent bien le travail institutionnel et le rôle d'entrepreneurs institutionnels joué par les instances de normalisation et de régulation comptables.

La deuxième partie s'intéresse plus particulièrement aux parties prenantes du *reporting* et, notamment, celui des parties prenantes silencieuses. Cela conduit tout d'abord Sophie Giordano-Spring et Géraldine Rivière-Giordano, à aborder, dans un chapitre 4, la question de la comptabilité carbone et la difficulté de normaliser ce qui constitue de réelles innovations comptables. Dans le chapitre 5, Constant Djama et Isabelle Martinez s'intéressent plus particulièrement aux informations sur les droits de l'homme dans le *reporting* sociétal.

Mais si le *reporting* renvoie plus précisément à la production et à la diffusion d'informations comptables ou extra-comptables, il est intimement lié au pilotage des performances dans les organisations. C'est sans doute dans les entreprises innovantes et entrepreneuriales que la question se pose avec le plus d'acuité. C'est à la problématique du renouvellement des instruments de pilotage qu'est donc consa-

crée la troisième partie de l'ouvrage. Dans un chapitre 6, Philippe Chapellier, Jean-Noël Chauvey et Gérald Naro abordent le contrôle de gestion des entreprises innovantes pour lesquelles il s'agit de penser et repenser en permanence le *business model*. Cette question est également présente dans la thématique traitée dans le chapitre 7 par Thierry Nobre qui s'interroge sur le rôle du contrôle de gestion en tant que vecteur du changement stratégique dans les PME.

Omniprésent dans nos sociétés modernes où contrôles, audits, certifications, classements, évaluation, et notations en tous genres, affectent tous les pans de l'économie et de la société, le *reporting* constitue aujourd'hui un élément déterminant du contexte des organisations publiques. Dans un contexte général de *New Public Management*, des organisations publiques professionnelles comme les hôpitaux et les universités, n'échappent pas à son emprise. C'est ce qu'illustrent les textes de la quatrième partie de l'ouvrage. Dans un chapitre 8, Bernard Augé, Irène Georgescu, Gérald Naro et Alexandre Verhnet traitent ainsi de la problématique du *reporting* dans les hôpitaux et les universités, tandis que Benoît Pigé, dans le chapitre 9, souligne que le *reporting* est au cœur des changements qui challengent aujourd'hui l'université.

Ainsi, d'abord analysé sous le prisme du « chiffre comptable » (vocabulaire cher à notre amie et collègue Monique Lacroix), les pratiques de *reporting* sont examinées dans ce qu'elles se diffusent et pénètrent d'autres pans de l'activité sociale. Progressivement, par capillarité et renforcement des domaines d'expertise, l'introduction de nouvelles demandes sociales (lutte contre le changement climatique, droits de l'homme), managériales (*business models* et extension aux organisations publiques) est discutée. En fil conducteur de l'ouvrage, le *reporting* financier est considéré non seulement comme un langage technique en perpétuelle mutation mais aussi comme un dispositif de gouvernance des organisations. Par exemple, les évolutions annoncées de la comptabilité carbone s'inscrivent dans la problématique plus large de la lutte contre le changement climatique. Autre exemple, l'introduction d'exigences de *reporting* et d'audit dans les hôpitaux et les universités est examinée du point de vue de leur rôle dans les nouveaux dispositifs de gouvernance au sein de ces organisations.

Finalement, le *reporting* est aujourd'hui confronté à de nouveaux enjeux et débats qui font écho aux mutations de la société ; mutations souvent paradoxales en ce qu'elles traduisent des mouvements de forces constamment en opposition. La financiarisation de l'économie tend vers une normalisation comptable internationale privilé-

giant la substance sur la forme, tandis que la demande sociale plus ou moins explicitement formulée par des parties prenantes plus ou moins silencieuses (la société civile, les espèces vivantes, les générations futures, etc.), exprime de nouvelles attentes qui appellent à un *reporting* social et environnemental. L'émergence d'une société entrepreneuriale invite à une rénovation des dispositifs de *reporting* et de pilotage des performances tandis que dans le même temps, l'institutionnalisation des idées du *New Public Management*, elle-même inscrite dans la perspective d'une ère de libéralisme avancée, requiert des organisations publiques, l'adoption d'instruments de *reporting* centrés sur la performance économique, dans une approche principalement diagnostique du contrôle de gestion. Mais, sans doute, le plus grand défi que va devoir relever le *reporting* face à ces mutations, tient dans l'intégration des immatériels dans ses modèles. Dans une société de la connaissance, l'immatériel pourrait bien être la dernière frontière du *reporting*. Tel est l'objet de la cinquième partie de cet ouvrage qui traite de l'un des thèmes de prédilection du Professeur Monique Lacroix. Ainsi dans le chapitre 10, Stéphane Trebuq questionne le concept de capital humain dans l'entreprise et se demande s'il ne s'agit pas d'une aporie à l'agonie, tandis que dans le chapitre 11, Laurent Cappelletti établit le bilan et dresse les perspectives du pilotage de l'immatériel.

L'ouvrage s'adresse ainsi avant tout aux étudiants et aux chercheurs qui souhaitent s'informer des travaux récents dans le domaine. Parce qu'il propose des grilles de lecture relatives aux évolutions attendues du *reporting* financier, il s'adresse également aux praticiens tels que les experts-comptables, directeurs financiers, contrôleurs de gestion et auditeurs, ainsi que tout professionnel dans les « métiers du chiffre ».

De par son projet initial, cet ouvrage n'a pas vocation à être exhaustif mais s'appuie sur les domaines d'expertise des enseignants-chercheurs qui ont travaillé au côté ou sous la direction du professeur Lacroix au sein de l'Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management (ISEM) de l'Université de Montpellier et dans d'autres institutions françaises. Il ouvre ainsi quelques pistes de réflexion sur le rôle et les formes que prend le *reporting* dans notre société actuelle.