



**HAL**  
open science

# LES MECANISMES DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE : LE CAS DES INDICATEURS NON FINANCIERS DE LA RSE

Moez Essid

► **To cite this version:**

Moez Essid. LES MECANISMES DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE : LE CAS DES INDICATEURS NON FINANCIERS DE LA RSE. Sciences de l'Homme et Société. Université Paris Sud - Paris XI, 2009. Français. NNT: . tel-00473794

**HAL Id: tel-00473794**

**<https://theses.hal.science/tel-00473794>**

Submitted on 16 Apr 2010

**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.

**LES MECANISMES DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE  
GLOBALE :  
LE CAS DES INDICATEURS NON FINANCIERS DE LA RSE**

**THÈSE**

Pour l'obtention du titre de  
**DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION**  
(Arrêté du 7 août 2006)  
Présentée et soutenue publiquement par

**Moez ESSID**

**Jury**

**Directeur de Thèse :** **Monsieur Nicolas BERLAND**  
Professeur à l'Université Paris Dauphine

**Rapporteurs :** **Monsieur Henri BOUQUIN**  
Professeur à l'Université Paris Dauphine  
**Monsieur Michel CAPRON**  
Professeur à l'Université Paris-Saint Denis

**Suffragants :** **Madame Sandra CHARREIRE-PETIT**  
Professeur à l'Université Paris-Sud  
**Monsieur Gérald NARO**  
Professeur à l'Université Montpellier I

**Octobre 2009**



*L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation  
aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à  
leur auteur.*



## REMERCIEMENTS

---

Ce travail touchant à sa fin, je ne pouvais ne pas remercier tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à l'aboutissement de cette thèse.

Comment pourrais-je tout d'abord ne pas remercier le Professeur Nicolas BERLAND, d'avoir accepté de m'encadrer dans cette thèse, de m'avoir fait confiance tout au long de ces années, de m'avoir consacré beaucoup de son temps et de sa patience, et de m'avoir surtout encouragé sans cesse, à des moments où le doute prenait le pas sur la motivation. Ses conseils, ses remarques, sa disponibilité, son écoute et sa compréhension ont largement contribué à ce que cette thèse arrive à son terme aujourd'hui.

Je remercie également le Professeur Henri BOUQUIN, qui m'a accompagné dans mes premiers pas dans la recherche lors du mémoire du DEA 124 de l'Université Paris Dauphine, et qui a accepté d'être rapporteur pour cette thèse.

Mes remerciements s'adressent également au Professeur Michel CAPRON, d'avoir accepté de rapporter sur cette thèse, mais aussi pour sa disponibilité au mois de Mars dernier, et pour ses critiques et ses conseils enrichissants qui ont contribué à préciser ma pensée et à faire progresser mon travail.

Je tiens aussi à remercier infiniment le Professeur Sandra CHARREIRE-PETIT, Directrice du PESOR, d'avoir accepté de m'accueillir dans son laboratoire de recherche, de n'avoir cessé de me prodiguer, à l'instar de tous les doctorants du PESOR, ses conseils et ses recommandations, et enfin, de m'avoir fait l'honneur de participer à ce jury de thèse.

Merci aussi au Professeur Gérald NARO, dont la présence au sein de mon jury de thèse m'honore particulièrement.

Enfin, ma reconnaissance va à mes parents, à ma sœur et à Meriem, qui ont sacrifié leur temps pour la lecture et la correction de cette thèse. Qu'ils retrouvent ici l'expression de ma sincère gratitude.



# SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>	<b>1</b>
<b>PREMIERE PARTIE : LA RSE COMME NOUVELLE DIMENSION POUR LE CONTROLE.....</b>	<b>19</b>
<b>Chapitre I: L'émergence de nouveaux indicateurs non financiers dans le sillage de la RSE.....</b>	<b>23</b>
Section 1: Du besoin de mesurer et de piloter une performance organisationnelle .....	26
Section 2: D'une responsabilité sociétale à une performance globale, ou l'évolution du concept de la RSE ...	53
Section 3: Des indicateurs de la RSE pour mesurer une performance « globale » .....	88
<b>Chapitre II: Les déterminants de l'introduction des indicateurs de la RSE comme mécanismes de contrôle .....</b>	<b>111</b>
Section 1: Une réponse comptable: les déterminants de la diffusion d'informations sociétales .....	113
Section 2: Une réponse de contrôle: le recours aux indicateurs non financiers .....	128
Section 3: Une réponse du management environnemental : les déterminants de l'introduction des SME .....	153
<b>Chapitre III: Les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle et des indicateurs de la RSE en interne .....</b>	<b>165</b>
Section 1: Les pratiques des systèmes de contrôle orientés RSE .....	167
Section 2: Les indicateurs de performance non financiers à l'aune des travaux sur les modes de contrôle ....	204
<b>DEUXIEME PARTIE : ANALYSE EMPIRIQUE D'UN MECANISME DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE .....</b>	<b>231</b>
<b>Chapitre IV: La méthodologie de recherche adoptée .....</b>	<b>235</b>
Section 1: Présentation de la démarche de recherche .....	237
Section 2: La collecte des données qualitatives .....	250
Section 3: L'analyse et le traitement des données .....	262
<b>Chapitre V: L'analyse des cas.....</b>	<b>275</b>
Section 1: Une analyse inter-sites à partir de sept cas exploratoires .....	276
Section 2: Le pari d'un système de management intégré chez le cas Energetix .....	303
<b>Chapitre VI: Déterminants et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE .....</b>	<b>361</b>
Section 1: Les déterminants de la mise en place des indicateurs de la RSE .....	363
Section 2: Caractéristiques et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE .....	381
Section 3: Les résultats quant aux systèmes de contrôle orientés RSE .....	401
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>421</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>431</b>
<b>TABLE DES FIGURES.....</b>	<b>451</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX .....</b>	<b>453</b>
<b>LISTE DES ABREVIATIONS .....</b>	<b>455</b>
<b>TABLE DES MATIERES .....</b>	<b>457</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>463</b>





## INTRODUCTION GENERALE

---

*“Not everything that can be counted counts and not everything that counts can be counted”.*

**Albert Einstein**

A l’heure où nous rédigeons cette introduction, le monde est en train de connaître l’une des crises économiques les plus aiguës de cette époque contemporaine. Légitimement, les préoccupations des sociétés, des gouvernements et des populations, se sont d’abord tournées vers des problématiques financières, économiques, interventionnismes étatiques, etc.

Parler de développement durable et de responsabilité sociétale de l’entreprise dans ce marasme ambiant, pourrait sembler au premier abord, en décalage total avec son temps. Mais, paradoxalement, en cette année 2009, le développement durable n’a jamais eu une aussi grande importance sur la scène médiatique et politique. On lui confère le potentiel d’être le seul, capable de sortir le monde de cette crise économique. Il est vrai que les chiffres plaident en sa faveur, les métiers issus du développement durable étant les rares secteurs économiques à afficher, ces derniers mois, des taux de croissance positifs.

Même Barak Obama, fraîchement élu président des États-Unis d’Amérique, s’y est mis. Il n’a cessé d’affirmer en effet, dans ses discours, que le salut de l’Amérique viendra en premier lieu de l’économie issue du développement durable (*Green Economy*), seule capable à ses yeux, de sortir les États-Unis de cette crise.

*“Few challenges facing America – and the world – are more urgent than combating climate change. The science is beyond dispute and the facts are clear. Sea levels are rising. Coastlines are shrinking. We’ve seen record drought, spreading famine, and storms that are growing stronger with each passing hurricane season.*

*(...) My presidency will mark a new chapter in America’s leadership on climate change that will strengthen our security and create millions of new jobs in the process.”*

*(Barack Obama, Warming Summit, Californie, 18 Novembre 2008)*

*“And to those nations like ours that enjoy relative plenty, we say we can no longer afford indifference to the suffering outside our borders, nor can we consume the world’s resources without regard to effect. For the world has changed, and we must change with it.”*

*(Barack Obama, Discours d’investiture, 20 Janvier 2009)*

Mais de quoi parle-t-on exactement lorsqu’on évoque les expressions de « développement durable » ou de « responsabilité sociétale de l’entreprise » ? Et quelle est leur place dans une recherche doctorale qui s’intéresse avant tout aux pratiques de contrôle de gestion des entreprises ?

## ***Le développement durable et la responsabilité sociétale de l’entreprise comme thématiques de recherche en contrôle***

Le terme « développement durable » est probablement celui qu’on a le plus entendu, ou lu, dans les médias occidentaux depuis près de dix ans. Un véritable engouement médiatique, politique, social, voire même artistique, s’est forgé autour de cette notion, à tel point que l’on ne sache plus, aujourd’hui, le sens exact du terme. Le résultat est que ce mythe contemporain renvoie dans l’imaginaire du grand public directement à la notion de la protection de l’environnement et de l’écologie. Néanmoins, en réalité, son sens est tout autre. Quelques rappels historiques s’imposent.

Apparue pour la première fois au cours du sommet de l’ONU à Rio en 1992, sous l’impulsion de la Commission Brundlandt<sup>1</sup>, cette notion a mis un peu de temps avant d’occuper une place considérable, ces dernières années, sur la scène publique. Brundlandt,

---

<sup>1</sup> Qui était le premier ministre de la Norvège à l’époque.

inventeur de cette expression, définissait le développement durable<sup>2</sup> comme étant un développement qui « *répond aux besoins du présent, sans compromettre la possibilité qu'auront les générations futures de répondre aux leurs* ». Le souci est la préservation des chances des générations futures de profiter de toutes les ressources existantes, aussi bien les ressources naturelles, que les ressources humaines. Autrement dit, l'idée est que les générations actuelles doivent composer avec la problématique de la rareté des ressources existantes afin de les préserver pour les générations à venir.

Cette approche du concept de développement durable peut être complétée par la définition de Capron (2008, p.2) qui considère cette notion comme étant un « *objectif qui a pour enjeu de subvenir aux besoins de l'ensemble de l'humanité (rôle de l'économie), en préservant les conditions de reproduction de la nature (préoccupation écologique), dans des relations sociales d'équité permettant d'assurer la paix et la cohésion sociale (attentes sociales et sociétales)*. Ce qui se traduit également par la formule : *œuvrer à un monde vivable, sur une planète viable, avec une société équitable* ».

Par définition, le développement durable est une notion macroéconomique avant tout. *A priori*, le développement durable concerne essentiellement les politiques gouvernementales pour la préservation de toutes les ressources disponibles. Mais la plupart des gouvernements ont rapidement compris qu'aucun effort dans le sens du développement durable ne pourra se faire, sans la totale implication des principaux consommateurs de ressources humaines et naturelles : les entreprises.

Afin de mettre en application ces orientations politiques, la majorité des pays industrialisés ont promulgué des lois ou des directives pour obliger les entreprises à communiquer sur leurs efforts environnementaux et/ou sociétaux.

Ces efforts nationaux ont été relayés par des initiatives privées à l'échelle mondiale, telles que la GRI (*Global Reporting Initiative*), ou à l'échelle nationale, telles que les travaux de l'ORSE (Observatoire sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises) ou du CER2D (Centre d'Etude et de Recherche sur le Développement Durable) en France.

---

<sup>2</sup> Traduction du terme original anglais « *Sustainable development* ». Certains auteurs le traduisent d'ailleurs en français, en développement soutenable.

En France, deux travaux relatifs à l'instrumentation du développement durable et son institutionnalisation, ont eu le plus d'écho dans le monde de l'entreprise : la GRI et la loi NRE :

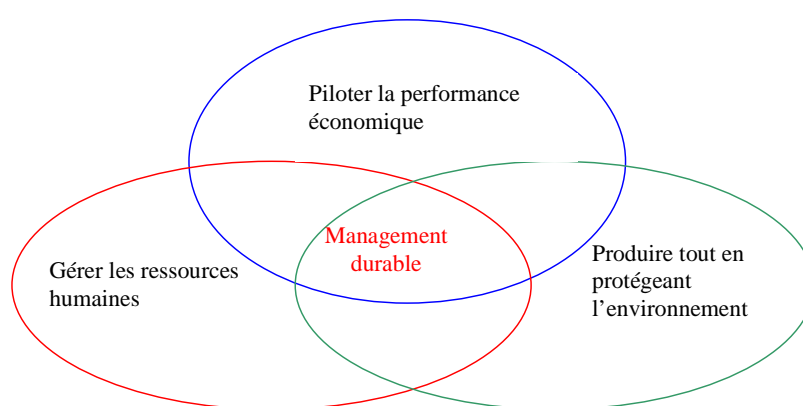
- La GRI est certainement la construction la plus connue, et peut être aussi la plus aboutie, comme outil managérial pour le développement durable. Créée sous l'égide de l'ONU (en collaboration avec plusieurs ONG environnementales, entreprises et cabinets comptables), son but est d'élever les méthodes de *reporting* développement durable à un niveau équivalent de celles du *reporting* financier, dans un souci de comparabilité, de crédibilité, de rigueur, de périodicité et de vérifiabilité des informations communiquées. Cette initiative a abouti à la publication en 2002 d'un rapport intitulé « *Les lignes directrices pour le reporting développement durable* », qui inclut la définition de plusieurs indicateurs de développement durable répondant à des objectifs bien déterminés.
- La loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE), datant du 15 mai 2001, a eu une grande contribution, et une forte influence, sur l'intégration des dimensions du développement durable à l'intérieur des organisations. L'article 116 de ladite loi prévoit, en effet, pour chacune des sociétés cotées en bourse, que le rapport annuel du conseil d'administration contienne des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité. La loi NRE impose l'insertion d'un volet environnemental et social dans le rapport de gestion des entreprises cotées sur l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2002. Même si cette loi ne précise pas explicitement les indicateurs à publier, elle a relativement contribué à l'essor et à l'utilisation accrue d'indicateurs de développement durable de la part des entreprises dans leur communication financière.

D'un point de vue managérial, les efforts des entreprises se sont concrétisés, dans un premier lieu, au moyen d'une large communication financière externe sur les problématiques développement durable. Par la suite, cette prise de conscience générale de la nécessité d'une orientation stratégique vers le développement durable, s'est déclinée au sein des organisations en des actions managériales internes concrètes regroupées dans ce qui est communément appelé aujourd'hui le management durable.

Le management durable regroupe ainsi toutes les pratiques managériales orientées et destinées aux stratégies environnementales et sociétales des entreprises (éco-conception, éco-marketing, politique de santé, de sécurité, etc.).

La littérature définit le management durable comme étant « l'évocation d'un mode de gestion accompagnant une orientation stratégique intégrant le principe de responsabilité sociale. Le Management Durable repose sur un équilibre profitable, pour la structure organisationnelle mais aussi pour ses parties prenantes, construit sur des choix combinés économiquement viables, socialement équitables, soutenables du point de vue environnemental et ce, dans l'optique d'un mode de gouvernance efficace et transparent »<sup>3</sup>.

D'une manière générale, on peut dire que le management durable est un management qui se construit autour de trois axes. Ces axes sont fondateurs du concept de développement durable, et se présentent schématiquement, comme indiqué dans la figure ci-dessus (Fig.1).



**Figure 1 : Le management durable comme croisement de trois axes**

Ainsi, et d'un point de vue plus opérationnel, faire du développement durable pour un manager, revient à dire que le manager doit veiller à la rentabilité économique de son activité tout en minimisant son impact sur l'environnement et sur les ressources humaines. Facile à dire, mais est-ce aussi facile à faire ?

Férone et al. (2001) rappellent d'ailleurs que le management durable peut être défini comme « un management susceptible de concilier constamment des intérêts potentiellement contradictoires ». Lesquels ? Ceux des parties prenantes de l'entreprise.

Désormais, le management doit construire et mettre en place des procédures et des processus managériaux qui répondent aux attentes spécifiques des différentes parties prenantes de l'entreprise. Ces dernières, qui se limitaient auparavant aux partenaires

<sup>3</sup> Définition reprise du site Internet du CERMAD (Centre de Recherche en Management Durable, Université de Poitiers).

financiers et commerciaux, comprennent aujourd'hui des acteurs, aussi différents que des ONG, des riverains, de simples citoyens, etc.

Le développement durable a augmenté considérablement le nombre des parties prenantes de l'entreprise ; et un management, qui se veut durable, ne pourra se faire s'il ne prend pas en compte leurs attentes. Oui, mais à quels prix ? Et comment concilier des intérêts qui ne pourront jamais être convergents, et parfois même en contradiction avec les intérêts de l'entreprise elle-même ?

Le développement durable rend le management un peu plus complexe. Mais n'est-ce pas ici un nouveau défi à relever pour cette discipline, sans cesse en mouvement ?

### **Quid du concept de la RSE ?**

Le développement durable et le management qui l'a suivi, sont des thématiques jeunes et récentes. Leur application à l'entreprise bouleverse un tant soit peu les pratiques, les objectifs et les décisions de certaines organisations commerciales. Mais toutes les entreprises ont-elles attendu Brundtland, et sa commission, pour prendre en compte les dimensions environnementales, sociales, etc. ? La réponse est non, car le développement durable a eu au moins un mérite, celui de remettre « au goût du jour » un concept plus ancien appliqué aux entreprises qui est la Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (désormais RSE).

La RSE se définit, aujourd'hui, comme « *les modalités de réponse de l'entreprise aux interpellations sociétales en produisant des stratégies, des dispositifs de management, de conduite de changement et des méthodes de pilotage, de contrôle, d'évaluation et de reddition* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007). Néanmoins, il faut souligner que le sens de cette expression a fortement évolué dans le temps. Elle est passée d'un comportement philanthropique et mécénique des entreprises dans la première moitié du XX<sup>ème</sup> siècle, à des stratégies organisationnelles préétablies cherchant à répondre aux attentes et aux interrogations des parties prenantes au début de ce XXI<sup>ème</sup> siècle<sup>4</sup>.

Quelles sont alors les différences entre les deux concepts de développement durable et de RSE ? Et s'agit-il de la même chose finalement ?

Il est devenu d'usage, aujourd'hui, dans les sciences de gestion de parler des deux termes en tant que synonymes. Sauf qu'en y regardant de plus près, de fortes nuances existent. Le

---

<sup>4</sup> Voir chapitre I, section 2, pour un développement sur la notion de la RSE

développement durable est avant tout un concept économique, politique, macroéconomique, etc. C'est un modèle de croissance<sup>5</sup> économique qui cherche à concilier le progrès économique et social avec la préservation de l'environnement, considérant ce dernier comme un patrimoine à transmettre aux générations futures. La RSE, quant à elle, peut être considérée comme l'ensemble des moyens mis en œuvre par les entreprises pour participer à un développement économique durable à l'échelle planétaire. La RSE est donc une sorte de déclinaison des principes macro du développement durable à un niveau micro, celui des entreprises. La RSE peut à la limite être comparée au management durable, les deux notions renvoyant à des pratiques d'entreprises. Sauf que le management durable se distingue de la RSE dans le sens où il intègre des aspects plus financiers et plus macroéconomiques, étant donné qu'il doit également servir à une communication financière, désormais obligatoire, sur les sujets qu'il concerne. Les pratiques relevant de la RSE doivent quant à elles dépasser cette seule obligation de rendre compte. Elle inclut, de fait, des pratiques volontaires et volontaristes ne servant pas forcément le *reporting* externe ou le développement durable d'une manière générale. C'est pour cette raison que nous parlerons tout au long de cette thèse de pratiques de la RSE plutôt que de management durable. Nous nous intéressons à toutes les pratiques, volontaires ou pas, qui cherchent à satisfaire les exigences des différentes parties prenantes pour atteindre les objectifs de la RSE, mais également les pratiques qui servent à modifier les cultures, les valeurs et les comportements en interne.

### **Le contrôle de la RSE, objet d'étude**

Pourquoi alors s'intéresser aux thématiques de la RSE dans une thèse de doctorat en contrôle de gestion ?

La RSE est devenue une thématique de recherche à part entière dans les sciences de gestion. Les travaux académiques se sont vus obligés de participer à ces débats, tant sur le plan théorique que managérial.

La RSE représente désormais un enjeu considérable et transverse aux sciences de gestion : le marketing, la finance, la GRH, la comptabilité, etc. Ces dernières ont toutes tenté d'étudier l'influence et les effets de la dimension RSE sur les principes fondamentaux de leur

---

<sup>5</sup> Les détracteurs du concept parlent de modèle de « décroissance », tant le développement durable insinue une baisse de la consommation globale des acteurs économiques, ce qui aurait une incidence négative sur la croissance économique.



discipline. Pourquoi alors cet intérêt ? Tout simplement, parce que la RSE se matérialise avant tout en des pratiques managériales diverses et variées qui affectent toutes ces disciplines : Investissement Socialement Responsable (ISR), marketing vert, aspects sociaux de la RSE préalablement gérés par la GRH, diffusion d'informations environnementales et sociales dans la communication des entreprises, etc. Ces recherches ont permis de mettre au jour les caractéristiques des pratiques des entreprises en matière de développement durable et de RSE, et de faire avancer les connaissances théoriques et managériales sur les mécanismes à adopter. Ces recherches ont également été utiles pour mieux appréhender et définir ce que représente la RSE pour les entreprises aujourd'hui, même si, il faut le reconnaître, ce travail est encore loin d'être achevé.

S'intéresser à la RSE dans une thèse en contrôle, n'est alors qu'une suite logique de la « managérialisation » continue de la RSE. Oui, mais de quel contrôle parlons-nous ?

Anthony a été un des premiers auteurs à contribuer à la théorisation du contrôle. Bien qu'il ne propose pas réellement une théorie du contrôle, et encore moins un modèle conceptuel (Bouquin, 2005)<sup>6</sup>, Anthony a été pionnier dans la tentative de structuration de cette discipline. En 1965, il propose une typologie du contrôle qui repose sur un découpage des processus de contrôle selon les niveaux hiérarchiques où il s'exerce. Plus précisément, la taxinomie d'Anthony<sup>7</sup> se base sur l'objet du contrôle, c'est-à-dire, sur la définition de la stratégie, sa déclinaison et sa mise en œuvre aux différents niveaux de l'entreprise.

L'auteur distingue ainsi trois grands types de contrôle, qui s'utilisent simultanément mais indépendamment :

- La planification (ou le contrôle) stratégique : ce niveau est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions métiers, domaines d'activités et facteurs clés de succès. Pour Anthony (1993, p.31) « *La planification stratégique est le processus de décisions des buts de l'organisation et des stratégies pour les atteindre* ».

---

<sup>6</sup> Pour Bouquin (2005, p.136) : « *La typologie d'Anthony s'annonçait comme un cadre conceptuel fonctionnaliste des systèmes de management. Faute d'identifier les finalités de ces systèmes, elle se réduit à une typologie des processus de management* ».

<sup>7</sup> Qu'il propose initialement en 1965, et sur laquelle il revient, avec des modifications, en 1988.

- 
- Le contrôle de gestion qu'il définit comme étant « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* » (1993, p.35). Pour Anthony, la finalité du contrôle de gestion est claire : c'est la convergence des buts (1965, p.45).
  - Le contrôle opérationnel (ou des tâches): « *le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches sont exécutées avec efficacité et efficience* » (Anthony 1993, p.38).

Pour Anthony, les principes du contrôle sont essentiellement présents dans le niveau contrôle de gestion et le niveau contrôle des tâches<sup>8</sup>. C'est à ce niveau essentiellement que les indicateurs de performances et les mesures comptables jouent un rôle prépondérant.

L'objectif de cette thèse n'est pas d'étudier les mécanismes de formulation de la stratégie ou des buts relevant de la RSE. On cherche plutôt à comprendre les modalités de la déclinaison de cette stratégie à tous les niveaux hiérarchiques. Pour cette raison, notre intérêt sera essentiellement porté sur les niveaux contrôle de gestion et contrôle des tâches. Ils représentent l'idée même du contrôle, dans son sens anglophone, c'est-à-dire la maîtrise des processus managériaux. Nous voulons, dans le cadre de cette thèse, étudier cet aspect de maîtrise des processus dans les dimensions qui relèvent de la RSE. Pour ce faire, nous nous focaliserons sur les mécanismes et les systèmes de contrôle dont la finalité est de piloter une performance, qu'on qualifiera de « globale ».

Mais quel pourrait-être alors l'intérêt pour la recherche en contrôle d'une étude sur les mécanismes de pilotage d'une performance RSE ? En réalité, plusieurs raisons peuvent être évoquées :

- La RSE pose de nouveaux défis pour le contrôle de gestion en termes de dimensions de la performance à piloter (une performance environnementale ou sociale nécessitant l'utilisation de nouvelles catégories d'indicateurs non financiers « élargis »). Le contrôle, discipline essentiellement financière à la base, se trouve de ce fait confronter à de nouveaux paradigmes. Quels pourraient-être leurs impacts et leurs influences sur la discipline du contrôle ?

---

<sup>8</sup> D'ailleurs, la frontière entre ces deux niveaux du contrôle est mince. Elle repose essentiellement sur ce qui est programmable ou non, et ce qui donc implique une décision de la part d'un manager ou non. Mais un manager ne peut-il pas s'intéresser aux tâches qui ne sont pas programmables ?

- Les pratiques de contrôle de la RSE sont jeunes et en cours d’institutionnalisation. Qu’apportent-elles de nouveaux sur nos connaissances en contrôle ?
- Les systèmes de contrôle de la RSE présentent des spécificités puisqu’ils dépassent les frontières de l’entreprise pour s’adresser aux parties prenantes. Quelles pourraient-êtré ces nouvelles frontières ? Et comment pourrait se faire ce dépassement ?
- Les mécanismes de contrôle de la RSE sont pris en charge par de nouveaux acteurs dans les organisations. Serions-nous alors en présence de nouveaux spécialistes du contrôle ?

Toutes ces raisons plaident en faveur de telles recherches, susceptibles d’enrichir nos connaissances sur les pratiques de contrôle organisationnel. Reste maintenant à savoir comment aborder le sujet, et à poser la problématique qui va nous permettre de tenter de contribuer à cette littérature.

### ***Problématique et objectifs de la recherche***

Passé l’effet de mode et d’engouement des premières années, les thématiques de la RSE s’installent petit à petit comme une obligation civique et sociétale devant être prise en compte par les différents acteurs de nos sociétés modernes. Phénomène de mode, de mimétisme, ou un réel sentiment de responsabilité, les entreprises consacrent de plus en plus d’efforts pour les aspects environnementaux et sociaux, ce qui a apporté un lot d’innovations managériales sur les pratiques internes des entreprises.

Cette prise de conscience générale de la nécessité d’une orientation stratégique vers la RSE pour atteindre l’objectif final du développement durable, s’est déclinée au sein des organisations en des actions internes managériales concrètes et structurées, regroupées sous des systèmes de management intégrés, des systèmes de management environnementaux, etc. Plus particulièrement, un réel effort a été consacré pour mettre en œuvre des systèmes spécifiques capables de mesurer et de piloter les réalisations et les performances sur les nouvelles dimensions induites par les thématiques de la RSE et du développement durable. Il est clair, en effet, et comme l’ont démontré Capron et Quairel-Lanoizelée, (2004), que « *quel que soit le degré d’intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l’entreprise, la crédibilité externe et l’efficacité passent par la mise en œuvre d’un système de pilotage de cette évolution stratégique* ».

Néanmoins, cet aspect particulier de la RSE, c'est-à-dire les outils de gestion, et surtout de contrôle, intégrés au sein des organisations, a été très peu investigué par la littérature. Quairel (2006, p.3) souligne à cet effet que « *dans le domaine de la responsabilité sociétale de l'entreprise, les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...)*. Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications, alors que les systèmes de mesure de performance, mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi, sont peu, voire pas, étudiés par la littérature académique ». Or, pour mettre en place des stratégies orientées RSE, les systèmes de contrôle auront certainement un rôle prépondérant à jouer. En effet, la littérature managériale nous apprend que pour décliner une stratégie spécifique, il est indispensable de mettre en place un système de contrôle adéquat, avec des mécanismes de contrôle spécifiques à chacune de ces stratégies. L'objectif de notre recherche est donc d'étudier ces systèmes de contrôle spécifiques, destinés aux stratégies RSE et surtout au pilotage d'une performance élargie, incluant les aspects environnementaux et sociaux. Pour ce faire, nous avons choisi d'aborder le sujet à travers l'étude d'un mécanisme de contrôle particulier : les indicateurs de la RSE.

Les indicateurs de la RSE (indicateurs environnementaux, sociaux, sociétaux, éthiques, etc.) représentent aujourd'hui une des pratiques managériales internes les plus répandues. Ces indicateurs, définis et institutionnalisés par différents organismes internationaux (GRI, etc.), sont apparus initialement pour la reddition et la communication externe des entreprises. Ils se sont transformés plus tard en outils servant le pilotage interne des performances relevant de la RSE. Ces indicateurs possèdent, du moins en apparence, les attributs des indicateurs de performance traditionnels sur lesquels se basent les systèmes de contrôle de gestion internes des organisations. Plus particulièrement, ces indicateurs offrent aux entreprises une manière simple et efficace pour mesurer et piloter leurs performances sociétale et environnementale.

**Notre recherche part donc du croisement de deux thématiques assez larges en sciences des organisations : les indicateurs de performance en contrôle et la responsabilité sociétale des entreprises (RSE).**

En particulier, nous nous sommes intéressés à deux dimensions spécifiques de la RSE : la performance sociétale des entreprises (PSE) et la performance globale<sup>9</sup>. Piloter cette performance revient à faire appel à des mesures, des données, donc à des indicateurs particuliers. Or, ces indicateurs relèvent d'une problématique singulière en contrôle de gestion que sont les indicateurs non financiers. Non financiers car mesurer la RSE sort des domaines financiers et comptables de l'entreprise. A cet effet, nous voulons comprendre comment fonctionnent à l'intérieur des entreprises les outils de contrôle chargés de mesurer cette performance, c'est-à-dire, les indicateurs de la RSE.

Les indicateurs de la RSE sont donc à la croisée de deux thématiques importantes en sciences de gestion : la mesure de la performance et la RSE. Le croisement de ces deux champs, assez larges, donne naissance à des indicateurs devant être construits et formalisés tels que les indicateurs de performance classiques, mais dont la cible inclut des dimensions de la performance encore mal définies.

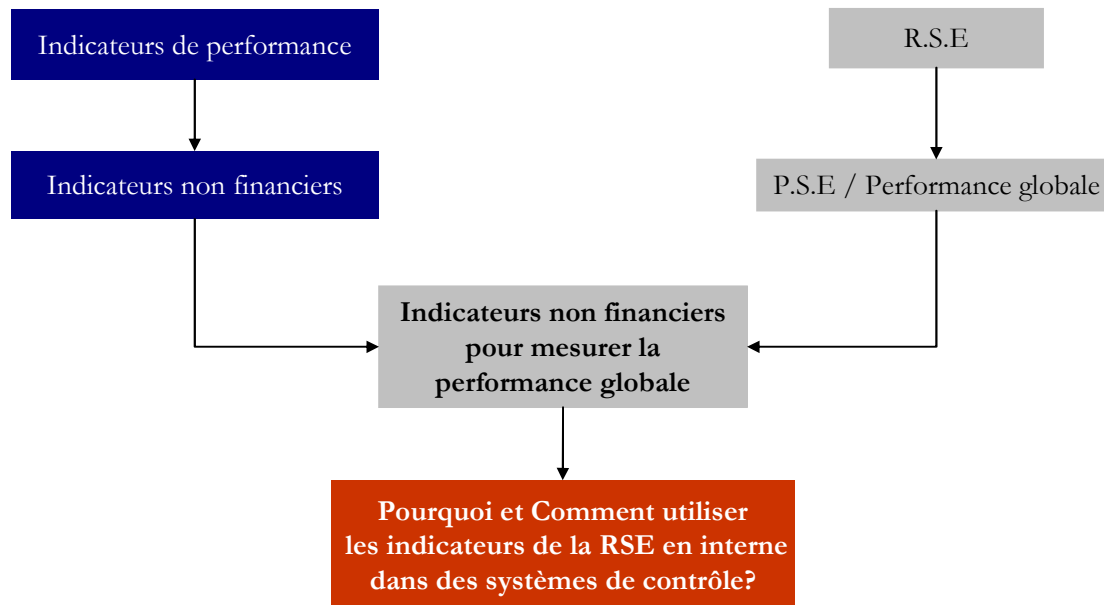
Le champ de la recherche dans cette thèse se concentre sur la mesure et le pilotage de la performance dans les organisations, au travers notamment d'indicateurs de performance. C'est cette problématique ancienne, mais ô combien riche dans la littérature de contrôle de gestion, qui a été le point de départ de nos réflexions dans ce travail de thèse.

Par la suite, les développements récents et l'importance des thématiques de la RSE et du développement durable, nous ont offert l'occasion d'aborder, sous un nouvel angle, la problématique de la mesure de la performance. Ainsi, l'objet d'étude de notre recherche dans cette thèse concerne les dimensions de la RSE en général, et les indicateurs de la RSE en particulier, en tant qu'outils fondamentaux pour son pilotage.

L'émergence de la problématique de notre recherche peut se résumer comme illustré dans la figure 2 :

---

<sup>9</sup> Nous verrons dans le chapitre I de cette thèse, que ces deux notions, en apparence identiques, présentent des différences sensibles.



**Figure 2: Problématique de la recherche**

La question de recherche qui va conduire notre étude est la suivante : **Pourquoi et comment utiliser des indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle?**

Cette question de recherche peut se décliner en plusieurs interrogations :

- Quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs internes de RSE ?
- Comment ces indicateurs sont construits pour mesurer la performance en termes de RSE (l'axe économique, l'axe social, l'axe écologique)?
- Comment sont choisis les indicateurs utilisés et selon quel référentiel institutionnel (GRI, loi NRE, etc.) ?
- Comment les normes de performance et les objectifs en termes de RSE sont fixés ?
- Comment et à quels niveaux sont utilisés les indicateurs de la RSE par les managers ?

Notre thèse cherche à répondre à deux questionnements, différents, mais complémentaires.

Tout d'abord, nous avons voulu comprendre les raisons et les facteurs qui poussent des entreprises à intégrer et à utiliser des indicateurs RSE au sein de leurs systèmes de contrôle. Les recherches se sont concentrées, jusqu'à présent, à étudier les raisons qui amènent les entreprises à publier des informations et des indicateurs relevant de la RSE. Mais très peu de

recherches ont essayé de comprendre « *ce qui se passe en interne* ». Le premier objectif recherché dans cette thèse est donc d'identifier les déterminants et les facteurs, internes ou externes, qui influencent positivement le choix des entreprises à recourir aux indicateurs de la RSE comme des indicateurs de performance en interne.

Ensuite, ce travail cherche à comprendre comment ces indicateurs sont utilisés au sein des entreprises et comment se structurent les systèmes de contrôle qui les intègrent. Ce second objectif rejoint en partie un des corpus de recherche les plus répandus dans la littérature du contrôle : celui de comprendre comment se fait l'utilisation des outils et des systèmes de contrôle pour influencer les comportements des subordonnés vers l'atteinte des objectifs stratégiques. Cette question est récurrente dans la discipline du contrôle de gestion. D'ailleurs, les principaux travaux de recherche en contrôle (et les principaux auteurs ?) sont ceux qui ont proposé des typologies d'utilisation des systèmes de contrôle en général (Ouchi, Merchant, Simons, etc.) ou d'un outil spécifique en particulier (Hopwood pour les budgets).

L'objectif de cette thèse est de participer à cette littérature en contrôle qualifiée de *behavioriste*. Pour ce faire, nous analyserons un mécanisme de contrôle<sup>10</sup> nouveau et particulier, devant servir à décliner les stratégies environnementales ou sociales des entreprises. On essayera ainsi d'identifier les caractéristiques et les modalités d'utilisation de cet outil, tout en les confrontant aux grilles de lectures classiques des systèmes de contrôle.

De fait, nous nous posons plus une problématique de contrôle, qu'une problématique de RSE. Nous nous intéressons à un mécanisme de contrôle traditionnel et classique, à savoir les indicateurs de performance pour le pilotage interne, que nous voulons étudier dans le cadre spécifique de la RSE, et les influences de ce concept sur les pratiques de contrôle.

## ***Design de la recherche***

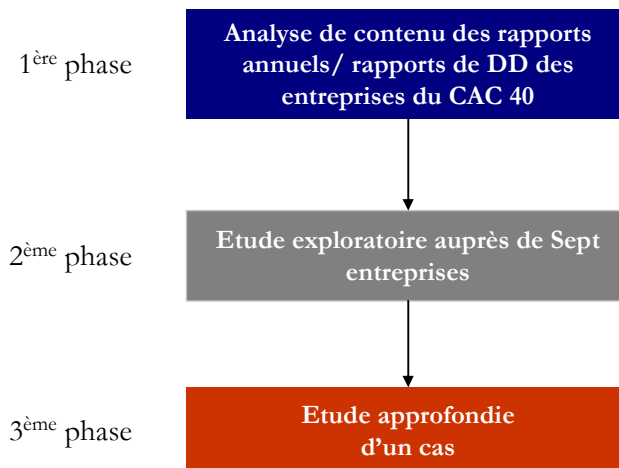
Pour répondre à cette problématique de recherche, nous avons opté dans cette thèse pour une méthodologie qualitative basée sur une approche abductive. Les raisons d'un tel choix résident essentiellement dans la faiblesse de la littérature consacrée au lien entre la RSE et le contrôle d'une manière générale, mais également dans la capacité de la recherche qualitative

---

<sup>10</sup> Nous définirons un mécanisme de contrôle comme un outil managérial interne, utilisé par les managers pour influencer les comportements de leurs subordonnées dans le sens des objectifs stratégiques de l'organisation.

exploratoire à mettre au jour des caractéristiques spécifiques d'utilisation des outils de contrôle, qu'une recherche quantitative positiviste aurait du mal à réaliser.

Par son côté abductif, cette thèse s'est construite par des allers-retours entre la littérature et les données empiriques recueillies sur le terrain. Cette collecte de données relatives à notre question de recherche s'est faite en trois phases :



**Figure 3 : Processus de collecte des données empiriques**

Au travers de cette démarche méthodologique, nous visons un double objectif. Elaborer une discussion théorique autour de notre question de recherche. Pour ce faire, nous analyserons la littérature existante d'une part, et nous tenterons de rapprocher la littérature concernant la RSE avec la littérature en contrôle d'autre part. Le second objectif est de décrire et d'interpréter des pratiques organisationnelles qui se basent sur des indicateurs de la RSE pour piloter une performance globale.

Compte tenu de ces objectifs, notre thèse se structure en deux parties.

Nous consacrerons la première partie à la présentation des concepts mobilisés dans notre recherche, et surtout à la discussion théorique de la question que nous nous posons dans le cadre de cette thèse. Nous verrons que la RSE peut être considérée aujourd'hui **comme une nouvelle dimension pour le contrôle**. Pour ce faire, nous reviendrons dans cette partie sur les notions mobilisées tout au long de cette thèse, à savoir, la performance, les indicateurs de performance financiers et non financiers, la RSE, la performance sociétale et globale. Une attention particulière sera accordée aux indicateurs de la RSE et ce, en essayant de présenter une définition et un cadre général de travail pour ces indicateurs. Nous discuterons également nos deux questions de recherche dans deux chapitres distincts. Nous proposerons à la fin de



chacun de ces deux chapitres des grilles de lecture théorique, qui regrouperont les réponses possibles proposées par la littérature sur les problématiques que nous nous posons.

La deuxième partie de notre travail sera consacrée à notre étude empirique qui **analysera un mécanisme particulier du contrôle de la performance globale**, à savoir les indicateurs non financiers de la RSE. En premier lieu, nous détaillerons dans cette partie notre positionnement épistémologique ainsi que la méthodologie de recherche adoptée. En second lieu, nous présenterons les pratiques d'un échantillon d'entreprises en matière de RSE et de développement durable que nous avons étudiées, et ce à travers une analyse comparative d'une part et une analyse approfondie d'autre part. Le dernier chapitre sera consacré à l'interprétation de nos résultats et à la formulation de conclusions quant à la problématique de recherche posée. Ceci aboutira à la formulation d'hypothèses et de postulats qui permettront de construire un cadre d'analyse théorique pour l'utilisation des indicateurs de le RSE dans des systèmes de contrôle dédiés.

Le schéma ci-après détaille le plan que nous allons suivre tout au long de cette thèse pour répondre à notre question de recherche. Il reprend les principaux questionnements auxquels nous essayerons de répondre dans les différents chapitres.

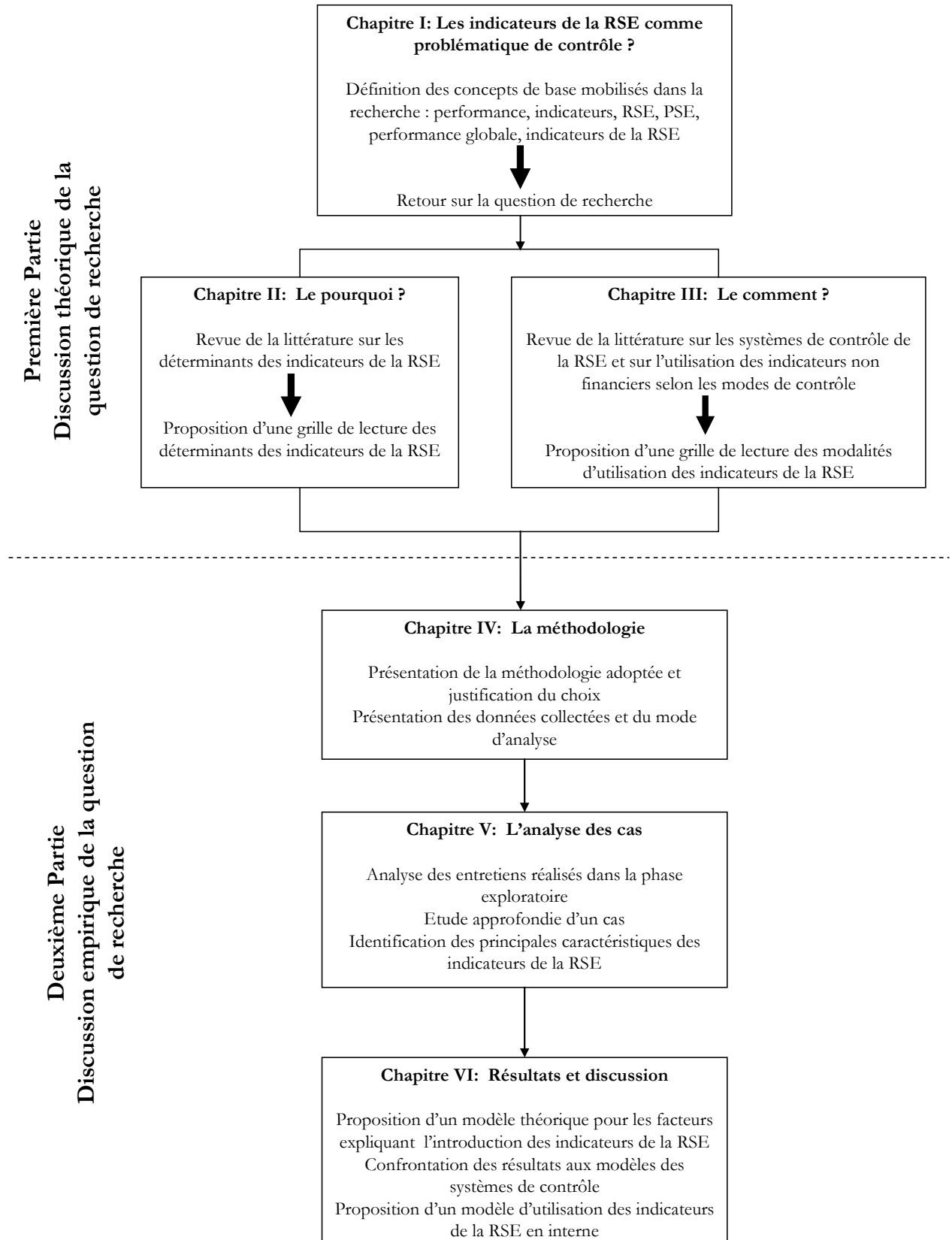


Figure 4 : Plan et structure de la recherche



**PREMIERE PARTIE :  
LA RSE COMME NOUVELLE DIMENSION POUR LE  
CONTROLE**

---



## Introduction de la première partie

---

Les thématiques de la RSE sont des thématiques larges et transverses en sciences de gestion. Elles bouleversent en ce sens plusieurs dogmes managériaux, qui n'ont probablement pas connu de telles modifications depuis les années 1980 avec l'émergence de la problématique de la qualité totale. Le contrôle de gestion, comme processus interne de pilotage et de mesure de la performance, n'est pas resté en marge de ces nouveaux bouleversements. Ces derniers sont venus se joindre à plusieurs autres innovations<sup>11</sup> pour secouer fortement cette discipline, sans cesse remise en cause. Quelles réponses pourraient fournir alors le contrôle de gestion à ces nouveaux défis qui se présentent à l'entreprise ?

Les indicateurs de performance étant historiquement un des principaux mécanismes du contrôle de gestion<sup>12</sup>, il semblerait que les dimensions révélées par les thématiques de la RSE soient avant tout relayées par des indicateurs spécifiques nouveaux. D'ailleurs, à y regarder de plus près, les premières réponses des entreprises au défi du développement durable, se sont matérialisées au travers d'indicateurs dédiés à la communication externe de leurs efforts en matière de RSE. Par la suite, les dimensions de la RSE se sont petit à petit immiscées dans les procédures managériales internes. C'est le cas en particulier pour les indicateurs de la RSE. D'où la première question posée dans le cadre de cette thèse : pourquoi cette nécessité de mettre en place des indicateurs de la RSE en interne ?

La deuxième question posée dans cette recherche représente la seconde étape de l'intégration de ces indicateurs. En effet, une fois que cette intégration est réalisée, il y a lieu de comprendre comment ces indicateurs sont utilisés en interne dans des systèmes de contrôle spécifiques et/ou intégrés.

Cette première partie de la thèse a un double objectif. Le premier est de revenir sur les concepts mobilisés tout au long de ce travail afin de les éclaircir davantage et de les positionner par rapport à notre problématique. Le second est de construire une discussion

---

<sup>11</sup> Connus par le contrôle de gestion ces récentes décennies tels que les discours sur le *Balanced Scorecard*, l'EVA, l'ABC, etc.

<sup>12</sup> Selon Bouquin (2004a), le contrôle de gestion est né dans les années 1930 à la *General Motors* autour principalement d'un indicateur de performance : le ROI.

théorique autour de la problématique posée à l'aune de la littérature existante et des travaux académiques antérieurs.

Pour ce faire, cette partie s'articule autour de trois chapitres, ayant chacun comme objectif de répondre à un questionnement spécifique.

Le premier chapitre répondra à la question de savoir si **la problématique des indicateurs de la RSE est une problématique de contrôle en premier lieu** ? Nous verrons que la réponse est oui et que ces indicateurs sont le fruit d'interactions entre plusieurs thématiques différentes. Ils sont la conséquence de développements ultimes de différents concepts tels que ceux de la performance organisationnelle, de la performance globale, d'indicateurs de performance, etc. Nous montrerons également dans ce chapitre que les indicateurs de la RSE sont apparus pour mesurer et piloter une nouvelle forme de performance, et qu'ils présentent par ailleurs toutes les caractéristiques des indicateurs de performance non financiers tels que définis en contrôle de gestion. En ce sens, aborder une recherche sur ces indicateurs revient avant tout à se poser une question en contrôle.

Le deuxième chapitre de cette partie construira une revue de la littérature autour de la question : **pourquoi recourir à de tels outils de contrôle en interne** ? A ce titre, plusieurs champs théoriques, comptables, managériaux et de contrôle, seront abordés afin d'expliquer les raisons de l'introduction de ces indicateurs en interne. A l'aide de cette littérature, nous construirons un cadre théorique regroupant les facteurs qui pourraient influencer une telle pratique managériale.

Enfin, le troisième chapitre abordera la deuxième question de recherche relative au comment ? En effet, comme nous aurions montré au préalable que les indicateurs de la RSE sont des indicateurs de performance non financiers, nous nous poserons la question de savoir **comment ces indicateurs pourraient être utilisés à l'intérieur des organisations et quels modes de contrôles peuvent-ils engendrer** ? Des réponses théoriques, essentiellement issues du champ du contrôle traitant des indicateurs non financiers, mais également celles relatives au système de contrôle de la RSE, seront fournies. Ces réponses nous serviront par la suite dans notre étude empirique comme grille d'analyse théorique des modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE.

## Chapitre I: L'émergence de nouveaux indicateurs non financiers dans le sillage de la RSE

---

Les concepts issus de la RSE ont rapidement posé un nouveau défi au contrôle de gestion : comment mesurer des notions complexes qui tardent à être clairement définies et déterminées ?

Suivant l'adage « *on ne peut gérer que ce qu'on peut mesurer* », la solution d'opter pour l'utilisation d'indicateurs de performance a rapidement été choisie. Berland et al. (2008) nous expliquent dans ce sens que la mesure de la performance au sein des organisations s'est faite essentiellement au travers d'indicateurs basés sur des conventions sociales. Cette pratique procure un grand pouvoir aux entreprises qui leur permet d'orienter les décisions, de représenter pour décider, d'agir et de transformer et enfin de mieux communiquer.

Oui, mais pour le cas des enjeux sociétaux, que faut-il mesurer ? Et de quelles mesures parle-t-on ? Monétaires ou non, qualitatives ou quantitatives, financières ou pas, ayant un impact sur la performance économique ou simple donnée quantifiable, etc. ?

Toutes ces questions se sont posées aux entreprises qui ont essayé de mettre sur pieds un véritable système de mesure et de pilotage de la performance globale en interne. Certes, la comptabilité a fourni des débuts de réponses avec les indicateurs pour la communication extra financière. Mais les besoins internes d'informations des managers diffèrent sensiblement des besoins externes des différentes parties prenantes. Il fallait donc tout inventer et tout créer. Or, l'enjeu était de taille pour les dimensions de la RSE, difficiles à appréhender. Berland et al. (2008) rappellent d'ailleurs qu'en termes de responsabilité sociétale, la mesure de la performance est difficile car les entreprises ont tendance à limiter leur connaissance à ce qui est mesurable le plus souvent en unités monétaires. Si l'on peut standardiser ce que l'on mesure alors il n'y a pas de problèmes. Le souci, c'est que tout ne peut pas être standardisé. Et les enjeux de la RSE, de part leur nouveauté, ne sont pas encore forcément « standardisables ».

La RSE constitue de fait un nouveau paradigme pour le contrôle et la mesure de la performance. Elle élargit considérablement les frontières et le champ d'application des mécanismes de contrôle.



L'objectif de ce chapitre est de discuter de ces nouveaux enjeux afin de montrer *in fine* que la problématique des indicateurs de la RSE est une problématique de contrôle. Pour ce faire, nous procéderons par étapes successives comme suit.

La première section de ce chapitre sera consacrée à une notion fondamentale en management, dès lors qu'on parle d'indicateurs, celle de la performance. Nous verrons à ce titre que le terme « performance », en apparence clair et limpide, souffre d'une grande ambiguïté dans les sciences des organisations. Cette notion a également connu des changements considérables sur son acception managériale depuis plus de trente ans. En effet, la performance d'une organisation se résumait habituellement dans ses performances comptables et financières : Une entreprise performante est celle qui dégage le plus de bénéfices par action, celle qui dégage la meilleure marge par rapport à son CA, celle qui crée le plus de valeur pour ses actionnaires, etc. Aujourd'hui, les choses sont toutes autres car de nouveaux paradigmes tentent de remettre en cause le dogme exclusivement comptable. Une entreprise performante est une entreprise qui a la meilleure image de marque, qui a la meilleure satisfaction de la clientèle, qui réussit à sauvegarder et valoriser ses compétences humaines, son capital social, ses managers, etc. Toutes ces notions bouleversent le champ de la performance organisationnelle qui se retrouve de ce fait considérablement élargi. Les nouveaux enjeux créés par les exigences de la RSE auront sans doute à leur tour des effets sensibles sur cette notion de performance.

La deuxième section de ce chapitre reviendra plus en détails sur ces nouveaux enjeux. Nous présenterons ainsi, en premier lieu, les principes fondamentaux de la RSE<sup>13</sup>, et en second lieu, ses implications en termes de performance. En effet les principes de la RSE ont donné naissance à deux notions élargies de la performance : la performance sociétale des entreprises (PSE) et la performance globale. Bien que ces dernières partagent des objectifs communs, notamment ceux de prendre en compte dans la performance organisationnelle les deux aspects novateurs relatifs aux considérations environnementales et sociales, quelques différences dans leurs philosophies existent bel et bien.

Enfin, dès lors qu'on parle de performance, on parle également d'outils pour la mesurer, pour la piloter, etc. Et c'est là qu'interviennent les indicateurs de performance spécifiques

---

<sup>13</sup> Sans avoir pour autant la prétention d'être exhaustif ou complet sur cette notion, car nous cherchons avant tout dans cette thèse à analyser les effets de la RSE sur les mécanismes de contrôle en interne.

mesurant la PSE et la performance globale qu'on appellera indicateurs de la RSE. La troisième section de ce chapitre portera sur ces indicateurs, en suivant comme fil rouge la question suivante « peut-on considérer ces indicateurs de la RSE comme des indicateurs de performances internes non financiers ? ». Nous proposerons ainsi une définition renouvelée de ces indicateurs et nous décrirons leur spécificité, leur caractéristique et leur utilisation en se basant sur la communication externe des entreprises.

Les trois sections qui composent ce chapitre concerneront ainsi successivement l'objet de notre recherche, -la performance et ses indicateurs-, le cadre de la recherche, -la RSE et la performance globale-, et enfin le champ de la recherche, -les indicateurs de la RSE-.

## **Section 1: Du besoin de mesurer et de piloter une performance organisationnelle**

Gérer, administrer, organiser, piloter, manager, etc., une organisation, sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les stratégies d'une entreprise. Mais tous ces termes ont un commun un seul souci : améliorer la performance de la firme.

Le terme de performance est certainement le reflet de notre époque. On entend partout qu'il faut être performant : dans son travail, dans ses études, dans sa vie familiale, etc. Ce qui a d'ailleurs amené à parler de « culte de la performance » dans nos sociétés modernes. D'ailleurs, pour Ehrenberg (1991), la « performance » est le terme symbole/symptôme d'une société contemporaine mettant l'ensemble de ses composantes collectives et individuelles sous la pression de l'injonction à réussir. La performance devient à ce titre une norme de comportement, que ce soit pour les organisations que pour les individus, nécessitant un dépassement continu de soi, de ses limites, afin d'aboutir au dépassement des résultats attendus.

Nous verrons tout au long de cette section les différentes dimensions du terme de performance. Nous reviendrons tout d'abord sur sa principale caractéristique : sa polysémie. Par la suite, et comme la performance renvoie avant tout à la notion de résultat, il fallait bien inventer des moyens et des outils pour la mesurer dans le cadre des organisations commerciales. Nous verrons que dans un premier temps, ces outils étaient exclusivement financiers, et que, les besoins ayant évolué avec le temps, ils ont été complétés plus tard par des outils différents non financiers.

### **1.1 Un premier regard sur une notion ambiguë : la performance**

De nos jours, la performance est communément définie, dans sa première acception, comme étant un résultat chiffré dans une perspective de classement (par rapport à soi – améliorer ses performances et/ou par rapport aux autres). L'évaluation de la performance se construit donc au regard d'un référentiel, d'une échelle de mesure.

Sauf que cette définition, aussi consensuelle qu'elle puisse l'être, n'est pas universelle. Le mot adopte en réalité plusieurs sens ou définitions possibles en fonction du domaine dans

lequel il est utilisé. Il est le fruit d'une évolution historique de ses définitions particulièrement riche et multiple. Son application aux sciences de gestion en général et au contrôle de gestion en particulier, ne s'est retrouvée de fait, que plus difficile.

### **1.1.1 La performance, une notion polysémique**

Discuter de la notion de performance nous amène avant tout aux origines historiques du terme. Pesqueux (2004) rappelle qu'étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français *parformer* qui, au XIII<sup>ème</sup> siècle, signifiait « *accomplir, exécuter* ». Au XV<sup>ème</sup> siècle, il apparaît en anglais avec *to perform* dont vient le mot de performance. Il signifie à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer.

Ainsi, le mot performance tire ses origines du français, auquel il revient après un détour « outre manche ». Pour Guenoun (2009), ce détour confère deux acceptions possibles au concept : la première le définit comme le processus de formation de la perfection (Aubert, 2006), mot avec lequel il partage son préfixe « per », « formance » renvoyant à l'idée de « processus en cours de formation ». L'autre définition, plus étroite et inspirée de l'anglais, renvoie à l'idée de conduire une action jusqu'à son terme, de réaliser les objectifs (Lorino, 2003). La différence entre ces deux définitions repose sur la portée normative ou non du concept. La première acception lie la performance à la recherche de quelque chose que l'on ne peut améliorer, tandis que la seconde renvoie à la simple réalisation d'un acte.

Historiquement, c'est cette dernière acception qui a été la plus utilisée. En effet, Bourguignon (1997) rappelle que le terme, avant d'être adapté pour les entreprises, s'utilisait initialement dans deux domaines particuliers : le sport ; pour caractériser les résultats d'une compétition ou d'une course, et la mécanique pour caractériser les possibilités et les capacités techniques d'une machine. Ainsi, pour cet auteur, parler de performance pour une entreprise, revient presque à utiliser une métaphore sportive ou mécanique.

La même idée est développée par Pesqueux (2004) qui insiste sur toute la difficulté d'appréhension de ce terme, faute à sa très grande polysémie. Il cite pour cet effet quelques exemples d'utilisation du terme :

- Dans le domaine de la physique : la performance est considérée comme un effet « utile » au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse

: « Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie etc.) dont un véhicule automobile, un aéronef sont capables ».

- Dans le domaine du sport : pour Pesqueux (2004), la référence la plus courante du terme « performance » est aujourd'hui relative au sport considéré comme un jeu conventionnel, les conventions venant fixer les références à la fois de la mesure et du jugement de la performance, les deux aspects venant constituer le processus d'évaluation de la performance. La notion comprend également l'idée de la victoire acquise sur un adversaire mieux classé, donc également celle d'exploit ou de réussite remarquable, d'où le lien entre la performance (invisible car combinaison d'aspects divers et variés) et le succès (visible). Avec la performance triomphe l'aspect performatif du discours (l'effet obtenu) dont un des aspects contribue à la construction du mythe de la performance et des héros qui l'incarnent.
- Dans le domaine artistique : cette signification apparaît au début des années 1970 dans le vocabulaire de la critique d'art aux États-Unis, et s'applique à toute manifestation artistique dans laquelle l'acte ou le geste de l'exécution a une valeur pour lui-même et donne lieu à une appréciation esthétique distincte. Ce qui caractérise la performance est son aspect de jaillissement, c'est sa configuration de présence ici et maintenant (le *happening*) plus que son résultat. La performance retrouve ici la référence à une forme ancestrale de la tradition orale. Elle concerne différents champs de l'expression artistique (musique – John Cage et sa pièce silencieuse 4'33secondes, théâtre, danse – Merce Cunningham, peinture – body art, etc...). L'accent est mis sur l'unique. La performance est donc aussi présence et fête.

Pesqueux (2004) conclut enfin que « le mot est en quelque sorte “ attrape tout ” dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (*performing*) et d'état (*performance comme étape franchie*) » (p.7).

Ces deux sens signifiés ont contribué à l'ambiguïté et au flou véhiculés par le terme performance. La performance n'est-elle alors pour l'organisation que le simple résultat d'une action ? Ou insinue-t-elle *de facto* le résultat positif des réalisations dépassant les objectifs fixés initialement ?

Pour Aubert (2006) c'est plutôt cette deuxième acception qui est en train de prendre le pas sur la première. Elle explique que l'acception sociologique du terme a évolué : de l'idée

initiale d'une perfection en train de s'accomplir, la notion de performance est passée à celle d'un dépassement exceptionnel des résultats, suggérant une élévation des exigences sociales et une mise sous pression continue des individus.

### **1.1.2 La performance : un concept « flou » dans le champ des sciences de gestion**

Traditionnellement, dans le domaine de la gestion des organisations, la performance s'assimile à la réalisation et à l'atteinte des objectifs de l'organisation, voire leur dépassement. C'est une notion polarisée sur le résultat annoncé, mais qui véhicule en plus un jugement de valeur sur le résultat finalement obtenu (positif ou négatif) et la démarche qui a permis de l'atteindre. Des notions voisines cohabitent (efficacité, efficacie) et se recoupent parfois avec la performance dans les écrits<sup>14</sup>.

Néanmoins, un seul consensus semble émerger de la littérature : il n'y a pas de consensus sur le mot performance. Le terme est largement polysémique dans les champs de la gestion et en particulier dans celui du contrôle.

En effet, il est clair que la notion de performance intègre par définition une certaine « subjectivité ». Saulquin et Schier (2005) indiquent pour cela que « *la performance a autant de facettes qu'il existe d'observateurs à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Elle est ainsi définie par ceux qui vont utiliser l'information. Elle n'a d'importance (de valeur) que par rapport à ce que l'utilisateur de cette information va en faire* » (p.7).

Les deux auteurs ajoutent que la performance reste « une affaire de perception » entre les individus, ce qui risque d'engendrer des conflits dans des périodes de crises en raison de la divergence de cette perception de la performance. Pour eux : « *Le concept (de performance) possède ainsi autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupes qui l'utilisent. Pour un dirigeant, la performance pourra être la rentabilité ou la compétitivité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail ; et pour un client, la qualité des services rendus. La multiplicité des approches possibles en fait un concept surdéterminé, et curieusement, il demeure indéterminé en raison de la diversité des groupes qui composent l'organisation* » (p.6).

---

<sup>14</sup> L'efficacité est une relation économique mettant en rapport un résultat obtenu avec des moyens mis en œuvre. C'est la maximisation des résultats et/ou la minimisation des moyens ; c'est en fait une productivité, une rentabilité. L'efficacie reste dans la littérature une notion polarisée sur le résultat annoncé. L'efficacie d'une organisation traduit sa capacité à produire un résultat attendu, identifiable et mesurable.

Néanmoins, aujourd'hui le mot performance est devenu un mot commun qui intègre plusieurs facettes de nos sociétés, et qui amène même à parler de culte de la performance (Bessire, 1999). Et c'est à partir de la fin des années 1970, que l'obsession de la performance a envahi la plupart des organisations, petites comme grandes. L'objectif est donc simple pour tous les managers : il faut être performant.

Bourguignon (1997) note aussi à cet égard que l'usage du mot performance dans les champs de la gestion montre que la performance désigne plusieurs sens signifiés variables. En outre, Bourguignon a tenté de regrouper ces différentes représentations en trois catégories qui se réfèrent au sens primaire du mot :

1) la performance est succès. La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises et/ou selon les acteurs ;

2) la performance est résultat de l'action. A l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. La mesure des performances est « entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus » (Bouquin, 1986, p. 114);

3) la performance est action. Dans ce sens, plus rare en français qu'en anglais, la performance est un processus et « non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps » (Baird, 1986). Comme en psychologie et en linguistique générative, elle est la mise en actes d'une compétence qui n'est qu'une potentialité. »

Par ailleurs, le terme de performance renvoie fréquemment à un double sens ou une double signification. Pour Bourguignon (1997, p.932) « *la plupart des usages du mot en gestion, la performance contient simultanément deux de ces sens primaires. L'association la plus fréquente est celle du résultat positif de l'action. Ainsi, on désigne par contre-performance un résultat médiocre, décevant. Il nous semble que le poids du résultat et du succès est variable selon le nombre du mot : le succès domine sur le résultat, lorsque le mot est décliné au singulier. Inversement, au pluriel, le succès est moins présent, l'accent est mis sur l'aboutissement, quelle qu'en soit sa valeur.* »

Bourguignon (1997) défend sa thèse en assurant que cette perception est cohérente avec les usages du mot :

- au singulier, il est plutôt associé à des approches novatrices en gestion, réputées conduire la firme au succès plus efficacement que les méthodes traditionnelles. Par

ailleurs, son imprécision répond bien à la multi-dimensionnalité des stratégies d'aujourd'hui, dans lesquelles le succès dépasse souvent très largement la traditionnelle dimension économique-financière, à un moment où le contrôle de gestion réaffirme sa mission d'accompagnement de ces stratégies ;

- au pluriel, le mot, plus neutre, est généralement associé à des instruments de gestion classiques (mesure ou appréciation des performances).

Cette représentation traditionnelle et classique de la performance ne suffit néanmoins pas à lever l'ambiguïté inhérente à ce terme. Et jusqu'aujourd'hui, aucun consensus sur une définition précise du terme performance en gestion n'a été retenue.

Néanmoins, les champs académiques en comptabilité et en contrôle se sont vite empressés d'étudier ce concept. Cet engouement les a même poussés à proposer d'abandonner l'expression historique du « contrôle de gestion », jugée dépassée et induisant à la confusion, vers une expression, plus moderne semblait-il, de « pilotage de la performance ».

Mais le problème restait le même : que recouvrait le terme performance en contrôle de gestion ? Et surtout comment le mesurer d'une manière objective et précise ?

### **1.1.3 Que recouvre le concept pour le contrôle de gestion ?**

Le terme de « performance » a suscité de larges débats dans la littérature de contrôle. Cela est probablement dû à l'ambiguïté et à la diversité des sens qu'on peut donner à ce terme selon le contexte. Dans l'acception commune, la performance désigne un « exploit », un « succès ». Être performant c'est être compétitif, c'est atteindre des résultats supérieurs à d'autres personnes, d'autres individus ou par rapport à des objectifs préétablis.

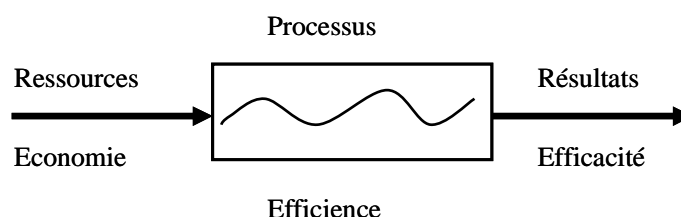
Bouquin (2004a) rappelle d'ailleurs qu'en français, le mot performance désigne l'idée d'une réalisation d'exception, alors qu'il n'est utilisé en contrôle de gestion, par référence à son sens en anglais, que pour désigner un résultat. Ce résultat sert en premier lieu à comparer les réalisations aux attentes ou prévisions.

Récemment, le mot « performance », a connu de nouveau un débat sur sa définition pour le contrôle de gestion, débat qui a opposé deux visions différentes. La première critiquait l'utilisation de ce terme qui était uniquement relatif aux indicateurs de coûts et de rentabilité à court terme en militant en faveur de l'introduction d'autres mesures de fonctionnement. L'autre courant voulait « *mettre en avant une version plus actualisée de ce que l'on nommait*



*l'excellence dans les années 1980* » (Bouquin, 2004a, p.62), et revenir ainsi à la vieille connotation française de la performance.

Plus généralement, le contrôle de gestion considère la performance comme « *l'impact qu'a une activité, un centre de responsabilité, un produit, etc., sur la performance globale de l'entreprise* » (Bouquin, 2004a, p. 62). Le même auteur propose une représentation détaillée de la performance, comme un processus, décomposé en trois éléments :



**Figure 5 : Bouquin, 2004a, p.63**

Bouquin définit ensuite les éléments de ce processus comme suit : l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficience consiste en la maximisation de la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources<sup>15</sup>. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

D'autres définitions du terme en contrôle de gestion ont vu le jour. Bourguignon (1997, p.934) propose par exemple une définition du terme performance en contrôle, qu'elle considère « *comme la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement), ou au sens large d'un processus qui mène au résultat (action)* ».

Le concept est donc polysémique, même en contrôle de gestion. Néanmoins, il faut reconnaître que la performance trouve essentiellement des échos dans l'organisation, au sein des départements de contrôle de gestion. Ces derniers se sont vus confier la tâche, difficile et ardue, de mesurer et de relater la performance sur les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation : plus les entreprises intériorisaient ces notions de performance, et plus l'importance du contrôle de gestion dans les entreprises grandissait.

---

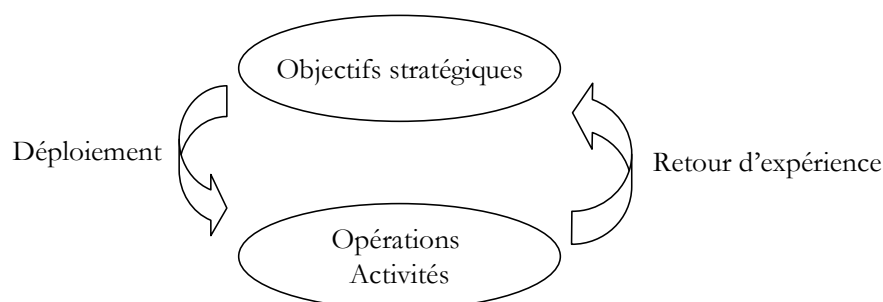
<sup>15</sup> La rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficience.

Par ailleurs, Burlaud et Simon (2006, pp. 14-15) montrent que la vision de la performance chez les contrôleurs a évolué avec le temps. Ils distinguent pour cela quatre périodes :

- Des années 1920 aux années 1950, très schématiquement, le concept de standard, pouvant désigner aussi bien des unités physiques que des coûts, a structuré les outils de gestion autour de la gestion de production.
- A partir de la fin des années 1950, le marketing devient la préoccupation majeure dans de nombreux secteurs d'activité. Les coûts partiels, les concepts de contribution, de marge, de point mort, se développent. Ils viennent au premier rang des préoccupations des entreprises et des consultants.
- Les années 1980 sont marquées par la menace japonaise sur les industries américaine et européenne et la concurrence par la qualité. Le contrôle de gestion se fait l'interprète de ces nouvelles priorités en intégrant la mesure de la qualité dans les tableaux de bord, en revisitant le mode de calcul du coût de la qualité grâce aux coûts cachés qui déplacent les règles d'arbitrage entre coût et qualité, en intégrant le *Total Quality Management* (TQM).
- Les années 1990 se caractérisent par l'importance des préoccupations financières et la mise en vedette du concept de performance. Ce concept est plus large que la rentabilité. Il inclut la mise sous tension des services administratifs ou, plus généralement, fonctionnels qui doivent participer à la création de valeur.

La performance est ainsi, aujourd'hui, absorbée essentiellement par le contrôle de gestion dans les sciences des organisations. C'est ce qui explique peut être que la majorité des recherches sur ce terme sont l'œuvre des chercheurs de cette discipline.

La performance est au cœur des processus de contrôle de gestion. Implicitement, la performance renvoie aux hypothèses et aux préceptes du contrôle de gestion, notamment celles de l'évaluation de la réalisation d'une action préétablie. Cette action sera évaluée en fonction des objectifs qui lui étaient assignés. Cette acception amène à considérer qu'il n'existe point de performance si on ne définit pas, au préalable, des objectifs chiffrés et des ressources employées. Les ressources consommées représentent le « coût » de l'action et la « valeur » renvoie à la satisfaction des besoins sociaux. Dans cette perspective, Lorino (2003, p.11) définit la performance comme « *le déploiement du couple valeur-coût dans les activités de l'organisation* ».



**Figure 6 : La boucle du pilotage de la performance (Lorino, 2003, p. 11)**

Les développements précédents ont démontré que les débats autour du concept de performance restent encore largement ouverts, et qu'un consensus autour de ce mot reste encore difficilement réalisable. Rajouter des adjectifs aussi flous, que « sociétal » ou « globale », ne pourrait de ce fait qu'accroître cette ambiguïté.

Pour conclure, et comme l'affirmait Bessire (1999), l'exploration du concept de performance conduit finalement à s'interroger de façon plus générale sur la méthodologie de l'évaluation. Car en partant du principe, qu'on ne maîtrise et qu'on ne gère que ce que l'on mesure, le débat le plus crucial qui a animé le concept de performance est probablement celui de sa mesure. Et par corollaire celui du rôle des indicateurs de performance.

## **1.2 Des indicateurs financiers comme outil pour la mesure de la performance**

Dès que la performance est devenue un véritable enjeu organisationnel pour le contrôle de gestion, les acteurs de ces fonctions ont dû inventer des outils pour mesurer, calculer et surtout indiquer sur les performances réalisées au travers des différents niveaux de l'entreprise. Plus simplement, il fallait mesurer cette performance.

### **1.2.1 La mesure de la performance comme point de départ**

La performance en contrôle de gestion implique l'existence de règles d'évaluation permettant le contrôle à distance des comportements. Autrement dit, le contrôle a besoin de résultats à atteindre, d'une explicitation des modalités d'évaluation puis, *a posteriori*, de l'évaluation ou la mesure de la performance (ou post évaluation) (Guenoun, 2009). Pour ce faire, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de concourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés (en unités monétaires ou physiques), dans une optique contractuelle ou pseudo-contractuelle. La performance a besoin d'être mesurée pour exister.

La mesure de la performance consiste à sélectionner et collecter systématiquement les données relatives aux problèmes et aux objectifs de performance. Elle constitue une forme d'interprétation et de traduction de la réalité de la performance en données statistiques chiffrées. Cette action confère une légitimité aux actions et aux réalisations internes. En ce sens, Desrosières (2000) explique que les données statistiques sont un moyen indiscutable pour gouverner par les chiffres, ou encore, un moyen pour stabiliser des représentations communes tout en imposant des catégorisations et *préformatages* des débats qui sont souvent difficiles à mettre en discussion.

Pour certains auteurs, l'action de mesure de la performance, en apparence neutre, l'est beaucoup moins en réalité. Bouckaert et Halligan (2008, pp.26-27) soulignent que, « *performance, mesure de la performance et management de la performance renvoient à des niveaux de réalités distincts (...) La non-neutralité de la définition de la performance implique la non-neutralité de sa mesure : mesurer la performance n'est pas un exercice neutre* ». Pour ces auteurs, la mesure de la performance, repose nécessairement sur les conventions qui ont conduit à définir la performance. En ce sens, la mesure de la performance constitue une réduction qui prend la forme d'un modèle mathématique et repose sur une théorie, qu'elle soit explicite ou non (Talbot, 2005 ; Trosa, 2007).

Outre ces débats théoriques, comment peut-on définir exactement le concept d'indicateurs de performance ?

La pluralité des définitions données au contrôle de gestion (Bouquin, 2004a ; Anthony, 1965 ; 1988 ; Simons, 1995, etc.) convergent vers l'idée que les systèmes de contrôle de gestion, et les outils qu'ils contiennent, servent en premier lieu à décliner les stratégies en influençant les comportements des individus.

A ce titre, les indicateurs de performance constituent un des outils majeurs du système de contrôle de gestion pour permettre la déclinaison des stratégies, des objectifs et fournissent un moyen pour les mesurer et les suivre. Ils constituent l'outil pour mesurer la performance et contrôler à distance les allocations de ressources. Bergeron (2000) souligne à cet effet que les indicateurs de performance permettent aux gestionnaires de : « *déterminer si l'entreprise atteint la performance voulue et motive, donc influence les gens à travailler pour maintenir, améliorer, corriger ou anticiper la performance* » (p.8).

Les indicateurs de performance sont à ce titre des outils au service du contrôle dans le sens où ils informent les dirigeants des résultats et des performances atteints par leurs managers. Pour Lorino (2001), un indicateur de performance se définit comme « *une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ». Un indicateur est avant tout une donnée instantanée et figée dans le temps et dans l'espace. Il représente une information, chiffrée historiquement ou descriptive, sur l'état d'une action, d'une réalisation, et plus globalement d'une forme de performance organisationnelle.

Les indicateurs constituent donc les moyens qu'ont trouvés les contrôleurs de gestion pour traduire la mesure de la performance, une performance parfois floue et contradictoire, en données lisibles et réduites. Pour Lorino (2003, p.142), « *les indicateurs de performance sont le point de rencontre entre des objectifs stratégiques et des activités opérationnelles et sont supposés conduire le cours de l'action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ».

Dans les développements qui suivent, nous reviendrons en premier lieu, sur l'historique de ces indicateurs, matérialisé probablement par le ROI (*Return On Investment*) chez la General Motors. En second lieu, nous chercherons à mieux définir ce qu'est un indicateur de performance, mais aussi ses rôles et ses principales caractéristiques.

### **1.2.2 La généalogie des indicateurs financiers : Du ROI à l'EVA**

Les recherches académiques en contrôle de gestion considèrent que le premier indicateur de performance<sup>16</sup> utilisé par une entreprise a été le ROI chez la firme américaine General Motors dans les années 1920<sup>17</sup>.

Le ROI a été inventé par Donaldson Brown, un des dirigeants historiques de la GM, afin de construire une représentation financière de l'entreprise en déclinant le ROI en ratios élémentaires. Le ROI était en réalité utilisé comme principal indicateur de gestion dissimulé

---

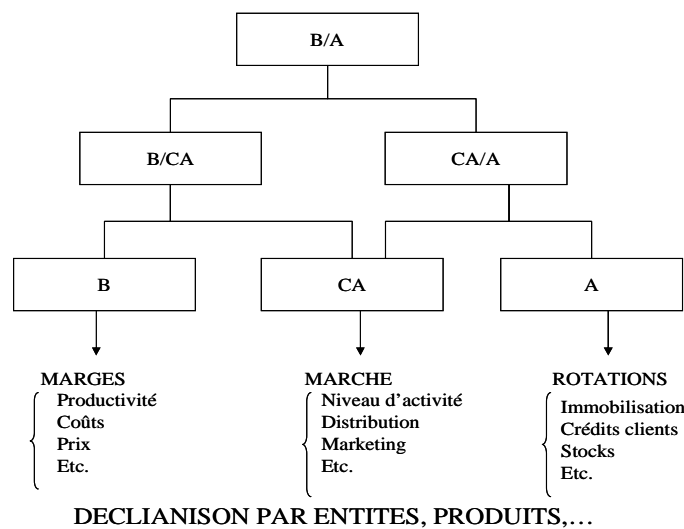
<sup>16</sup> Dans une acception d'outil de pilotage construit pour le contrôle des comportements des managers. Bien entendu, il existait auparavant d'autres indicateurs comptables utilisés pour le management interne tels que le bénéfice ou le CA.

<sup>17</sup> En réalité, le ROI a été créé au sein de la firme Du Pont De Nemours, qui possédait à l'époque un nombre considérable d'entreprises, dont la General Motors et la General Electric.

dans une modélisation financière qui regroupe à la fois la finance et le gouvernement d'entreprise (Bouquin, 2005).

Brown, qui était mathématicien de formation, construit le ROI comme étant le produit d'un indicateur de marge par un ratio de rotation des actifs puisqu'il se calcule comme suit :  $ROI=B/A= B/CA \times CA/A$ <sup>18</sup>.

Alfred P. Sloan, qui était le supérieur hiérarchique de Brown à la GM, a complètement adhéré au ROI en le qualifiant de « *mètre étalon de la performance* ». Les travaux conjoints de Sloan et Brown à la GM - qualifiés parfois tous les deux de pères fondateurs du contrôle de gestion moderne-, ont abouti à la création de ce qui est appelé « la pyramide de Du Pont De Nemours ».



**Figure 7 : Pyramide de Du Pont de Nemours**

Le ROI a pris une importance telle chez la GM que tout le système comptable de la firme était reformulé et orienté essentiellement pour la production mensuelle du ROI. Brown (1977) disait à ce titre que le ROI était « *une mesure finale et fondamentale de la performance industrielle* » ou encore qu'il était « *le test général d'efficacité du management dans tout business* ».

Ceci s'explique aussi du fait de la structure organisationnelle de la GM. En effet, d'une part, la GM est née à la suite d'une multitude de fusions et d'acquisition de plusieurs petites

<sup>18</sup> La formule originale se présente dans l'ouvrage de Brown comme  $R= T \times P$  avec R : ROI ; T : turnover et P : profit

entreprises du secteur automobile. Sa structure était donc très décentralisée, multidivisionnelle, avec une véritable division du travail et une large délégation des pouvoirs aux centres de profit. D'autre part, la stratégie de GM était basée sur la diversification et l'innovation continues des modèles, tout en se partageant une plateforme commune de conception. Le modèle Sloan - Brown convenait parfaitement à ce genre d'organisation puisqu'un système encadrant la délégation de pouvoir était nécessaire, avec des plans à long terme, des incitations à la performance et bien sûr un contrôle budgétaire large. Dans ces trois phases, le ROI occupait une place prépondérante pour juger la performance financière des managers ayant la charge de faire face aux marchés. Le ROI créait donc une sorte de « marché financier » interne entre les centres de profit qui se disputaient les mêmes ressources financières détenues entre les mains de la direction générale : Plus les centres de profit et les projets étaient rentables en termes de ROI, plus la direction leur allouait des ressources. Le contrôle de gestion «classique » ou « financier » était né.

Sloan et Brown ont donc mis la base d'un contrôle à distance basé sur l'information prévisionnelle. Ils ont donc créé le ROI comme premier indicateur de performance financier du contrôle de gestion.

Les décennies qui suivirent ont connu à leur tour le développement de plusieurs autres types d'indicateurs de performance, inspirés la plupart du temps, il faut le reconnaître, du ROI. Par exemple, dans les années 1960, 1970, se sont développés les indicateurs boursiers qu'on a essayé d'introduire au sein des entreprises comme indicateurs de performance (Bénéfice par Action, Ratio Cours/bénéfice, etc.). Les années 1980 ont connu, quant à elles, la concentration sur les indicateurs de fonds propres<sup>19</sup>.

Enfin, cette conception de l'indicateur de performance comme information financière interne en priorité, a atteint son apogée dans les années 1990 avec les indicateurs de création de valeur et la nouvelle forme de management qu'ils ont induit : le management par la valeur.

Il existe d'innombrables mécanismes développés par des cabinets de conseil ou même par des entreprises en interne pour mesurer cette valeur. Le plus célèbre et le plus probablement

---

<sup>19</sup> Tel que par exemple le ROE : Rendement des fonds propres, RONA : rendement de l'actif net, etc.

utilisé de ces indicateurs, est celui développé par le cabinet Stern & Stewart l'EVA<sup>®20</sup>. Tous les autres systèmes reprennent, plus ou moins, le même principe.

A l'origine, les indicateurs de création de valeur servaient comme méthodes d'évaluation financières des entreprises. Ils étaient surtout utilisés par les analystes financiers pour évaluer la contribution des grandes entreprises en terme de valeur créée pour leurs actionnaires, et aussi par la presse spécialisée qui publiait périodiquement des classements des entreprises qui créaient le plus de valeur économique.

Néanmoins, au fur et à mesure, les cabinets de conseil qui ont vulgarisé ces indicateurs, ont voulu donner une nouvelle portée à ces indicateurs : pour eux les dirigeants des grandes entreprises doivent mettre en place des outils de contrôle des activités qui soient cohérents avec l'objectif de création de valeur pour les actionnaires. Ainsi, ils préconisaient de suivre les unités décentralisées par les indicateurs de création de valeur qu'ils ont développé. Ceci permettra par la suite de réconcilier le contrôle interne et externe de la performance économique (Ponssard et Zarlowski, 1999).

Ainsi, le contrôle de gestion a historiquement considéré un indicateur de performance comme un indicateur financier avant tout. Comment peut-on alors actuellement définir un indicateur de performance?

### **1.2.3 Une première définition des indicateurs de performance**

D'une manière synthétique, nous pouvons dire que les indicateurs de performance peuvent être considérés comme toute donnée chiffrée, financière ou non, quantitative ou qualitative, permettant de mesurer et de suivre des résultats et/ou des objectifs préétablis. Voyer (1999) considère un indicateur de performance comme tout élément d'information significative, un indice ou une statistique représentative dans le but de mesurer un état ou un phénomène lié au fonctionnement de l'organisation.

Les indicateurs de performance sont avant tout des outils de contrôle et de pilotage. Leur rôle est donc d'influencer le comportement des agents pour maintenir, améliorer, corriger ou anticiper la performance (Bergeron, 2000).

---

<sup>20</sup> EVA : *Economic Value Added* :  $EVA^{\circledast} = NOPAT - WACC \times CE$ , avec NOPAT : Net Operating Profit After Tax; WACC : Weighted Average Cost of Capital; CE : Capital Employed



Néanmoins, Pesqueux (2004) rappelle qu'un indicateur de performance n'est pas forcément une mesure " objective ", attribut du phénomène mesuré indépendant de l'observateur, mais il est construit par l'agent, en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit.

L'indicateur devrait alors avoir une pertinence opérationnelle. Il n'a d'utilité que relativement à une action à piloter (à lancer, à ajuster, à évaluer). Il est donc étroitement lié à un processus d'action précis (par exemple, un processus d'usinage, un processus d'accueil des clients). L'indicateur devrait également avoir une pertinence stratégique, son obtention devant correspondre à un objectif et mesurer l'atteinte de cet objectif (indicateur de résultat) ou qu'il informe sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif (indicateur de pilotage). Enfin, l'indicateur devrait avoir une efficacité cognitive. Il est destiné à l'utilisation par des agents précis, généralement collectifs (équipes, y compris équipe de direction), dont il doit aider à orienter l'action et à en comprendre les facteurs de réussite. Cette condition, d'efficacité cognitive ou ergonomique de l'indicateur, signifie que celui-ci doit pouvoir être lu, compris et interprété aisément par l'agent auquel il est destiné (Pesqueux, 2004).

Quant aux indicateurs financiers plus particulièrement, ils constituent un outil puissant et indispensable dans un système de contrôle afin que ces derniers puissent accomplir leur rôle de coordination des unités et des membres de l'organisation (Meyssonnier, 1999 ; Fiol, 1991 ; Besson et Bouquin, 1991). Les indicateurs financiers, utilisés dans ces systèmes, jouent un rôle majeur dans cette mission unificatrice, puisqu'ils permettent d'assurer la liaison entre la direction générale et les différents services au sens où (Bollecker, 2004):

- ils contribuent à une déclinaison aisée des objectifs globaux en objectifs locaux, c'est-à-dire à la délégation des responsabilités. Les indicateurs financiers permettent au contrôle de gestion de contribuer au contrôle organisationnel, surtout lorsque ce dernier est orienté vers la standardisation des résultats, c'est-à-dire la spécification de la performance que les individus doivent atteindre ;
- leur facilité d'agrégation et de consolidation permet le suivi à distance de cette délégation des responsabilités. Dans leur fonction de représentation du fonctionnement de l'organisation, les indicateurs financiers assurent la cohérence des décisions prises à différents niveaux, puisque leur rôle est de mesurer l'efficacité, de tout ou partie d'un

processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise.

Pour atteindre ces objectifs, plusieurs travaux ont tenté d'identifier les principales caractéristiques que doivent avoir les indicateurs de performance avant d'être mis en place (Kaplan et Atkinson, 1989 ; Lebas et McNair, 1993). Les indicateurs doivent être :

- Issus des objectifs stratégiques de la firme en fournissant les liens entre les actions des *business units* et les plans stratégiques ;
- Hiérarchiques et intégrés à travers les fonctions managériales et administratives ;
- En soutien avec les caractéristiques multidimensionnelles de l'environnement de la firme (interne ou externe, etc.) et ;
- Basés sur une compréhension approfondie des comportements et des relations des coûts au sein d'une entreprise.

Mais ces indicateurs financiers ont atteint leurs limites dès que les organisations ont voulu élargir les champs que couvre la notion de performance traditionnellement. Une nouvelle forme d'indicateurs a ainsi vu le jour.

### **1.3 Les indicateurs de performance non financiers comme innovation à la mesure de la performance**

Historiquement, c'est le modèle de Slown et Brown qui a inspiré la plupart des indicateurs de performance financiers utilisés dans les entreprises jusqu'à la fin des années 1970, date à laquelle, plusieurs écrits ont remis en cause la pertinence de ce modèle. Il faut dire aussi qu'à cette époque, les premières crises financières et économiques ont vu le jour dans plusieurs pays industriels, et la faillite de certains grands groupes, surtout américains, a été imputée à leurs systèmes de contrôle.

Un nouveau modèle devait donc être créé, et les indicateurs de performance ne devaient plus se limiter aux seules informations comptables, financières et boursières.

Un consensus global, tant managérial qu'académique, a voulu expliquer que les indicateurs de performance ne pouvaient plus se limiter à être financiers ou chiffrés. Ce consensus est parti du constat que les indicateurs avaient la possibilité de prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre de leurs deux fonctions (conduite de l'action,

évaluation de résultats) : jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique (Pesqueux, 2004).

Comment s'est faite alors l'évolution dans le temps des principes des indicateurs de performance vers des critères non financiers ? Et qu'est ce qui explique cette nouvelle forme d'indicateurs ?

### **1.3.1 Les raisons de l'émergence des indicateurs non financiers**

C'est au milieu des années quatre-vingt qu'une large tendance dans le domaine du contrôle de gestion a examiné la possibilité d'intégrer des indicateurs de performances non financiers pour évaluer et mesurer les résultats des centres de profit et des managers. L'objectif était de passer d'une information financière orientée vers les actionnaires (*shareholders*) à une information non financière orientée vers toutes les parties prenantes en général (*stakeholders*) (Berland, 2004). L'apparition de ces réflexions pour des indicateurs non financiers (dont le *balanced scorecard* est peut être la plus célèbre), a été expliquée par Itner et Larker (1998a) comme consécutive aux trois phénomènes suivants :

- *La perception des limites des indicateurs comptables traditionnels* : Plusieurs entreprises ont commencé à se rendre compte que les indicateurs comptables traditionnels sont devenus trop historiques, induisant une gestion rétrovisive, ne permettant pas d'appréhender correctement les performances futures, récompensant des comportements court-termistes ou incorrects, ne fournissant que peu d'informations sur les causes des problèmes et enfin ne permettant pas de valoriser les actifs intangibles. L'incorporation d'indicateurs non financiers visait à informer non seulement sur la valeur de la firme, mais aussi sur la création de valeur globale dans l'entreprise.
- *La pression concurrentielle* : Les changements dans la nature et l'intensité de la concurrence ont conduit les entreprises à déterminer et à mesurer les « inducteurs de valeur » non financiers qui mènent au succès dans ce nouvel environnement concurrentiel.
- *Le développement d'autres initiatives* : Les programmes de qualité totale (TQM) ont nécessité la construction des mesures non financières qui ont été concurrentes aux systèmes comptables traditionnels.

Ces enseignements permettent de conclure que la raison principale de l'apparition des indicateurs non financiers, était en réalité une conséquence d'un autre phénomène : les

indicateurs non financiers sont apparus comme réaction aux limites des indicateurs financiers et comptables traditionnels.

C'est pour cette raison qu'il ne se dégage pas de la littérature jusqu'à présent une définition synthétique de ces indicateurs : Les indicateurs non financiers sont le plus souvent appréhendés par opposition aux indicateurs financiers, en fonction de leur finalité ou de manière contextuelle. Aussi, les indicateurs non financiers sont rarement « *agrégables* ». Ils ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise (Poincelot et Wegmann, 2005). Les indicateurs non financiers sont en définitif, tous les indicateurs qui ne se réfèrent pas directement à des mesures comptables ou financières issues des flux financiers de l'organisation. Ils sont non financiers car ils n'expriment pas directement l'objectif financier de la firme, comme peuvent le faire des indicateurs de rentabilité, fondés sur le résultat ou le chiffre d'affaires. Ce qui ne veut pas dire systématiquement, que les indicateurs non financiers sont toujours non monétaires. Ils peuvent être en effet qualitatifs, mais aussi quantitatifs et monétaires.

Néanmoins, discuter de l'émergence des indicateurs non financiers revient tout d'abord à chercher les origines de leur apparition qui ne sont autres que par réaction aux insuffisances des indicateurs classiques financiers.

Les indicateurs de performance traditionnels, la plupart du temps issus des données comptables et financières de l'entreprise, ont fait l'objet, dès les années 1970, de plusieurs critiques. Les indicateurs de performance traditionnellement communiqués aux marchés financiers ont été reconnus comme insuffisants par nombre de spécialistes pour appréhender les valeurs desdites entreprises. Déjà, en octobre 1974, le « Wall Street Journal » déplorait que le bénéfice par action soit fréquemment retenu comme indicateur de performance. Dans une même perspective, l'économétrie participe depuis une décennie environ à une critique identique des outils traditionnels d'analyse de l'entreprise. L'opinion classique selon laquelle le marché porte un regard perspicace sur les bénéfices comptables est ainsi dénoncée par de nombreuses études. De plus, certaines critiques ont été relatives au fait que les indicateurs comptables et autres ratios traditionnels n'offrent qu'un tableau de bord volumétrique, peu propice aux extrapolations qualitatives en termes de stratégie à suivre. En ce sens, Ameels et *al.* (2002) affirment que les mesures traditionnelles, étant essentiellement comptables, ne prennent pas en compte la notion du risque, ni l'impact de l'inflation ou le coût d'opportunité.

Ces indicateurs traditionnels sont ainsi frappés d'obsolescence, ne répondant pleinement ni aux besoins des marchés financiers ni à ceux du management.

Même le ROI, longtemps encensé, n'a pas échappé à cette vague de critiques. Bouquin (2001, p. 253), par exemple, avance que le ROI « *n'est pas une bonne mesure de l'efficacité des investissements des unités puisqu'il les incite à privilégier les projets immédiatement rentables si on recourt à la valeur nette des actifs, ou à investir trop rapidement si on utilise les valeurs brutes* ». Le ratio B/A dépend ainsi fortement du mode d'amortissement des actifs utilisés, et par la suite il risque de donner des informations erronées et axées spécifiquement sur le court terme. Ceci nous renvoie aussi au problème de la périodicité de cet indicateur, qui est celle des annuités comptables, et de l'horizon temporel d'une activité économique, qui s'exprime plutôt en termes de cycle de vie. En effet, selon Bouquin (2001) la rentabilité du capital investi se mesure essentiellement sur la période de rotation de ce capital, d'où la faiblesse constatée du ROI à ce niveau.

Aux critiques précédentes, nous pouvons ajouter une limite relative au manque de pertinence des ratios comptables de rentabilité en tant qu'indicateurs d'évaluation économique. L'argument fondamental de ces critiques est que le niveau de ratio de rentabilité comptable considéré isolément, n'apporte aucune information quant aux perspectives de création de valeur de l'entreprise (Zarlowski, 1996). De plus, avec le ROI, un dirigeant peut prendre des décisions d'investissement non-conformes aux intérêts des actionnaires, étant donné que d'une part, il n'a pas à supporter le coût des capitaux investis, et que d'autre part, il ne perçoit aucune rémunération en contrepartie de la valeur créée (Hoarau et Teller, 2001).

D'une manière générale, les limites des indicateurs financiers ont donné naissance à un nombre impressionnant de recherches. Par exemple, Merchant (1985) présente une liste des défauts que peuvent avoir ces indicateurs. Il les accuse de créateurs de myopie organisationnelle, de favoriser les manipulations dans les chiffres et de jouer « le jeu » de tous les managers qui sont excessivement averse aux risques. Merchant (1998) ajoute que ces indicateurs présentent un défaut majeur qui est la non prise en compte de l'immatériel. De même, selon Johnson et Kaplan (1987) les informations issues des systèmes comptables et financiers ne fournissent pas une bonne base pour une prise de décision rapide, car ils arrivent souvent trop tard et ils sont souvent trop agrégés et trop déformés. En conséquence, ils font l'hypothèse qu'une excellente information comptable à court terme, peut être nuisible à long terme. Les indicateurs financiers revêtent souvent un caractère historique et sont la plupart du

temps orientés vers l'intérieur des entreprises, sans fournir d'indications sur le développement des facteurs clés de succès stratégiques (Kaplan et Norton, 1992).

L'ensemble de ces critiques a plaidé en faveur du développement d'une nouvelle catégorie d'indicateurs, autres que financiers. Grâce (ou à cause) de cette distinction, on les appellera indicateurs non financiers<sup>21</sup>.

Pour de nombreux auteurs, les indicateurs non financiers présentent des vertus que ne possèdent pas les données monétaires. Ainsi, ils permettent d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond 1994), contribuent à la transversalité (De Montgolfier, 1994), permettent de mesurer, avec plus de pertinence que les données financières, la complexité organisationnelle, notamment l'immatérialité (Mavrinac et Siesfeld 1998) et surtout la performance de plus en plus multidimensionnelle et multicritère (Lorino 1991). Ils sont, de ce fait, davantage en phase avec les stratégies de différenciation et la diversité des facteurs clés de succès (Malo et Mathé 2000). L'utilisation de données non financières conduirait même à une meilleure performance organisationnelle (Jorissen et *al.* 1999 ; Boisvert, 1991).

Mais c'est surtout la capacité de ces indicateurs à mesurer les actifs immatériels qui explique en grande partie les raisons de leur émergence.

### **1.3.2 L'utilité des indicateurs non financiers**

En réalité, la problématique des indicateurs non financiers a, dès le départ, été reliée à une autre problématique comptable que sont les actifs intangibles. Le recours à des indicateurs non financiers s'est fait dès lors que les entreprises se sont rendues compte qu'il ne suffisait plus de mesurer la performance financière et comptable, mais qu'il fallait aussi appréhender la performance des autres activités intangibles et incorporelles (recherche & développement, satisfaction des clients, qualité des produits, bien être des employés, etc.)

---

<sup>21</sup> Signalons néanmoins que bien que les indicateurs non financiers aient fait leur apparition dans les 1980 dans la littérature et le discours des consultants, leur utilisation remonte à plus loin. Tuomela (2005) cite les écrits d'Hopwood (1973, pp. 123-136) et de Simon et al. (1954, pp. 34-35) qui retracent l'utilisation d'indicateurs non financiers par les opérationnels eux-mêmes dans les grandes entreprises américaines depuis plusieurs décennies. On peut également citer le cas des tableaux de bord en France (Pezet, 2007) dont l'usage, incluant des données non financières, remonte probablement au début du XX<sup>ème</sup> siècle.

A cet égard, deux prérogatives peuvent être rattachées aux indicateurs non financiers : soit qu'ils servent à évaluer la performance financière, soit qu'ils sont utilisés pour prédire la performance organisationnelle.

#### ***a. Des indicateurs non financiers pour évaluer la performance financière***

Plusieurs recherches en comptabilité ou en contrôle, ont montré que les mesures non financières des actifs intangibles sont positivement corrélées avec la valeur de marché ou la valeur boursière de la firme.

Amir et Lev (1996) ont été les premiers à étudier les indicateurs non financiers comme des indicateurs pour les actifs intangibles. Leur étude a été menée sur un échantillon de start-up américaines spécialisées dans les industries sans fils. La plupart des entreprises de cet échantillon n'ont jamais dégagé de bénéfices comptables au moment de l'étude. Ainsi Amir et Lev construisaient leur recherche sur la capacité de ces entreprises à dégager des bénéfices futurs, non pas en se basant sur les informations financières, mais plutôt sur les indicateurs non financiers. Les deux auteurs montrent alors que les informations financières sont incapables à elles seules de prédire les bénéfices futurs, et que d'autres indicateurs non financiers, tels que le POPS<sup>22</sup>, sont plus utiles pour prévoir la valeur de marché ou la valeur financière de la firme dans le futur. Les deux auteurs arrivent alors au résultat que les deux catégories d'indicateurs sont largement complémentaires entre elles.

D'autres recherches ont abouti à des résultats semblables. Tel est le cas pour l'étude de Barth et al. (1998) qui a montré, à travers une régression linéaire, que la valeur de la marque était positivement corrélée à la valeur boursière, et que par conséquent, un critère non financier pouvait servir à évaluer la valeur financière de la firme. De même, Hirschey et al. (1998) ont montré que la valeur de la firme dépendait également de plusieurs critères non financiers, et en particulier du nombre de brevets obtenus par les directions de R&D, objet de leur étude empirique.

---

<sup>22</sup> Amir et Lev utilisent l'indicateur POPS, un indicateur de mesure de la population géographique de la zone de la start-up, susceptible de faire appel à des technologies sans fils. Ainsi le POPS représente le potentiel de croissance future de la firme.

### ***b. Des indicateurs non financiers pour prédire la performance opérationnelle***

Dans un autre cadre de réflexion, plusieurs études ont tenté d'établir un lien plus direct, entre des indicateurs non financiers et la performance financière et comptable de la firme. Ces recherches, en complétant les précédentes, ont voulu montrer que les critères non financiers pouvaient expliquer aussi les performances opérationnelles des organisations.

Par exemple, Fornell, Ittner et Larcker (1996) se sont basés sur un indice de satisfaction de la clientèle pour étudier ce lien. A travers une étude statistique, les auteurs ont montré que ces indices étaient positivement reliés aux performances financières, et en particulier au ratio « retour sur actifs ». De même un lien positif a été identifié entre l'indice de satisfaction d'une marque et les bénéfices par action.

Ainsi, ces recherches ont montré d'une part que les critères non financiers mesurant les actifs incorporels étaient positivement reliés aux valeurs financières et de marché des entreprises. D'autre part, une deuxième catégorie d'études a apporté des preuves que les critères non financiers peuvent être utilisés pour prédire les performances opérationnelles. Ainsi, on peut conclure, que les critères financiers et non financiers, sont en fait complémentaires et qu'ils doivent être utilisés simultanément au sein des entreprises.

#### **1.3.3 Mais est-ce vraiment la panacée ?**

Les effets positifs de l'utilisation des indicateurs non financiers ne les ont pas empêchés d'être l'objet de quelques critiques. Pour Bollecker (2004), l'utilisation de ces indicateurs pose avec force la question de l'efficacité du contrôle de gestion dans sa mission unificatrice puisque des problèmes d'interprétation et d'opportunisme peuvent apparaître.

Il explique (en citant Lorino, 1991 et Halgand, 1999) que les propriétés des indicateurs non financiers peuvent remettre en question la fonction de coordination assurée par les indicateurs monétaires, et, de manière plus générale, par les systèmes de contrôle de gestion. Contrairement aux premiers, les indicateurs non financiers sont moins facilement diffusables dans l'organisation puisqu'il s'agit souvent d'informations brutes, précises, détaillées (Najar-Ben Mahmoud, 1994), c'est-à-dire spécifiques à un contexte, à un service, à un atelier. Le problème réside dans la difficulté à décliner et à agréger des données physiques par une opération arithmétique, comme cela est le cas pour les données financières (Kaplan et Norton, 1998), et à calculer des écarts (Gervais, 2001). Cette spécificité des données non financières peut conduire, dans l'organisation, à une divergence de représentation et de comportement.



Celle-ci se traduit par le fait que, des informations sont significatives pour un niveau donné- en ce qu'elles induisent localement des réactions, des ajustements de comportement - alors que, pour un niveau supérieur, elles n'ont pas de signification, voire une autre signification - qui induit des comportements différents. L'absence de lien entre les informations non monétaires spécifiques au fonctionnement des centres, utilisés par les services opérationnels, et les informations monétarisées publiées dans le cadre de la gestion stratégique, est de nature à accentuer ces divergences de représentation et de comportement. Cette absence de lien présente donc des risques réels de coordination (Besson, 2000) ou de différenciation des entités de l'organisation, puisque le contrôle des centres, qui utilisent les données non financières, peut échapper en partie aux supérieurs hiérarchiques.

Par ailleurs, Bollecker (2004) tente de montrer que la différenciation des unités, par l'utilisation de données non financières spécifiques, peut-être un moyen pour les responsables opérationnels, de rendre plus opaque les pratiques dans leurs unités. Cela peut créer un risque pour la coordination dans l'entreprise. Ce risque d'opportunisme émane d'une volonté délibérée d'aller à l'encontre de la volonté de la direction générale pour faire prévaloir ses intérêts (Besson, 2000). Les travaux de Crozier et Friedberg (1977) ont largement explicité cette notion d'opportunisme en montrant que, lorsque les individus ont des objectifs contradictoires, ils peuvent être amenés à se ménager des marges de liberté par l'incertitude de leur comportement. Cette incertitude, source de pouvoir, est particulièrement forte lorsque les individus ont la capacité de biaiser la circulation de l'information. On peut alors considérer que les informations non financières, qui semblent difficilement diffusables dans l'entreprise, peuvent permettre à des responsables d'unités opérationnelles d'accroître l'incertitude de leur comportement et, de fait, leur marge de pouvoir.

De plus, des critiques émanent quant à l'opérabilité des indicateurs non financiers. Ittner et al. (2003) ont montré, par exemple, que dans la réalité, les managers tendaient à ignorer les mesures non financières souvent considérées comme trop subjectives et trop manipulables. Plus récemment, Cauvin et al. (2007), ont montré que dans leurs attitudes, les évaluateurs considéraient les indicateurs financiers comme plus pertinents, plus fiables et plus comparables que les indicateurs non financiers. En revanche, dans leurs jugements ce biais disparaissait, et il apparaissait même que les évaluateurs les plus expérimentés accordaient plus d'importance aux indicateurs non financiers.

Pour conclure, ces quelques critiques adressées aux indicateurs non financiers ne doivent pas toutefois occulter les avantages qu'ils ont apportés par rapport à ceux financiers. Mais une question subsiste : ces deux types d'indicateurs sont-ils en compétition entre eux, ou sont-ils plutôt complémentaires ?

#### **1.4 Complémentarité ou substitution ? La question reste ouverte...**

La problématique des indicateurs de performance se concentre aujourd'hui autour de la question de savoir quelle catégorie d'indicateurs est supérieure à l'autre : les indicateurs financiers traditionnels, les indicateurs de création de valeur actionnariale, les indicateurs non financiers, etc. ? Autrement dit, la question est de savoir quelles dimensions stratégiques de l'entreprise doivent-elles être mesurées, suivies et pilotées.

Cette évolution de la recherche sur les indicateurs montre qu'on est passé d'une problématique de savoir comment mesurer au mieux la performance financière (ROI, bénéfice par action, création de valeur, etc.), à une problématique où la performance de l'entreprise n'est plus vue uniquement d'un point de vue financier mais d'un point de vue plus stratégique et multi dimensionnelles, autrement dit, la performance vis-à-vis de chaque partie prenante.

Avec l'apparition des indicateurs non financiers, une large littérature s'est intéressée aux systèmes de performances qui les incluent. L'utilisation conjointe de données financières et de données non financières a conduit les chercheurs à qualifier les systèmes qui les hébergent de systèmes de données différenciés, voire plus globalement de systèmes d'information différenciés (Bollecker, 2001, 2004). C'est pour cet effet, que depuis quelques années de nombreux auteurs dans le domaine du contrôle de gestion, se sont penchés sur les vertus des systèmes d'information différenciés et plus précisément des données non financières pour le pilotage des entreprises (Chiapello et Delmond, 1994 ; De Montgolfier, 1994 ; Mavrillac et Siesfeld, 1998 ; Jorissen et al., 1999). Cette orientation de la recherche résulte des évolutions majeures survenues dans les stratégies organisationnelles depuis plusieurs décennies (Allouche et Schmidt, 1995) notamment la rénovation des fondements de la compétitivité par la qualité des produits, les services périphériques et l'innovation (Malo et Mathé, 2000). Ces « nouveaux » critères de compétitivité ont généré naturellement de multiples besoins en informations internes, non seulement financières, mais aussi et surtout non financières (Bescos et Mendoza, 1999).

Kaplan et Norton (1998) expliquent que les indicateurs non financiers servent à compléter les indicateurs financiers qui focalisent trop l'attention sur le pilotage des actions à court terme. Pour les auteurs, des indicateurs non financiers tels que ceux mesurant la pénétration d'un marché, ou le niveau de qualité des productions d'une entreprise, ou aussi les indicateurs de satisfaction des clients ou des salariés, ou encore ceux qui permettent d'apprécier le degré de motivation des employés, peuvent être utilisés simultanément avec un taux de profitabilité, donc avec un indicateur financier.

Poincelot et Wegmann (2005) ajoutent que les indicateurs stratégiques financiers aident les managers à déployer et à piloter des stratégies spécifiques à moyen terme, tandis que des indicateurs non financiers opérationnels tels que des taux de rebuts dans un atelier ou d'investissements promotionnels hebdomadaires dans un service de force de vente éclairent le pilotage au quotidien.

Mais l'utilisation de ces indicateurs non financiers pose des problèmes, tant sur le plan technique que sur le plan conceptuel. Il s'est avéré en effet difficile de montrer des liens tangibles et explicites entre ces indicateurs et la performance boursière des organisations (Berland, 2004). Une large littérature s'est intéressée à l'étude empirique d'une éventuelle relation positive entre ces indicateurs et la performance financière (Itner et Larker, 1997, 1998 ; Banker, Potter et Srinivasan, 2000). Les résultats ont souvent été mitigés, bien que parfois positifs.

Au fur et à mesure que les outils de gestion se sont développés, on observe actuellement une multitude et un grand nombre d'indicateurs financiers et non financiers utilisés par les entreprises simultanément. Mais ceci crée une problématique pour la gestion commune de ces indicateurs et fait naître une série d'interrogations pour les entreprises (Lillis, 2002, cité par Berland, 2004) :

- Est-ce que l'arbitrage entre les indicateurs ne finit pas par poser des problèmes de performances ?
- Cela ne finit-il pas par accroître l'incertitude et au fond, réduire la contrôlabilité de chacun des services ?
- Cela peut-il induire des effets de jeu politique et de négociation autour des indicateurs qui font que le dialogue induit par des indicateurs n'est pas forcément efficace ?

Pour Lillis (2002), il existe cinq moyens de tenir compte de différents indicateurs, potentiellement contradictoires :

- Réduire la réaction aux écarts (utilisation d'un *slack* budgétaire ou de budgets moins rigides).
- Procéder à des changements structurels (création d'équipe pour donner du sens à des indicateurs différents dans deux centres partenaires).
- Adopter un système de mesure innovant.
- Réaliser une intégration technique (c'est-à-dire créer un système d'équivalent entre les indicateurs).
- Utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Toute la question est donc de savoir si l'utilisation d'indicateurs non financiers surpasse toujours l'utilisation d'indicateurs financiers ou s'il existe des cas où les uns sont préférables aux autres.

Cette question de complémentarité ou de substitution entre les deux types d'indicateurs constitue une nouvelle problématique pour la recherche en contrôle de gestion. La complémentarité réfère au fait que les indicateurs utilisés mesurent différents aspects de la performance de la fonction ou de la dimension étudiée, alors que la substitution indique que les mesures sont parfaitement «interchangeables» puisqu'elles captent les mêmes éléments de la performance. Dans ce dernier cas, la non disponibilité d'une mesure particulière peut être réglée par la présence d'une mesure substitut (Bergeron et al., 2005).

Toutefois certains auteurs ont recherché les liens pouvant exister entre les deux types d'indicateurs. Banker *et al.* (2000) expliquent que la principale raison pour utiliser des mesures non financières de la performance est que ces mesures sont de meilleurs indicateurs de la performance future que les mesures comptables. Ils fondent cette affirmation sur l'hypothèse implicite voulant que les actions managériales produisent des résultats positifs comme la qualité, l'innovation ou la satisfaction des clients. Ceci conduirait *in fine* à la performance financière. D'autre part, Frigo (2002) indique que les indicateurs non financiers sont les déterminants (*drivers*) des indicateurs financiers, ce qui est supporté par le fait que l'observation d'indicateurs non financiers déficients incite généralement les entreprises à modifier leur façon de faire et à adopter de meilleures pratiques d'affaires. Les investissements alors réalisés, souvent de nature immatérielle, bien qu'engendrant une

diminution à court terme du bénéfice comptable, se traduisent à moyen terme par une rentabilité accrue (McNair et al., 1990).

Par la suite, un constat général est avancé par certains auteurs (Fernandez, 2000) affirmant que les indicateurs financiers devraient être considérés comme des indicateurs globaux (ou finaux) de performance qui sont déterminés ou liés à des indicateurs plus «opérationnels» qui mesurent directement l'efficacité dans l'utilisation des ressources spécifiques. Enfin, et d'une manière plus contingente, les études de Said *et al.* (2003), Cumby et Conrod (2001) et Amir et Lev (1996), montrent que les liens pouvant exister entre les mesures financières et les mesures non financières dépendraient de la nature des activités des entreprises, de leurs actifs, et plus particulièrement, de la présence d'actifs immatériels (innovation, capital intellectuel, etc.).

Bien que le débat sur la complémentarité ou la substitution des deux catégories d'indicateurs reste encore ouvert, un consensus commence à voir le jour. Ainsi, de nombreux auteurs proposent une grille de lecture de l'entreprise comprenant des indicateurs qui se complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples. L'idée est que les seules mesures financières ne suffisent plus aux managers et, dans la pratique, les mesures non financières viennent compléter les premières : elles permettent en effet de fournir aux managers une indispensable vision globale de la performance dans plusieurs domaines simultanément afin d'évaluer les processus et les procédures mis en place.

Cette première section de ce chapitre a été consacrée à une thématique majeure dans les sciences des organisations qu'est la performance et sa mesure. Cette section a montré toute la polysémie du terme performance et toute la difficulté de son évaluation. Les indicateurs financiers ont été le premier instrument pour la mesure de la performance organisationnelle. Mais ces indicateurs ont rapidement été complétés par des indicateurs non financiers, plus maniables, plus opérationnelle, et comblant notamment les limites dévoilées par la première catégorie d'indicateurs. En effet, la performance organisationnelle ne se limite plus à la simple performance financière. Elle s'est considérablement élargie et étoffée, touchant de nouvelles dimensions. Et les thématiques récentes, liées à la RSE et au développement durable, ne pouvaient rester sans bouleverser davantage le dogme managérial que constitue la performance.

## **Section 2: D'une responsabilité sociétale à une performance globale, ou l'évolution du concept de la RSE**

Les indicateurs de performance en contrôle de gestion ont souvent suivi, au cours de leur histoire, les modifications et les bouleversements stratégiques auxquels les entreprises ont dû faire face. C'est le cas, par exemple, dans les années 1980 avec l'émergence des problématiques de la qualité totale, de la satisfaction de la clientèle, etc. A cette époque, le contrôle de gestion a dû s'adapter à ces nouveaux impératifs en proposant des indicateurs de performance non financiers, plus appropriés.

L'émergence (ou la résurrection ?) récente des thématiques de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE)<sup>23</sup> constitue un nouveau défi pour le contrôle de gestion et contraint de proposer des indicateurs spécifiques à ces dimensions particulières. Mais avant d'aborder cette question, nous avons voulu discuter de ce nouvel enjeu pour les entreprises, qu'est la RSE, et de tout ce qu'il implique pour les organisations. Nous verrons ainsi dans cette section, ce que recouvre les thématiques de la RSE, leurs dimensions, leur évolution historique et les champs théoriques auxquels elles peuvent se rattacher. Nous verrons par la suite, que la RSE, a fait émerger dans son sillage, un nouveau concept pour les organisations matérialisé dans une nouvelle forme de performance organisationnelle : la performance sociétale des entreprises (PSE). Enfin, les développements récents de la RSE et de la PSE amènent aujourd'hui à parler plus d'une performance globale, comme ultime défi à prendre en compte par les différentes organisations.

### **2.1 Au commencement, une prise de conscience : la RSE**

Nous commencerons nos propos par une rétrospective rapide de cette thématique qui nous montrera que ce concept n'est pas aussi jeune qu'on pourrait le croire. Nous continuerons la présentation de notre cadre de recherche en évoquant les dimensions et les typologies des définitions données ces dernières années à la RSE dans la littérature, avant de conclure notre

---

<sup>23</sup> La traduction française de *Corporate Social Responsibility* doit prendre en compte le fait que « social » en anglais renvoie plutôt à la société, alors que « social » en français concerne, dans son acception managériale, essentiellement les salariés de l'entreprise. Pour cette raison, nous avons fait le choix dans cette recherche d'utiliser le terme de « responsabilité sociétale » plutôt que de « responsabilité sociale », étant donné que le premier regroupe les trois dimensions que recouvre le concept : économique, sociale et environnementale.

synthèse par un rappel des principaux champs théoriques ayant tenté d'expliquer l'existence de cet aspect organisationnel.

### **2.1.1 L'évolution historique des principes de la RSE**

Il est difficile de donner une date exacte à la genèse des principes de la RSE dans la littérature et dans la recherche académique. Les frontières étroites qui existent entre cette notion et des concepts voisins - la morale, l'éthique ou la déontologie- compliquent davantage toute tentative d'opter pour une période précise de sa genèse, et même de sa définition.

Néanmoins, les premiers travaux académiques et théoriques de référence concernant le concept de RSE remontent aux années 1950 avec les travaux d'Abrams (1951) et surtout l'ouvrage référence de Bowen (1953) : *Social Responsibilities of Businessman*<sup>24</sup>. Mais à cette époque, la notion de RSE n'a pas eu un écho considérable, ni de la part des chercheurs, ni de la part des professionnels.

Les travaux sur la RSE ont pris une nouvelle dimension à partir des années 1970, grâce notamment aux travaux de Carroll (1979). Par la suite, ces conceptions théoriques ont évolué dans les années 1980-1990 pour constituer aujourd'hui un champ de réflexion puissant.

La définition même du concept a évolué au cours des différentes périodes. Gond et Mullenbach (2004, p.96) expliquent, en citant Frederick (1978), que « *le concept s'est construit progressivement, passant par une catégorisation des responsabilités puis par une interrogation sur la manière d'agir* ».

Dans ce qui suit, nous allons retracer succinctement les différentes étapes de la genèse du concept de la RSE, et les apports théoriques des principaux auteurs, afin de tenter de mieux comprendre et définir cette thématique particulière.

#### ***a. Les premières réflexions portant sur la RSE : les travaux de Bowen (1953)***

Tout d'abord, il faut noter que des principes similaires à la RSE sont apparus, bien avant les années 1950, chez les praticiens aux États-Unis. Les travaux de Heald (1961 ; 1970) ont montré que depuis la fin du XIX<sup>ème</sup> siècle, et jusqu'aux années 1940, des praticiens ont mis en

---

<sup>24</sup> Pour une synthèse de ce livre fondateur, voir Acquier et Gond, « *Aux sources de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise. (Re)Lecture et analyse d'un ouvrage fondateur : Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen (1953)* », Actes du congrès AIMS, 2005.

œuvre les concepts de *trusteeship* et de *stewardship*, largement influencés par les religions catholiques et protestantes. Ces concepts stipulaient que tout exercice d'un pouvoir ou toute propriété d'un bien, devaient être justifiés et légitimés devant Dieu et devant la société dans son ensemble. Pour qu'il en soit ainsi, cette relation de propriété devait permettre d'accroître le bien-être de la communauté et de satisfaire les besoins de la société dans son ensemble. Acquier, Gond et Igalens (2005) ont expliqué que les églises protestantes aux États-Unis, et à un degré moindre l'église catholique, ont été les instigatrices des premières réflexions sur la responsabilité de l'entreprise dans son milieu social, et que ces églises ont donc permis la genèse de cette notion de RSE.

Mais c'est incontestablement l'ouvrage de Bowen (1953) qui a été le premier construit théorique de la notion de RSE. Bowen pensait que les grandes compagnies américaines étaient au centre de la vie politique et sociale, et que leur comportement influençait largement la vie des citoyens sur plusieurs aspects. La vision de Bowen était que les firmes avaient une responsabilité à l'égard de la nation qui allait au delà des simples responsabilités économique, légale ou contractuelle. Il définissait ainsi la RSE : « *la RSE renvoie à l'obligation des hommes d'affaires, de mettre en œuvre les politiques, de prendre des décisions et de suivre des lignes de conduite qui répondent aux objectifs et aux valeurs considérées comme désirables par notre société* <sup>25</sup> ».

Cette première approche de la RSE<sup>26</sup> se base donc sur une prise en compte des valeurs et des principes philosophique, philanthropique et normative dans la gestion. Elle a introduit de nouveaux concepts qui étaient très loin auparavant des domaines et du monde des affaires. Mais cette conception de la RSE connaîtra d'autres développements par la suite.

#### ***b. Le développement d'un corps de doctrine : les années 1960-1970***

En se basant sur les travaux fondateurs de Bowen, plusieurs recherches ont été conduites, durant les années 60-70, pour formaliser et établir un véritable corps de doctrine pour la RSE. Notre travail ne se prétendant pas être exhaustif, nous nous contentons d'évoquer, à notre avis les recherches les plus importantes, qui ont contribué à structurer ce domaine.

---

<sup>25</sup> Définition traduite et reprise de Gond et Mullenbach (2004, p.97).

<sup>26</sup> Qualifié par certains auteurs, tels que Carroll (1995), de RSE 1.



Un des premiers auteurs, et des plus prolifiques concernant les définitions de la RSE, est Keith Davis. Selon Davis, chaque firme devrait prendre part à la politique, au bien-être de la communauté, à l'éducation, au « bonheur » des ses employés, etc. (n'est-ce pas là une première vision des parties prenantes comme l'évoquaient les auteurs dans les années 1970 ?).

Ainsi, dans la vision de Davis, l'organisation doit agir d'une manière « juste », comme tout citoyen doit le faire. Il propose en 1966 (p.12), en collaboration avec Blomstrom la définition suivante de la RSE : « *la RSE réfère à l'obligation des dirigeants de considérer les effets de leurs actions sur le système social (ou sociétal) dans son ensemble. Ces dirigeants appliquent la RSE lorsqu'ils considèrent que les actions de la firme risquent d'affecter les intérêts des autres personnes. Ainsi, ils doivent regarder au-delà des intérêts économiques et techniques de leur firme* ».

Harold Johnson a poursuivi les réflexions de Davis en proposant une multitude de définitions de la RSE dans son livre « *Business in contemporary society : Framework and Issues* » paru en 1971. Johnson, à l'instar de Davis, considérait la RSE comme la capacité des dirigeants à « faire un équilibre » entre les intérêts des différents groupes. Il propose sa propre définition de la RSE qu'il qualifie de « *poursuite d'objectifs socioéconomiques à travers l'élaboration de normes sociales particulières permettant au monde des affaires de répondre à des situations particulières* » (p.50). Johnson propose aussi une extension de cette définition en y intégrant la notion de profit. En effet, pour lui, les firmes mettent en place des programmes sociétaux car elles s'attendent que ces programmes engendrent un profit supplémentaire pour leur organisation. D'après cette conception, la RSE peut être perçue comme « *une fonction d'utilité maximisant les profits à long terme* »

Enfin, nous ne pouvons pas évoquer les travaux sur la RSE durant cette période sans rappeler les recherches de Carroll qui l'ont conduit, en 1979, à publier un article fondateur à l'*Academy of Management Review* : « *A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance* ».

A travers cet article, Carroll propose une nouvelle définition de la RSE qu'il liera avec la notion de performance sociétale des entreprises (voir le point 2.2 de cette section). Comme il l'affirme lui-même, sa définition tente d'élargir les champs d'application de la RSE : « *la RSE couvre les attentes économiques, légales, éthiques et discrétionnaires de la société à un instant donné* » (p.500). Carroll intègre dans sa définition les concepts d'éthique et de

discrétion. La responsabilité éthique représente les comportements et les normes éthiques devant être suivis par les firmes, et qui sont attendus par la société. Ces comportements et ces normes ne font pas l'objet de lois ou de règlements précis. C'est donc un comportement volontaire adopté par les dirigeants. L'autre dimension introduite par Carroll est la responsabilité discrétionnaire (ou philanthropique). Cette responsabilité correspond au comportement volontaire de certaines firmes pour des actes sociaux, sans qu'il n'y ait eu au préalable une attente claire de la part de la société.

Ainsi, et d'une manière générale, les travaux de recherches à cette époque ont bouleversé les premières définitions et perceptions de la RSE<sup>27</sup>. On est donc passé d'une perception philosophique à une perception pragmatique et managériale dans laquelle la RSE concerne essentiellement le processus de gestion des problèmes sociaux auxquels les entreprises sont confrontées.

### ***c. La prolifération des recherches et les extensions du concept : les années 1980-1990***

La recherche sur la RSE s'est considérablement élargie et enrichie au cours de ces deux décennies. Élargie, dans le sens où la RSE a donné naissance à plusieurs concepts nouveaux et innovateurs : la performance sociétale, la sensibilité sociétale (*responsiveness*)<sup>28</sup>, les politiques publiques des organisations, l'éthique des affaires et à un degré moindre, la théorie des parties prenantes (Carroll, 1999). Enrichie, dans le sens où la RSE inclut, désormais, tous ces concepts simultanément.

Les principaux travaux durant cette période ont concerné la notion de performance sociétale des entreprises, et qui ne cesse, jusqu'aujourd'hui, de susciter des débats controversés.

Mais c'est sans conteste, Edwin Epstein qui a eu, durant cette période, un apport non négligeable à la RSE. Epstein tente en 1987 de redéfinir la RSE en insistant sur la relation entre la responsabilité sociétale, la sensibilité et l'éthique des affaires. Il considère en effet que ces trois concepts sont indissociables et doivent être pris en compte simultanément. Il propose ainsi le concept de « *processus politique sociale des entreprises* ». L'objectif de ce

---

<sup>27</sup> On parle désormais de RSE 2.

<sup>28</sup> La sensibilité sociétale correspond à la réponse des organisations de la problématique sociétale. Wartick et Cochran (1985) ont distingué quatre niveaux de sensibilité : réactif ; défensif ; accommodatif ; proactif.

concept étant d'institutionnaliser et d'intégrer fortement la responsabilité sociétale, la sensibilité et l'éthique des affaires à l'intérieur de l'organisation.

Notons enfin que le fil conducteur qui a réuni les multiples recherches de ces deux décennies, a été la volonté des chercheurs de décliner les principes de la RSE aux niveaux institutionnel, organisationnel et managérial (Gond et Mullenbach, 2004). C'est ce qui ressort par exemple de la définition donnée par Wood (1991, p.695) de la RSE : « *la signification de la responsabilité sociétale ne peut être appréhendée qu'à travers l'interaction de trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale, ces principes résultant de trois niveaux d'analyse, institutionnel, organisationnel et individuel* ».

Cette période, qui perdure jusqu'aujourd'hui, correspond à une phase de recherche sur la RSE ayant surtout mis l'accent sur la performance sociétale des entreprises. On est donc ici dans une perception encore plus managériale avec une orientation synthétique et intégratrice visant à améliorer les résultats sociaux de l'entreprise.

#### ***d. Une triple conception de la RSE***

Les conceptions de la notion de responsabilité sociétale ont donc évolué dans le temps. Elles ont en réalité traversé le XX<sup>ème</sup> siècle, en se nourrissant continuellement des nouvelles valeurs émergentes. Ces évolutions peuvent être regroupées en trois conceptions historiques différentes de la RSE.

Les travaux précurseurs de Bowen (1953) ont mis l'accent sur un aspect philanthropique et volontariste de l'entreprise dans son comportement. Cette conception est le fruit d'un courant de pensée managériale essentiellement basé sur le paternalisme et fondé sur des valeurs morales et religieuses faisant appel à l'éthique personnelle du dirigeant d'entreprise. Selon cette approche de la RSE, chaque entreprise est considérée comme un « être moral » qui a des devoirs consistant à assurer le bien-être des travailleurs, de leurs familles et de la communauté. Dans ce sens, les mesures et actions sociales entreprises sont essentiellement volontaires, se situant hors du champ de l'entreprise, à travers des fondations en premier lieu. L'objectif de ces actions étant avant tout d'être des actions correctrices visant à réparer les dommages causés par l'activité économique (Capron, 2008).

Dans les décennies 1980-1990, la notion de la RSE a évolué. Elle s'appréhendait plutôt dans une conception stratégique utilitariste, selon laquelle, la prise en compte des dimensions de la RSE devait surtout contribuer à la performance économique et financière de l'entreprise.

La RSE dans ce sens est le fruit des exigences des milieux économiques eux-mêmes. Ces derniers soutenaient l'idée que les exigences de rentabilité sont mieux satisfaites lorsque l'entreprise se montre socialement responsable (*business case*) et lorsqu'elle vise à satisfaire les attentes de ses parties prenantes en les identifiant et en dialoguant avec elles (Capron, 2008). Cette conception de la RSE, essentiellement européenne et continentale, se base surtout sur des actions volontaires qui peuvent s'accompagner de formes de co-régulation associant certaines parties prenantes (syndicats, ONG...).

Enfin, la troisième conception de la RSE, plus récente et plus innovante, s'alimente des discours sur le développement durable et la « soutenabilité ». Pour les tenants de cette approche, l'entreprise est considérée comme un acteur encastré dans la société. L'entreprise ne peut être prospère que si son environnement est sain et fertile et son intérêt à long terme est de contribuer à la production de biens communs (Capron, 2008).

Pour atteindre ces objectifs, l'entreprise doit recourir à des démarches managériales volontaires et encadrées par des normes substantielles universellement admises (telles que les normes ISO par exemple). Ces démarches managériales se basent sur le principe d'une forte implication de l'organisation (se basant sur des politiques de prévention, d'anticipation, voire de précaution) et une intégration des préoccupations sociales et environnementales dans le cœur de l'activité (Capron, 2008). Néanmoins, cette troisième approche présente l'inconvénient et le risque que la RSE ne soit confondue avec le développement durable, tant les deux concepts présentent des similitudes. En réalité la différence se fait plutôt sur le niveau d'application du concept : niveau entreprise pour la RSE (prise en compte) et niveau puissance publique et gouvernement pour le développement durable (prise en charge).

Ces trois approches de la RSE, bien qu'historiques, n'en demeurent pas moins présentes jusqu'à nos jours. En effet, la deuxième approche utilitariste persiste encore majoritairement aujourd'hui dans les pays Anglo-Saxons. Par contre, la troisième vision, basée sur la soutenabilité, prospère essentiellement en Europe continentale et dans certains pays asiatiques<sup>29</sup>. La « prise en main » de la RSE dans les grandes multinationales se trouvera de ce fait largement influencée par l'origine de ces organisations.

---

<sup>29</sup> Cette différence s'explique peut être par le sens Anglo-Saxon du terme « responsabilité » qui diffère du sens latin : « *les Anglo-Saxons ont tendance à comprendre la responsabilité comme un engagement (volontaire), alors que les latins l'interprètent plutôt comme une obligation (contraignante)* » (Capron et Quairel, pp. 22-23).

### **2.1.2 Les différentes dimensions de la RSE : les typologies de Carroll (1979) et de Wood (1991)**

Le champ théorique de la RSE a été considérablement enrichi à travers les travaux de Carroll et de Wood. En effet, chacun de ces auteurs a essayé de proposer une classification des différentes responsabilités qu'une entreprise doit assumer et qui constituent ensemble le champ théorique de la RSE.

En 1979, Carroll définit la RSE comme un ensemble d'obligations de l'entreprise vis-à-vis de la société. A cet effet, Carroll identifie quatre catégories de responsabilité (ou d'obligations) devant être prises en compte par toute organisation :

- Une responsabilité économique : C'est le rôle classique de la firme. L'entreprise doit être profitable et rentable pour ses actionnaires et ses employés. Elle doit aussi fabriquer des produits respectant des normes de qualité et de sécurité, etc.
- Une responsabilité légale : L'entreprise doit se soumettre et respecter les lois et les réglementations en vigueur.
- Une responsabilité éthique : Cette responsabilité correspond aux actions volontaristes de l'entreprise dans le sens des attentes de la société, sans que ces actions ne soient codifiées ou réglementées par des lois précises.
- Une responsabilité philanthropique : Appelée parfois discrétionnaire, cette responsabilité correspond aux actions de bienfaisance et de charité, et qui ne répondent pas nécessairement à des attentes précises de la société.

La typologie proposée par Carroll, considérée comme fondatrice des approches théoriques de la RSE, a été enrichie et développée par Wood (1991). Celle-ci a proposé seulement trois niveaux de responsabilité pour l'entreprise correspondant chacun à un niveau organisationnel bien précis :

- a) la légitimité au niveau institutionnel : pour Wood, la société accorde à l'entreprise une légitimité et un pouvoir. A long terme, l'entreprise doit utiliser ce pouvoir dans un sens favorable aux attentes de la société. Si tel n'est pas le cas, l'entreprise risque fortement de perdre son pouvoir et sa légitimité. La RSE découle ainsi d'un besoin de survie de l'entreprise.
- b) La responsabilité publique au niveau organisationnel : à ce niveau, toute organisation a une responsabilité en termes de conséquences (*outcomes*) de ses activités. Ces activités

risquent d'affecter les parties prenantes primaires (acteurs concernés directement et profondément par les décisions de l'entreprise) ou de ses parties prenantes secondaires (acteurs concernés indirectement par les activités de l'entreprise). La RSE est ainsi vue comme les effets des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes.

- c) La discrétion managériale au niveau individuel : pour Wood, chaque dirigeant ou manager doit opérer avec une certaine responsabilité individuelle et morale. Ceux-ci doivent utiliser leur pouvoir discrétionnaire au service de la responsabilité sociétale de l'entreprise dans chaque décision prise. Dans ce sens la RSE est laissée à la discrétion des managers et à leur volonté.

Enfin, notons que ces deux grilles de lecture de la RSE peuvent être considérées comme complémentaires. Attarça et Jacquot (2005) proposent à cet effet un tableau croisé où chacune des formes de responsabilité proposées par Carroll (économique, légale, éthique et philanthropique) peut être déclinée selon les trois niveaux définis par Wood.

	Niveau institutionnel	Niveau organisationnel (activités)	Niveau individuel
<b>Responsabilités économiques</b>	Produire des biens et services, offrir des emplois, créer de la richesse pour les actionnaires	Les prix des biens et services reflètent les vrais coûts de production et intègrent toutes les externalités	Produire de façon écologique, utiliser des technologies non polluantes, réduire les coûts en favorisant le recyclage
<b>Responsabilités légales</b>	Respecter les lois et les réglementations. Ne pas faire de lobbying ou attendre des positions privilégiées dans les politiques publiques	Œuvrer pour des politiques publiques en défendant des intérêts "éclairés"	Tirer profits des instructions réglementaires pour innover dans les produits ou les technologies
<b>Responsabilités éthiques</b>	Suivre des principes éthiques fondamentaux (ex : honnêteté)	Fournir des informations précises et complètes pour accroître la sécurité d'utilisation au-delà des conditions légales	Développer l'information d'utilisation pour des usagers spécifiques et la promouvoir comme un avantage produit
<b>Responsabilités discrétionnaires</b>	Agir comme un citoyen modèle dans tous les domaines : au-delà des réglementations et des règles éthiques. Rendre une partie du chiffre d'affaires à la société ( <i>community</i> )	Investir les ressources de l'entreprise dans des actions charitables en rapport avec le premier et le second cercle de l'environnement social de l'entreprise	Choisir des investissements charitables qui soient rentables en terme de résolution de problèmes sociaux (application de critères d'efficacité)

**Tableau 1: Niveaux et nature des responsabilités sociales de l'entreprise**

(Source, Attarça et Jacquot, 2005, p.6)

### 2.1.3 Les fondements théoriques de la RSE

L'ambiguïté des concepts de la RSE, ainsi que de ses différents « dérivés », a généré un foisonnement littéraire pour fournir un cadre théorique susceptible d'expliquer la genèse de la RSE. Recenser tous ces cadres est un exercice difficile et complexe, qui dépasse les limites de ce travail.

Pour ce faire, nous avons voulu reprendre la typologie des cadres théoriques de la RSE construite par Gond et Mullenbach (2004). Cette typologie est particulièrement utile à notre recherche puisqu'elle est, selon les dires des deux auteurs, « *fondée sur une catégorisation des théories de gestion, moins pratique pour opérer une critique sociale du concept, mais plus utile pour des chercheurs soucieux de dresser un état des lieux théoriques dans une perspective didactique* » (p.103).

Gond et Mullenbach (2004) retiennent trois corpus théoriques qui ont permis soit à la construction du concept de la RSE (la théorie des parties prenantes et la théorie contractualiste), soit à la compréhension des principes de la RSE (la théorie néo-institutionnelle)<sup>30</sup>. A ces trois corpus majeurs, la littérature a tenté de développer récemment de nouvelles approches de la RSE.

#### a. *La théorie des parties prenantes*

Instrumentalisée et structurée essentiellement à travers les travaux de Freeman (1984), la théorie des parties prenantes<sup>31</sup> suggère que la survie de l'entreprise passe à travers l'appui et le soutien à certains groupes sociaux définis. Ces groupes sociaux ont été définis par Freeman (1984) de la façon suivante : « *tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise* ».

Chaque organisation possède de multiples relations avec ses différents groupes d'intérêt. Ce réseau de relations, qui s'établit, est à la fois vaste et difficile à déterminer. Vaste parce

---

<sup>30</sup> La présentation ci-dessous de ces trois corpus ne suit pas forcément un ordre chronologique. En effet, leur contribution au concept de la RSE s'est faite selon un processus continu dans le temps.

<sup>31</sup> Le terme « parties prenantes » est une des traductions possibles du terme anglais « *Stakeholders* ». On trouve dans la littérature d'autres termes tels que « parties intéressées » ou « ayant droit ». Rappelons qu'initialement le terme « *Stakeholders* » a été construit comme un jeu de mots par référence à « *Stockholders* » ou « *Shareholders* » qui désignent les actionnaires.

que les groupes d'intérêts concernés sont nombreux, parfois même sans avoir de relations directes ou contractuelles avec l'organisation (ex. des riverains à une usine). Difficile à déterminer, parce que les types de relations existantes sont différentes, hétérogènes et donc par définition complexes. L'objectif de la théorie des parties prenantes est particulièrement de comprendre la nature de ces relations et les jeux de pouvoirs auxquels peuvent se livrer à la fois l'organisation que ses groupes d'intérêt.

Dès les premiers développements et structurations de cette théorie, la problématique de la RSE en était une partie intégrante<sup>32</sup>. Ceci s'explique par le fait qu'elle a fourni un cadre de réflexion théorique puissant pour expliquer et définir les obligations de l'entreprise envers les différents acteurs de la société. C'est à ce titre qu'elle a été largement mobilisée pour intégrer les notions d'éthique, de développement durable et du respect de l'environnement dans les problématiques des sciences de gestion (Mercier, 2001).

En conclusion, la théorie des parties prenantes tente de structurer les relations entre l'organisation et tous les groupes sociaux dont elle a besoin. La RSE obéit ainsi à une relation « donnant / donnant » où l'entreprise est dans l'obligation de répondre positivement aux attentes de ces parties prenantes. Et c'est là tout l'intérêt de la théorie des parties prenantes, puisqu'elle offre un cadre d'analyse théorique pour le fondement d'un management stratégique des relations de l'organisation avec tous ses groupes d'intérêt.

### ***b. La théorie contractualiste***<sup>33</sup>

Le courant de recherche contractualiste a été relayé et construit par tout un domaine de recherche appelé « *Business & Society* ». Ce courant stipule que l'entreprise et la société ont conclu des contrats, explicites ou tacites, qui doivent être respectés par les deux parties. A partir de ce constat, ce courant cherche à étudier les interactions entre la société et les entreprises dans une perspective managériale et sociologique.

Wood exprime clairement l'approche contractuelle des fondements de la responsabilité sociale adoptée par plusieurs chercheurs du courant *Business & Society* lorsqu'elle affirme que

---

<sup>32</sup> En 1963, les travaux de la SRI (*Stanford Research Institute*) représentent une première ébauche de ce qui deviendra plus tard la théorie des parties prenantes. Mais cette école de pensée considérait déjà que cette théorie devait se baser sur quatre éléments essentiels: le *Corporate planning*, la théorie des systèmes, la *Corporate social responsibility* et la théorie des organisations.

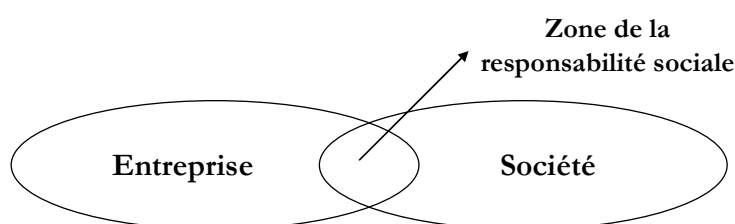
<sup>33</sup> Cette théorie regroupe plusieurs corpus théoriques tels que la théorie de l'agence.



« L'idée principale de la RSE est que la société et les organisations sont entrelacées ; et ainsi, la société possède certaines attentes pour des comportements et des résultats appropriés de la part des organisations ». (Wood, 1991, p. 695).

Dans cette perspective, Gendron (2000) explique que l'approche contractuelle de la RSE repose sur trois grands paradigmes théoriques des relations entreprise-société susceptibles de se renforcer mutuellement :

- L'entreprise et la société sont deux entités en interaction : d'après le modèle de Preston et Post (1975), la société et les entreprises sont interreliées, en perpétuelle interaction, et inter pénétrables (c'est-à-dire qu'aucune ne contrôle ou n'est totalement contrôlée par l'autre). Ils proposent par la suite le modèle suivant pour expliquer que la notion de RSE est en réalité un processus à l'intersection des logiques sociétale et commerciale. (Preston et Post, 1975, p. 72)



**Figure 8 : Le modèle de Preston et Post (1975)**

- L'entreprise et la société sont liées par un contrat social : selon ce paradigme l'entreprise et la société sont reliées par un contrat en vertu duquel, les deux parties ont des obligations à respecter. Ce contrat social « tacite » suppose que « *des personnes rationnelles se sont accordées au-delà de leurs intérêts propres sur certains principes* » destinés à établir un système de droits, d'obligations, de privilèges et de prérogatives (McMahon, 1986, p. 186, cité par Gendron 2000). En vertu de ce contrat, la société reconnaît l'entreprise comme agent et lui donne l'autorité de posséder et d'utiliser des ressources naturelles ainsi que d'embaucher des employés. En contrepartie, l'entreprise doit au moins procurer autant de bénéfices à la société qu'elle en tire d'avantages (Gendron, 2000). La RSE est ainsi vue comme une obligation contractuelle tacite passée entre l'entreprise (considérée comme étant une émanation de la société en général) et la société elle-même.
- L'entreprise est sujette à un contrôle social : l'idée du contrôle social est que toute organisation productive opérant dans une société, doit apporter des avantages et des

bénéfices à cette dernière. Si tel n'est pas le cas, l'organisation se trouvera automatiquement exclue du système social en perdant tout son pouvoir et se verra remplacer par une autre institution sociale susceptible d'être plus utile pour la société. En ce sens, l'existence de la RSE sert à maintenir un pouvoir social pour l'entreprise dans une logique de contrôle social de la société sur l'entreprise (Gendron, 2000).

### ***c. La théorie néo-institutionnelle***

La théorie néo-institutionnelle se construit sur les bases d'anciennes théories économiques et sociologiques apparues à la fin du XIX<sup>ème</sup> siècle. Celles-ci soutiennent que les processus économiques opèrent au sein d'un cadre social façonné à son tour par un ensemble de forces historiques et culturelles.

Selznick (1949) a été un des réformateurs de ce courant de pensée. Il a proposé en effet le concept de « *adaptive organic system* » dans lequel il suppose que l'organisation est affectée par les caractéristiques sociales de ses participants ainsi que par les différentes pressions de son environnement. Il propose ensuite (1957) le concept d'institutionnalisation des organisations, qu'il décrit en tant que processus par lequel les organisations ou les entités sociales intègrent des valeurs qui dépassent les exigences techniques de leurs tâches.

Ainsi, la théorie néo-institutionnelle postule que l'on ne peut comprendre les organisations que si l'on accepte le fait qu'elles soient connectées entre elles, d'une part, et construites par leur environnement social, d'autre part (Rojot, 2003). La raison tient dans le fait que ces organisations adoptent des structures en réponse aux attentes externes à l'organisation (Meyer et Rowan, 1977).

En cherchant à savoir les raisons de l'adoption de ces structures par les organisations, DiMaggio et Powell (1983) expliquent que la quête de légitimité de la part des organisations les pousse à s'ajuster à la société selon une *rationalité collective*. Cette recherche de la conformité, qui a pris le nom d'isomorphisme, peut prendre trois formes différentes:

- Un isomorphisme coercitif : Selon ce principe, une organisation plus puissante ou un ensemble d'organisations peut exercer des pressions sur des organisations de moindre taille, vers un certain changement. Dans cette optique, l'adoption de nouvelles structures est la conséquence de pressions produites par la force, la persuasion et la collusion. De même, la promulgation de nouvelles règles politiques ou juridiques peut conduire les

organisations à certains changements. C'est le cas des obligations en matière de communication d'informations financières.

- Un isomorphisme mimétique : En cas d'incapacité à trouver des solutions nouvelles ou innovantes, et dans un contexte d'incertitude, Powell et DiMaggio expliquent que les entreprises adoptent les solutions identifiées et utilisées, donc légitimes, par d'autres organisations. Ce phénomène d'imitation, ou de mimétisme, était fortement accentué par la présence des cabinets de conseil, qui proposent souvent les mêmes solutions, et aussi par le transfert des dirigeants entre les entreprises issus le plus souvent des mêmes corpus universitaire (ex en France: polytechnique, centrale, etc.).
- Un isomorphisme normatif : Selon ce concept, les organisations adoptent des structures et des comportements en conformité avec les phénomènes de professionnalisation et de socialisation. Ces phénomènes s'expliquent par « *les efforts collectifs des membres d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail et établir une base légitime à leurs activités, leur garantissant un degré d'autonomie suffisant* » (Huault, 2002, p.104). Par la suite, cette recherche de conformité aux normes produites par la structure sociale, engendre une homogénéisation des structures et des processus de décision.

Ainsi, selon la vision de la théorie néo-institutionnelle, la RSE est une réponse institutionnelle des entreprises aux pressions de leur environnement afin que ce dernier accepte l'entreprise dans la communauté selon les règles et les valeurs souhaitées. Ceci peut donc résulter soit d'un isomorphisme coercitif (ex : promulgation de règles environnementales ou sociales), soit d'un isomorphisme normatif (ex : le *responsible care* dans l'industrie chimique), ou soit d'un isomorphisme mimétique (ex : la création des directions de développement durable dans les grandes entreprises).

Ces différents cas s'expliquent par la quête et la recherche perpétuelle des entreprises d'une légitimité dans les sociétés. Allouche et Laroche (2005) défendent d'ailleurs l'idée que c'est en raison de la recherche de légitimité que les entreprises mettent en œuvre des politiques sociétales ou environnementales, plutôt que pour des raisons d'efficacité économique ou financière.

#### ***d. De nouvelles approches théoriques pour expliquer l'appropriation de la RSE***

Parallèlement à ces trois approches historiques de la RSE, d'autres corpus théoriques ont été développés dans la littérature.

Sans vouloir être exhaustif sur ces thématiques, nous pouvons citer par exemple les approches évolutionnistes qui justifient le développement de la RSE comme un moyen pour les entreprises de survivre et de passer le cap de la sélection imposée par l'environnement au cas où l'exigence de labellisation sociale, de comportements socialement responsables des entreprises de la part des consommateurs et des pouvoirs publics venait à s'intensifier. Nous pouvons également évoquer les approches post modernes de la RSE qui se basent, entre autres, sur les travaux de Foucault pour expliquer que le discours sur la RSE contribue à renforcer l'hégémonie idéologique dans laquelle les arrangements institutionnels contemporains sont décrits comme servant l'intérêt général alors qu'ils ne servent, en fait, que les intérêts d'une minorité.

D'autres approches existent dans la littérature de la RSE, telles que les approches cognitives (basées sur la théorie des compétences ou la théorie de l'apprentissage organisationnel) ou encore les approches politiques (théorie de la régulation), etc.

Baret (2007) tente de synthétiser cette riche littérature sur la RSE dans un tableau récapitulatif que nous avons voulu restituer ci-dessous, essentiellement pour élargir notre champ de vision de la thématique et donner des pistes de réflexions possibles pour la suite de notre recherche.

Théories	Type d'approche, méthodologie et hypothèses	Finalités et responsabilités induites	Capacité à intégrer les enjeux sociétaux	Capacité à appréhender les dynamiques d'appropriation des enjeux sociétaux
<b>Shareholder Model</b>	Approches contractualistes  Individualisme méthodologique (opportunisme, rationalité et autonomie des acteurs, perfection de l'information)	Unique responsabilité du manager : maximiser l'intérêt de l'actionnaire	<b>Très faible :</b> - Ignore les coûts sociétaux (externalités) - Ignore le long terme - Ignore les interactions de la firme avec les PP	<b>Très faible :</b> - Modèle non dynamique (ne permet pas de comprendre l'évolution des firmes vers l'intégration des enjeux sociétaux)  - Focalisé sur les conflits d'intérêts entre parties prenantes (appropriation des rentes) => Ignore le processus de création de valeurs
<b>Modèle de responsabilité humaine et sociale</b>		Responsabilité financière envers les actionnaires  Respect du contrat psychologique avec les salariés	<b>Faible :</b> - Ignore les coûts sociétaux envers les PP externes à l'entreprise - Ignore les interactions entre l'entreprise et son environnement - Incomplétude des documents déontologiques (hypothèse d'information parfaite)	
<b>Stakeholder Model</b>		Prendre en compte et équilibrer l'intérêt de l'ensemble des PP (Cf. performance globale de l'entreprise)  Aller 'au-delà' du minimum légal	<b>Moyen/Fort :</b> - Intègre toutes les PP - Management 'écartelé' entre les attentes contradictoires des PP - Néglige les interactions constantes entre les parties prenantes	
<b>Modèle contractuel partenarial</b>		Rémunérer chaque partie prenante selon sa rareté et sa contribution à la création de la valeur (rente organisationnelle)	<b>Moyen/Fort :</b> Intègre prioritairement les parties prenantes internes au nœud de contrat (qui contribuent directement à la création de valeur) et, dans une certaine mesure, celles externes	

Théories	Type d'approche, méthodologie et hypothèses	Finalités et responsabilités induites	Capacité à intégrer les enjeux sociétaux	Capacité à appréhender les dynamiques d'appropriation des enjeux sociétaux
<b>Théorie des compétences</b>	Approche cognitive	Se forger une image pertinente des opportunités offertes par l'environnement externe pour structurer l'excédent de ressources, en fonction de l'expérience accumulée, et procéder à une diversification cohérente	<b>Faible :</b> Focalisé sur les relations entre entreprises, au détriment des autres PP	<b>Moyen :</b> - Analyse en dynamique - Axé sur les logiques de croissance et de coordination des firmes, pas sur les mécanismes d'appropriation de nouvelles valeurs
<b>Théories évolutionnistes</b>	Approche cognitive/ institutionnelle  Individualisme méthodologique complexe	Préserver la capacité d'adaptation de la firme (en développant compétences technologiques, actifs secondaires et routines propres)	<b>Moyen :</b> L'évolution vers la RSE serait le produit de routines internes, d'actifs secondaires et d'opportunités technologiques préexistantes	<b>Moyen :</b> - Analyse en dynamique - L'évolution vers la RSE semble subie (fruit d'une <i>path dependancy</i> ) => difficile d'identifier la dynamique d'appropriation
<b>Théorie de la régulation</b>	Approche institutionnelle  Holisme méthodologique	Firme conçue comme un lieu de rapports de forces où se génèrent règles et normes permettant de réguler les comportements	<b>Fort :</b> Les rapports de forces entre les différentes PP pourraient déboucher sur un nouveau mode de régulation de type RSE	<b>Moyen :</b> Le holisme est une méthodologie peut adaptée pour analyser les mécanismes à mettre en œuvre, à l'échelle d'une organisation, afin que ses acteurs s'approprient les enjeux sociétaux
<b>Théorie des conventions</b>	Approche institutionnelle  Individualisme méthodologique complexe (avec hypothèses de rationalisation des choix, de mimétisme rationnel et d'écran d'information)	Être cohérent avec les énoncés de la convention (i.e. les principes supérieurs) pour que puisse se générer, dans l'espace socioéconomique de l'entreprise, une conviction suffisante sur les règles du jeu économique 'normales' pour que les acteurs les adoptent	<b>Fort :</b> Les enjeux sociétaux peuvent être assimilés à un ensemble de critères qui permettent aux acteurs de l'entreprise de se repérer dans un contexte incertain et décider du comportement qu'ils vont adopter, notamment vis-à-vis des autres parties prenantes.	<b>Fort :</b> Une convention 'sociétale' va introduire la suspicion dans la convention préexistante au sein de l'entreprise pour permettre l'élaboration d'un nouveau compromis intégrant les enjeux sociétaux
<b>Théorie de l'apprentissage organisationnel</b>	Approche cognitive de type organisationnel  Individualisme méthodologique complexe (certains travaux étant de nature holiste)	Veiller à ce que l'apprentissage ne soit pas subit par les acteurs de l'entreprise, mais réellement intégré au niveau des valeurs	<b>Fort :</b> Axé sur l'appropriation, par les individus et le collectif, des enjeux de la RSE au niveau valeurs pour une mise en œuvre réelle et durable	<b>Très fort :</b> Permet de comprendre les mécanismes par lesquels la 'vision' sociétale va se répandre dans l'entreprise, permettant un apprentissage profond en 'double boucle'

Tableau 2 : Synthèse des principales approches théoriques de la RSE (Baret, 2007)

#### **2.1.4 Positionnement de la recherche par rapport aux différentes acceptions de la RSE**

Les développements théoriques précédents ont montré toute la difficulté de conceptualiser cette nouvelle thématique pour les organisations. Pour résumer ces différentes visions, nous avons choisi de recourir à la définition formulée par la commission des communautés européennes en 2001, qui synthétise, à notre sens, la portée du concept. La RSE correspond ainsi à « *l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. (...) Elle signifie non seulement satisfaire pleinement aux obligations juridiques applicables, mais aller au-delà et investir davantage dans le capital humain, l'environnement et les relations avec les parties prenantes* ».

Dans cette recherche, nous aborderons la RSE plus dans cette vision européenne<sup>34</sup> que celle américaine. La première représente en effet l'ensemble des actions des organisations en faveur du développement durable d'une manière globale. Elle comprend les réalisations volontaristes des entreprises en réponse à des attentes de la totalité de leurs parties prenantes. Pour cette raison, elle obéit plus aux préceptes de développement durable et de soutenabilité, où l'entreprise est considérée comme encadrée dans la société qu'elle entoure.

Par contre, la vision américaine, qui s'est définie dans sa première acception (celle de Bowen, 1953) comme consécutive aux préceptes bibliques de « *stewardship principle* » (gestion responsable de la propriété sans atteinte aux droits des autres) et de « *charity principle* » (obligation aux personnes fortunées de venir en aide aux personnes démunies), se considère plutôt aujourd'hui comme une activité utile à l'entreprise, puisqu'elle lui permet d'améliorer en premier lieu ses performances économiques et financières.

On voit ainsi se dessiner une différence de perception de la RSE qu'on pourra résumer par la question : pour qui fait-on de la RSE ?

Dans le cadre de cette thèse, nous nous intéressons aux pratiques des entreprises en matière de RSE, destinées à répondre aux attentes de l'ensemble des parties prenantes, voire même dépasser ses attentes. Nous incluons ainsi les pratiques volontaristes dans notre champ d'étude.

---

<sup>34</sup> Qui correspond à la troisième phase de la RSE comme nous l'avons expliqué précédemment.

Nous nous positionnons de ce fait clairement dans la vision européenne de la RSE qui correspond aujourd'hui à la troisième phase de la RSE (Capron, 2008).

Enfin, nous ne pouvons pas compléter nos propos sur la RSE, sans mentionner les limites et les critiques portées à l'égard de ce concept. Pesqueux (2008), par exemple, porte quelques critiques à la notion de la RSE et de ses composantes :

- Qui sont les parties prenantes pour une entreprise, vis-à-vis desquelles cette dernière adressera des réponses (les plus puissantes, les plus légitimes, celles qui posent le plus de problèmes ?). Pesqueux (2008) rappelle qu'en effet la notion de partie prenante est sujette à de nombreuses critiques et que leurs attentes sont souvent mal exprimées. Construire des stratégies de réponses sur ces attentes ne peut qu'alimenter les critiques portées à l'égard des stratégies de la RSE.
- Quel est le modèle qui intégrerait l'ensemble des performances avec une moyenne lisible autrement que par une extensivité d'une représentation financière pourtant en crise majeure ?
- Comment crédibiliser les démarches d'audit qui attestent de la véracité des démarches RSE, quand bien même il n'existe aucun référentiel ou texte qui délimiterait ces pratiques, volontaristes rappelons-le.
- Le développement normatif de l'instrumentation de la RSE se fait à la fois sans limite et sans véritable sens : cette instrumentation se fait pour mettre en œuvre les normes de la RSE, mais en même temps les dirigeants utilisent ces instruments pour modifier ces normes
- Enfin, on peut se poser la question de l'épuisement du thème au travers de la remise en cause des initiatives volontaristes par référence à des normes internationales dont la dimension politique est de plus en plus importante, vu qu'elles bénéficient de la légitimité politiques des organismes qui les produisent (ONU, UE, etc.). Le développement de ces normes marque aussi le basculement du domaine du sociétal vers celui de l'environnemental, le second ayant tendance à recouvrir le premier, ce qui viderait incontestablement la substance de la notion de RSE.

Ces différentes critiques nous amènent à se poser une dernière question, qui reste de mise : Le concept de RSE ne serait-il pas en réalité qu'un phénomène de mode, passager, et dont la fin serait précipitée par cette dernière crise économique, qui ferait replonger les



entreprises dans leurs premières préoccupations financières en négligeant tout le reste ? Ou alors pourrions-nous plutôt rejoindre Igalens (2003, p.55) qui affirmait que « *la responsabilité sociale de l'entreprise n'est pas une mode, c'est un véritable changement de paradigme car elle comporte une nouvelle manière de penser l'entreprise, sa légitimité et sa relation aux autres composantes de la société.* ».

Nous pensons que la RSE est une mode managériale qui demeurera dans le temps. Elle bouleversera considérablement les pratiques des entreprises et leurs fondements, à l'instar de ce qui s'est passé avec la mode de la « qualité totale ».

Les années 1980 ont représenté l'essor des principes de qualité, et désormais, aucune entreprise ne peut négliger ces principes dans ses pratiques de production. Les années 2000 resteront sans doute à leur tour comme le point de départ d'un nouveau paradigme managérial : l'intégration réelle et effective des préoccupations environnementales et sociales dans les pratiques managériales des entreprises, quel que soit leur secteur.

## **2.2 La PSE comme déclinaison opérationnelle de la RSE**

Dans le souci d'opérationnaliser et de piloter les dimensions de la RSE, il fallait inventer un nouveau concept : celui de performance sociétale des entreprises (PSE). L'objectif de ce dernier étant de traduire les actions et les réalisations de la RSE en termes de performance. Mais que recouvre en réalité ce concept et quels sont ses différents éléments constitutifs ? Pour répondre à cette question, nous allons procéder par étape. Tout d'abord, nous aborderons la notion de PSE dans une perspective théorique et sémantique en évoquant les différents modèles académiques qui ont essayé d'appréhender ce concept. Nous verrons par la suite que la littérature traitant de la PSE s'est largement focalisée sur une seule problématique, celle de relier la PSE avec la performance financière de l'entreprise. Ce qui nous permettra de conclure que la PSE s'inscrit plutôt dans la vision américaine de la RSE.

### **2.2.1 La PSE : des définitions et des principes divergents**

La notion de RSE a induit dans son sillage une nouvelle forme de performance de l'entreprise, en marge de la performance financière, qui est la performance sociétale des entreprises (PSE).

Mais force est de constater que cette notion de PSE reste, à l'instar de la notion même de performance, ambiguë et difficile à mesurer, même si les écrits académiques ont été abondants sur ce sujet et sur la définition du terme PSE.

Concrètement, la notion de performance sociétale des entreprises se présente comme une synthèse consolidée des différents travaux sur la RSE (Carroll, 1979) d'une part et sur le concept de sensibilité sociétale (Wartick et Cochran ; 1985). Gond (2004) a essayé d'expliquer ce constat en affirmant que : « *Les travaux académiques sur la responsabilité sociétale seront d'abord centrés sur un double questionnement des limites du concept en cherchant d'une part à en évaluer les frontières, et d'autre part à en cerner les fondements. Ils s'attacheront ensuite à caractériser les modes de gestion de cette responsabilité par les entreprises dans une optique plus managériale et moins philosophique, à travers la notion de sensibilité sociale, qui traduit la capacité de l'entreprise à prévenir et gérer les problèmes sociétaux dans son environnement (Frederick, 1978). Dans cette perspective, la notion de performance sociétale se pose tout à la fois comme une synthèse des travaux antérieurs – visant à réconcilier les deux optiques précédentes – et comme un prolongement de cette réflexion – en mettant au cœur des préoccupations le problème de la mesure des actions concrètement mises en œuvre par les entreprises* » (p. 760).

Carroll (1979) a été le premier à construire les principes d'une performance issue des concepts de la RSE. Elle consiste à mesurer, suivre et relater les efforts des organisations pour la prise en compte des aspects sociétaux et éthiques. Le même auteur propose un modèle qui définit le concept de performance sociale de l'entreprise comme l'intersection de trois dimensions différentes :

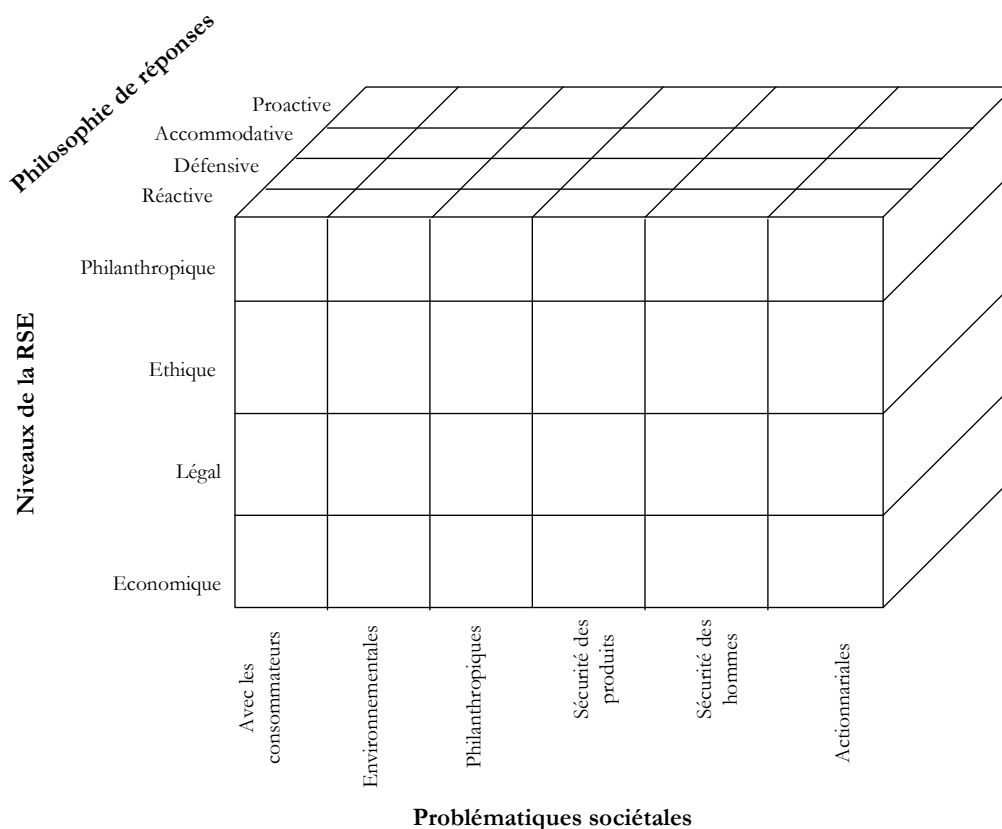
1. Les principes de responsabilité sociale de l'entreprise, qui peuvent se décomposer en 4 niveaux (économique, légal, éthique et philanthropique). Cette dimension « *correspond aux fins que poursuit l'entreprise par le biais de la responsabilité sociétale. Celle-ci implique non seulement les impératifs de rentabilité économique et de respect des obligations légales, mais, au-delà, le recours à un comportement éthique, conforme aux normes et attentes sociales, ainsi qu'une part plus volontaire et discrétionnaire d'inspiration philanthropique* » (Germain et Trébucq, 2004, p. 37) ;
2. Les problèmes sociétaux rencontrés par l'entreprise. Cette dimension représente les domaines dans lesquels la responsabilité peut être exercée. En fonction de la période considérée et du secteur dont relève l'entreprise, il pourra s'agir plus particulièrement de

questions environnementales, sociales, actionnariales ou encore de qualité et de sécurité des produits ;

3. La philosophie de réponse adoptée par une entreprise pour répondre de sa RSE. D'après Carroll, les entreprises peuvent avoir quatre attitudes ou postures face aux responsabilités sociales :

- les dénier : attitude réactive ;
- faire le minimum : attitude défensive ;
- être progressiste : attitude accommodative ;
- être leader : attitude proactive

En croisant les trois dimensions que nous venons d'évoquer, Carroll construit un modèle pour classer les comportements des entreprises vis-à-vis de leur responsabilité sociale, et donc par corollaire, leur performance sociétale.



**Figure 9: Modèle de la PSE selon Carroll (1979)**

En se basant sur ce modèle, Wartick et Cochran proposent en 1985, leur propre modèle de la PSE. Leur principal objectif était de rendre le modèle de Carroll plus « lisible » et plus simple à utiliser et à opérationnaliser. C'est ainsi qu'ils ont essayé d'améliorer le modèle de Carroll, non pas en le révolutionnant, mais plutôt en intégrant certaines modifications sur les concepts. Wartick et Cochran proposent par exemple de remplacer le concept flou de "*philosophies de réponses*" de Carroll par le terme "*les politiques mises en place pour faire face aux problèmes sociaux*" et tentent ainsi de rendre le modèle plus opérationnel.

Par la suite, deux principales approches théoriques ont essayé d'enrichir le concept de PSE.

Une première approche a été qualifiée d'approche de la performance sociétale fondée sur les processus (Husted, 2001). Cette approche intègre des éléments éthiques et moraux sur lesquels s'appuient les démarches de l'entreprise. Un des modèles les plus complets et les plus cohérents de cette approche est celui de Wood (1991), qui distingue trois axes autour desquels s'articule la performance sociétale : les principes, les processus de sensibilité sociétale (*social responsiveness*) et les résultats des politiques sociétales. L'objectif de Wood était aussi de simplifier le modèle de Carroll et de le rendre plus opérationnel. Pour ce faire, Wood propose d'intégrer de nouvelles dimensions de la PSE au sein du modèle, dimensions qui pourront être facilement mesurables et quantifiables (ex. : impacts sociétaux, programmes sociétaux et politiques sociétales). La performance sociale et environnementale est donc définie comme «*une configuration organisationnelle de principes de responsabilité sociale, de processus de sensibilité sociale et de programme, de politiques et de résultats observables qui sont liés aux relations sociales de l'entreprise* » (Wood, 1991, p.693).

La deuxième approche de la PSE qui a vu le jour dans la littérature, a été qualifiée d'approche de la performance sociétale fondée sur les résultats. Cette approche a rompu avec les modèles traditionnels déjà évoqués et se base essentiellement sur le principe d'évaluation de la performance sociétale à travers le cadre théorique des parties prenantes. En effet, pour Clarkson (1995) la performance est ce qui peut être mesuré et évalué. La performance sociétale se définit alors comme la capacité de la firme à gérer ses parties prenantes de manière à les satisfaire (Clarkson, 1995). Notons enfin, que cette approche a été largement utilisée dans le cadre d'études sur les interactions entre la performance sociale et environnementale et la performance financière.

D'autres approches et tentatives de construction de nouveaux modèles sont apparues par la suite dans la littérature. Mais en réalité, selon Gond (2004), tous les autres travaux sur la PSE se sont basés sur les trois grands modèles déjà évoqués (Carroll, 1979 ; Wood, 1991 ; Clarkson, 1995). Ces modèles se sont imposés au fur et à mesure comme des points d'ancrage théorique pour le concept de PSE. Gond et Igalens (2003) nous proposent un tableau synthétisant ces principaux modèles :

Auteurs	Définition de la PSE	Dimensions de la PSE
Carroll (1979)*	L'articulation et l'interaction entre (a) différentes catégories de responsabilités sociales, (b) des problèmes spécifiques liés à ces responsabilités et (c) des philosophies de réponse à ces problèmes	<b>Responsabilités sociales</b> Niveaux : économique, légal, éthique, discrétionnaire <b>Philosophies de réponse</b> Posture : réactive, défensive, d'accommodation, proactive <b>Domaines sociaux où se posent des problèmes</b> Exemple : le consumérisme, l'environnement, la discrimination, la sécurité des produits, la sécurité du travail, l'actionnariat
Wartick et Cochran (1985)	« L'interaction sous-jacente entre les principes de responsabilité sociale, le processus de sensibilité sociale et les politiques mises en œuvre pour faire face aux problèmes sociaux » (p.758)	<b>Responsabilité sociale</b> Niveaux : économique, légal, éthique, discrétionnaire <b>Sensibilité sociale</b> Postures : réactive, défensive, d'accommodation, proactive <b>Management des problèmes sociaux</b> Démarche : identification, analyse, réponses
Wood (1991)	« Une configuration organisationnelle de principes de responsabilité sociale, de processus de sensibilité sociale et de programmes, de politiques et de résultats observables qui sont liés aux relations sociales de l'entreprise » (p.693)	<b>Principes de responsabilité sociale</b> Niveaux : institutionnel, organisationnel et individuel <b>Processus de sensibilité sociale</b> Intègre : l'évaluation et l'analyse de l'environnement, la gestion des parties prenantes et la gestion des problèmes sociaux <b>Résultats du comportement social de l'entreprise</b> Regroupe : les impacts sociétaux, les programmes sociétaux et les politiques sociétales
Clarkson (1995)*	Capacité à gérer et à satisfaire les différentes parties prenantes de l'entreprise	Le modèle identifie des problèmes spécifiques pour chacune des principales <b>catégories de stakeholders</b> qu'il distingue : employés, propriétaires/actionnaires, consommateurs, fournisseurs, <i>stakeholders</i> publics, concurrents.

\*Les deux auteurs ne fournissant pas de définitions succinctes, les définitions proposées sont directement construites à partir des idées centrales de l'article

**Tableau 3: Synthèse des principaux modèles de la PSE (Gond et Igalens, 2003)**

Toutefois, en dépit de ces efforts de construction théorique, la performance sociétale pose de nombreux problèmes conceptuels qui rejaillissent sur l'étude des interactions entre ce concept et d'autres construits ainsi que sur les modalités pratiques pour la mise en place de cette performance. En effet, l'une des difficultés que pose la mesure de la performance

sociétale ou environnementale se résume par une question générale : que faut-il mesurer étant donné la définition théorique de cette performance que l'on se donne? (Gond, 2004). De même, sur quels fondements théoriques, pourrions-nous nous baser pour expliquer l'existence, la présence, voire l'utilité, de ce concept de PSE ?

Certaines recherches ont essayé d'expliquer que la PSE et la capacité des entreprises à répondre aux attentes des parties prenantes, peuvent être considérées comme une compétence stratégique de l'entreprise (Ruf et Al., 2001 ; Russo et Fouts, 1997). A ce titre, elles proposent d'analyser ces aspects selon la théorie des ressources et compétences. Par exemple, pour Barney (1991), la PSE est une ressource stratégique à même de fournir un avantage compétitif à l'entreprise. Elle doit donc être gérée et développée au même titre que d'autres compétences de l'entreprise (Gond et Mullenbach, 2004), d'où un rôle potentiellement important des mécanismes de contrôle appelés essentiellement à décliner les stratégies.

Néanmoins, si la PSE est une ressource stratégique et une compétence, elle doit influencer directement et positivement la performance première de l'entreprise, c'est-à-dire la performance financière. Mais là, force est de constater que les liens entre les deux performances restent encore mal définis et instrumentalisés.

### **2.2.2 Y a-t-il des liens entre la PSE et la performance financière ?**

Traditionnellement, les stratégies économiques de la firme et ses stratégies sociales et environnementales, sont considérées séparément, chacune contribuant soit aux objectifs économiques, soit aux objectifs sociaux et environnementaux de l'entreprise. Dès lors, il semblerait évident que les performances sociétales et financières sont distinctes et aucune relation n'existe réellement entre elles : La performance sociétale résultant uniquement de la gestion des parties prenantes associée aux valeurs de l'entreprise, tandis que la performance financière dépendant des ressources, de la stratégie de la firme et de la structure de l'industrie.

De plus, les études empiriques menées sur les interactions entre la performance sociale et environnementale de l'entreprise et la performance financière ne permettent pas aujourd'hui de conclure quant à l'existence d'une relation stable et générale entre les deux types de performances. Comme l'affirment Saulquin et Schier (2005), il n'est pas prouvé à ce jour qu'une entreprise socialement responsable obtienne systématiquement de meilleurs résultats à long terme. Les synthèses de Margolis et Walsh (2002) et Orlitzky, Schmidt et Rynes (2003) montrent respectivement que la relation RSE-Performance financière ne serait que légèrement

positive (51 études sur 122 observations identifient un lien strictement positif) et que les méthodologies et les résultats obtenus révèlent des incohérences sur les échantillons, la mesure des variables testées et les relations de causalité.

Ainsi que le soulignait Ullman (1985), il semble que la recherche d'une explication générale du lien entre les performances sociétale et financière soit un objectif difficilement atteignable tant les facteurs de contingence affectant cette interaction sont nombreux. De nouvelles variables seraient à prendre en compte (Itkonen, 2003) : la taille de la firme, les risques auxquels elle est exposée, l'industrie à laquelle elle appartient et les investissements en R&D qu'elle réalise.

Les travaux les plus récents, centrés sur les conditions sous lesquelles la stratégie sociale et environnementale de l'entreprise aurait un impact positif sur sa performance financière (Husted et Allen, 2001), tendent cependant à montrer que se dégage une relation positive.

Husted et Allen (2001) considèrent que cette description de la performance sociétale et financière ne parvient pas à donner une explication des relations entre les deux types de performances. Ils examinent les conditions sous lesquelles la stratégie sociale et environnementale de l'entreprise aurait un impact positif sur sa performance financière en fondant leurs analyses sur le concept de stratégie sociétale. Ce concept permet de distinguer les différents niveaux d'intégration de la responsabilité sociétale dans la stratégie de la firme (Liedtka, 2000). Ils proposent une nouvelle modélisation dans laquelle la performance sociale et la performance financière sont respectivement fondées sur quatre éléments : la structure de l'industrie, les ressources de la firme, ses valeurs et la gestion des parties prenantes. Ils avancent que la stratégie sociale et environnementale associée à la stratégie de l'entreprise a un impact sur la création d'un avantage compétitif de la firme, en s'appuyant notamment sur la théorie des ressources (*resource-based view*) qui constitue un élément d'analyse fondamental.

Ce foisonnement de recherches a aussi été relayé par une quantité importante de travaux empiriques. Ces derniers cherchaient à démontrer les liens de causalité dans les deux sens entre la performance financière et la performance sociétale. Le tableau suivant élaboré par Preston et O'Bannon (1997) dresse les différentes hypothèses théoriques qui ont fait l'objet de tentatives de validation empirique pour les relations de causalité entre les deux types de

performances.

Causalité	Positive	Négative
Performance sociale -> Performance Financière	Hypothèse de l'impact social ou du bon « management »	Hypothèse de l'arbitrage
Performance Financière -> Performance sociale	Hypothèse des fonds disponibles ou du « slack organisationnel »	hypothèse de l'opportunisme
Performance sociale <=> Performance Financière	Synergie positive	Synergie négative

**Tableau 4: Les hypothèses de causalité entre performance financière et performance sociétale, d'après Preston et O'Bannon (1997)**

Ainsi, la typologie de Preston et O'Bannon propose-t-elle un cadre conceptuel dans lequel ils font une distinction dans le sens de la causalité entre la PSE et la performance financière, et dans la nature de la causalité, c'est-à-dire positive, négative ou neutre.

- Lien positif : Ce lien correspond à deux cas de causalité ; le premier est qu'une bonne PSE conduit à l'amélioration de la performance financière. Ce lien s'explique par l'hypothèse de l'impact social formulée par Cornell et Shapiro (1987) et par les travaux de Freeman (1984) sur la théorie des parties prenantes qui suppose que la satisfaction par l'entreprise des objectifs de ses parties prenantes et l'amélioration de sa réputation et de son image de marque, influence positivement la performance financière.

Le deuxième sens de causalité explique que c'est la bonne performance financière d'une entreprise qui influence positivement sa performance sociétale. Ce sens est expliqué théoriquement par l'hypothèse des fonds disponibles ou du «slack organisationnel » proposée par Mc Guire et Al. (1988). D'après cette hypothèse, plus la performance financière est importante, plus l'entreprise bénéficie de ressources disponibles et abondantes. A partir de ce moment, les dirigeants auront moins de comportement d'opportunisme managérial, et pourront réfléchir à la distribution de l'excédent des ressources pour satisfaire les attentes de leurs parties prenantes en termes de RSE.

Un troisième cas a été supposé par Preston et O'Bannon (1997). Ce cas correspond à une synergie positive entre la PSE et la performance financière dans le sens où, un niveau élevé de performance sociale améliore la performance financière, ce qui



permettra *in fine* à l'entreprise de réinvestir dans des actions socialement responsables (Waddock et Graves, 1997).

- Lien négatif : Certains développements théoriques ont mis au jour les liens de causalité négative qui existent entre la PSE et la performance financière. D'une part, l'approche néoclassique affirme que si les entreprises cherchent à améliorer leur PSE, ils encourront des coûts excessifs et inutiles qui feront diminuer leur rentabilité. C'est l'hypothèse de l'arbitrage qui tire ses fondements de la vision libérale d'auteurs, à l'instar de Friedman, pour qui la RSE risque d'influencer négativement la performance financière.

D'autre part, Preston et O'Bannon (1997) montrent que les managers tirent profit d'une bonne performance financière en négligeant les intérêts des parties prenantes. Par opposition, ces mêmes managers chercheront à se racheter et à se justifier en cas de mauvaise rentabilité, par un investissement sociétale important. Preston et O'Bannon expliquent ce comportement par l'hypothèse de l'opportunisme des dirigeants, et concluent par la suite qu'une bonne performance financière influence négativement la PSE.

Enfin, le même cercle vertueux qui opérait pour une synergie positive, peut fonctionner dans le sens inverse. En effet, une synergie négative peut s'établir entre la PSE et la performance financière, puisqu'une faible PSE implique une faible rentabilité, qui par conséquent, oblige les dirigeants à diminuer leurs actions socialement responsables.

- Lien neutre : Même s'il n'est pas évoqué dans la typologie de Preston et O'Bannon (1997), la littérature a identifié un autre type de lien de causalité entre la PSE et la performance financière, un lien qui a été qualifié de neutre.

En se fondant sur la théorie de l'offre et de la demande de la firme, McWilliams et Siegel (2001) construisent un modèle similaire pour l'offre et la demande de la RSE qui tente d'expliquer les raisons des divergences des résultats empiriques des recherches qui ont porté sur le lien entre PSE et performance financière. D'après ce modèle, les entreprises offrent un certain niveau de la PSE qui, dans un contexte économique standard, permet de satisfaire les attentes des parties prenantes. En conséquence, à l'équilibre du marché, c'est-à-dire de l'offre et de la demande de la RSE, les coûts et les profits relatifs à cette offre s'annulent mutuellement.

C'est pour cette raison que ce lien a été qualifié de neutre, puisque l'offre de RSE n'influence pas ou ne découle pas de la performance financière, mais plutôt résulte d'un équilibre avec la demande de la RSE des parties prenantes.

## **2.3 L'extension des concepts de RSE et de PSE : la performance globale**

L'importance que revêtent de plus en plus les dimensions de la RSE aujourd'hui, ajouté aux développements théoriques des principes de la PSE, ont mené à l'émergence d'un nouveau concept : la performance globale. Comment est né alors ce concept et que recouvre-t-il concrètement ?

### **2.3.1 L'émergence de la notion de performance globale et ses fondements théoriques**

Comme nous l'avons vu précédemment, la notion de performance reste une notion assez floue en général, suscitant un large débat chez les chercheurs. Les nouvelles notions de développement durable et de responsabilité sociétale sont venues enrichir davantage ce débat ces derniers temps (Bouquin, 2004a).

En effet, l'approche classique et traditionnelle de la performance se base sur un paradigme essentiellement économique qui cherche à évaluer la rentabilité des actifs investis en termes monétaires afin de redistribuer les bénéfices éventuels aux apporteurs de capitaux. Comment alors faire accepter aux différents acteurs, l'idée que la performance d'une entreprise est plus large que cela, et intègre d'autres dimensions ?

Gomez (2003) tente de répondre à cette question en proposant l'idée de « *lien entre les générations* ». Cette idée suppose qu'il existe un rapport entre le développement durable et la performance des entreprises : Le développement durable ne serait « *pas seulement le respect de l'environnement (...) c'est aussi l'assurance donnée aux générations d'actionnaires d'aujourd'hui que les entreprises seront suffisamment durables pour qu'ils puissent bénéficier des fruits de leurs épargnes. C'est donc l'assurance que les stratégies ne sont pas des "coups" et que l'entreprise est dirigée de manière sérieuse, sur la longue durée* » (Gomez, 2003, cité par Castelnau et Noël, 2004, p.20).

Cette vision des choses pousse à considérer la RSE comme constitutif de la performance de l'entreprise, c'est-à-dire de la volonté des dirigeants à affirmer leur sérieux et leur vision long-termiste des décisions prises (Castelnau et Noël, 2004).

Et c'est ainsi qu'est né progressivement le concept de performance globale. Il se base plus sur la conception européenne de la RSE (comme étant les modalités de réponses des entreprises aux exigences macroéconomiques du développement durable) que celle américaine (comportements volontaristes, et essentiellement philanthropiques, des organisations). Il représente, en ce sens, plus une vision différente de la performance de la RSE, qu'une extension (voire un dérivé) de la notion de la PSE<sup>35</sup>.

Cette différence se matérialise notamment dans le fait que la performance globale intègre la notion innovante de « global » qui a été définie par Capron et Quairel (2006, p.9) comme « *une conception holistique cherchant à désigner une intégration des performances dans une approche synthétique... cette intégration peut sous-entendre une cohérence entre les trois dimensions avec des modèles de causalité reliant différents facteurs issus de dimensions différentes* ». Le terme global doit également être entendu selon deux approches non exclusives : soit relativement aux champs de responsabilité couverts, soit au périmètre retenu pour l'exercice de cette responsabilité (Quairel, 2006). A partir de là, le champ de la performance globale englobe les impacts des activités de l'entreprise auprès de ses parties prenantes internes, externes et globalement au niveau sociétal.

D'un point de vue théorique, la littérature a expliqué l'apparition de la performance globale en faisant appel à deux approches différentes.

La première tente de relier cette forme de performance à la théorie néo-institutionnelle. Capron et Quairel (2006) situent l'existence de la performance globale comme consécutive à une recherche de légitimité de la part des organisations. Ils ajoutent que seule l'approche institutionnelle explique le recours à ce concept, né d'une recherche de conformité à différentes parties prenantes<sup>36</sup>. La performance globale trouverait ainsi des échos dans l'approche institutionnelle qui l'analyserait comme une réponse aux contraintes qui s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel (Di Maggio et Powell, 1983), ou encore

---

<sup>35</sup>Notons néanmoins que certains auteurs considèrent le concept de performance globale comme une évolution de la notion de PSE, notion restée très confuse, pas assez bien définie et dont il n'existait pas encore de mesure globale et valide (Wood et Jones, 1995).

<sup>36</sup> Ce qui expliquerait d'ailleurs la dissociation et la désintégration de la performance globale au sein des organisations en plusieurs sous performances ; chacune tentant de se conformer aux attentes spécifiques d'une partie prenante donnée.

comme l'affichage d'une structure de gestion qui constitue un mythe (Meyer et Rowan, 1977) plutôt qu'une évaluation effective de la performance.

Cette lecture néo institutionnaliste classique de la performance globale (et de la RSE aussi), se voit aujourd'hui remise en cause par une nouvelle approche. En effet, la seconde lecture théorique du concept de performance globale s'est faite récemment en se basant sur un nouveau courant de recherches, développé initialement par les économistes, basé sur les conventions<sup>37</sup>.

En se basant sur cette approche, plusieurs auteurs (Dohou et Berland, 2007, Persais, 2006), plaident pour l'idée que la performance globale peut être analysée comme une convention sociale co-construite et négociée entre les dirigeants de l'entreprise et ses différentes parties prenantes.

Pour étayer ce constat, Dohou et Berland (2007) tentent de comparer cette performance aux critères théoriques nécessaires pour qu'elle puisse être considérée comme convention<sup>38</sup> :

- La performance globale apparaît dans une situation d'incertitude dans laquelle elle ne prend sens dans l'entreprise qu'à condition que tous les acteurs adhèrent de la même manière aux principes du développement durable. Dans ce cas, une décision prise par une partie prenante (les actionnaires) n'aura de sens que si cette décision est considérée comme normal par les autres parties prenantes de l'entreprise (les salariés, clients, fournisseurs...).

---

<sup>37</sup> Rappelons qu'une convention peut être définie comme « un ensemble de règles prescrivant des comportements dans un contexte déterminé » (Brousseau, 1993) ou un « ensemble de critères, implicites ou explicites auxquels un individu se réfère au moment de décider » (Gomez, 1996, p.182), ou encore comme « l'ensemble des repères communs qui permettent l'action en désignant les comportements « normaux », c'est-à-dire les choix effectués par d'autres individus supposés agir de façon identique. » (Bollecker et al., 2006, p.13).

<sup>38</sup> Selon Gomez (1997, p. 1065), une convention se vérifie si elle répond aux définitions suivantes :

- Une convention apparaît dans une situation d'incertitude dans laquelle l'utilité pour un agent est indéterminée en dehors de l'anticipation de l'utilité des autres agents de la population.
- Une convention est une régularité. Elle propose une résolution systématique à des problèmes indécidables par des calculs isolés. Elle procure une règle de justification, qui évite le calcul et lui donne du sens lorsqu'il a lieu.
- Une convention est une conviction partagée. Cinq critères, dits « conditions de Lewis », permettent de le vérifier:
  - chacun se conforme à la convention,
  - chacun anticipe que tout le monde s'y conforme,
  - chacun préfère une conformité générale à moins que générale,
  - il existe au moins une autre régularité alternative,
  - ces quatre premières conditions sont *common knowledge* (Savoir commun).

- En situation d'incertitude, la performance globale apparaît comme une régularité, elle permet de sensibiliser les différents acteurs de l'entreprise aux préoccupations du développement durable et de converger les intérêts individuels à long terme, vers un intérêt commun. Par ce biais, elle rend les comportements des acteurs identiques, mimétiques.
- La performance globale répond aux cinq « *conditions de Lewis* » puisque par définition, elle implique un compromis entre les trois dimensions du développement durable et que sa mise en place nécessite la participation de tous les acteurs en cause. Ainsi, Persais (2006) rappelle, que dans une telle configuration, chaque acteur anticipe que les autres acteurs se conforment aux règles du développement durable, sinon les efforts produits par chacun sont réduits à néant. Persais (2006) rajoute que dans cette situation, chaque acteur préfère une conformité générale car l'intérêt de se comporter de la même manière est supérieur à celui qui résulte d'un comportement anarchique. Par ailleurs, il existe une régularité alternative, par exemple, celle qui consiste à ne tenir compte que de la performance financière et d'exclure les autres performances.

Dohou et Berland (2007) concluent leur raisonnement en affirmant, qu'à la lumière de ces constats, la performance globale semble pouvoir s'assimiler à une convention entre l'entreprise et les parties prenantes, convention dans laquelle la mesure résulterait d'une co-construction des règles et des individus qui y souscrivent.

### **2.3.2 Comment peut-on alors définir ce concept ?**

Dans la littérature managériale, plusieurs définitions ont été apportées à ce concept. La performance globale est considérée comme « *la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale* » (Germain et Trébucq, 2004, p.40), comme « *l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales* » (Dohou et Berland, 2007, p.11), comme « *la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux.* » (Quairel, 2006, p.1), ou enfin comme un outil « *pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable* » (Capron et Quairel, 2006, p.5).

Aspect séduisant lors de son apparition, la performance globale s'est rapidement confrontée aux mêmes difficultés que la PSE. Tout d'abord, intégrer la notion de RSE - avec ses trois axes économique, social et environnemental - n'est envisageable que si cette notion permet de pérenniser la croissance de l'entreprise ou minimiser les risques sur sa rentabilité. Si tel est le cas, ce qui est loin d'être complètement démontré, l'évaluation de la performance globale devient beaucoup plus complexe et difficile puisque des choix et des arbitrages entre les trois axes doivent être mis en place. Ceci créera inéluctablement des conflits et des paradoxes qui pourront porter atteinte à la mesure de la performance globale.

Pour pallier ces difficultés d'opérationnalisation, Reynaud (2003) suggère une décomposition de la performance globale de l'entreprise en deux éléments : la performance économique et la performance socioenvironnementale (ou sociétale). A partir de cette décomposition, l'évaluation de la performance de l'entreprise ne pourra se faire sans prendre en compte les paramètres sociaux et environnementaux et mesurer leur performance respective.

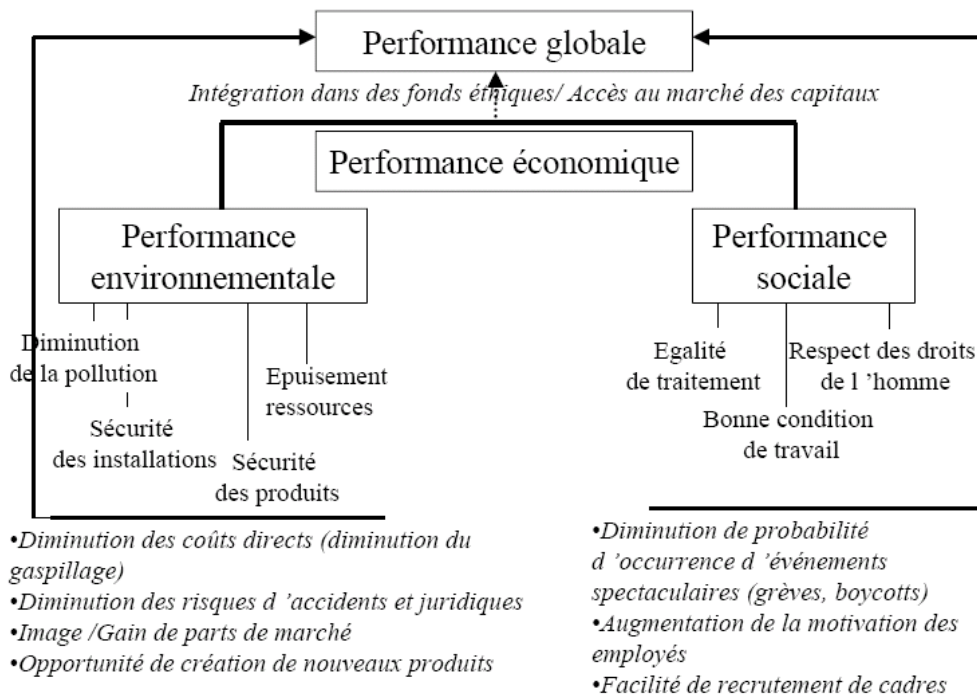


Figure 10: Décomposition de la performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003)

### 2.3.3 Les limites de la notion de performance globale

La théorisation et l'opérationnalisation du concept de performance globale restent néanmoins des tâches difficiles. C'est notamment l'intégration des différentes facettes de la performance qui pose encore de multiples freins au développement de ce concept. Ce constat est notamment établi par Capron et Quairel (2006, p.15) qui affirment que « *la question de la faisabilité de cette intégration est techniquement posée et pour l'instant non résolue. On rencontre des tentatives surtout dans les interfaces économique/social et économique/environnemental, mais pas d'initiatives capables d'intégrer de manière significative les trois domaines* ». Ces mêmes auteurs concluent leur raisonnement en postulant que « *le concept de performance globale fonctionne surtout comme une utopie mobilisatrice, susceptible de sensibiliser les différents acteurs de l'entreprise aux préoccupations du développement durable et que la dissociation des mesures de performance est la meilleure garantie du maintien d'objectifs multidimensionnels.* ».

Pesqueux (2004) met également l'accent sur le fait que l'expression de performance globale revête une double confusion qui alimente autour d'elle un flou sémantique. Il constate toute l'ambiguïté de la notion de performance globale comme matérialisation de la performance organisationnelle du fait de l'adjonction à une notion floue – “ performance ”, d'un qualificatif tout aussi flou – “ globale ”. Il écrit : « *La performance globale marquerait ainsi une forme de retour aux dérives de la systémique “ floue ” comme fondement supposé d'une sorte de “ substance ” attribuée à la performance. Il suffit, pour ce qualificatif, de rappeler la polysémie de “ global ”, qui signifie aujourd'hui à la fois “ tout ” et “ dans le monde entier ” et d'en coter le projet universaliste derrière un discours généraliste* » (Pesqueux, 2004, p.1).

Deux enseignements peuvent être évoqués pour conclure cette section consacrée à la définition de la RSE et ses traductions managériales en termes de performance.

Tout d'abord, la RSE, bien qu'elle soit un concept ancien, reste aujourd'hui sujette à plusieurs débats théoriques sur ses fondements, ses caractéristiques et ses acceptions. L'objectif de cette recherche n'est pas d'entrer dans le débat sur la définition de la RSE ou de ses champs théoriques. Il y a probablement autant de définitions de la RSE que d'acteurs économiques.

Nous pensons qu'il faut dépasser, aujourd'hui, ces clivages et investiguer plutôt l'instrumentation en gestion des principes de la RSE. Cet aspect novateur peut nous apprendre beaucoup sur la RSE et ses caractéristiques. A défaut de véritables propositions théoriques, les pratiques managériales pourront contribuer à construire un cadre conceptuel pour la RSE. Les acteurs économiques sont en effet confrontés quotidiennement à ces problématiques. Analyser leurs réponses serait un apport crucial et majeur pour la théorisation managériale de la RSE.

Ensuite, les traductions managériales en termes de performance de la RSE diffèrent selon les conceptions anglo-saxonnes et continentales. Dénommées respectivement PSE et performance globale, leurs divergences se matérialisent notamment dans leur objectif. Le premier servant la performance financière, et le second intégrant la performance financière avec la performance environnementale et sociale comme un tout indissociable. C'est cette dernière vision de la performance que nous adoptons dans cette thèse, tant elle traduit mieux, à notre avis, les philosophies de la RSE et du développement durable.



### **Section 3: Des indicateurs de la RSE pour mesurer une performance « globale »**

Après avoir présenté les notions particulières de RSE, de PSE et de performance globale, nous aborderons dans cette dernière section de ce chapitre l'objet de notre recherche, que sont les indicateurs de la RSE<sup>39</sup>. Cette nouvelle forme d'indicateurs pose clairement de nouveaux défis d'instrumentalisation en gestion. Initialement adoptés pour le *reporting* externe, ils servent aujourd'hui également au contrôle des comportements en interne et au pilotage de la performance. De ce fait, plusieurs questions resurgissent lorsqu'on évoque ces indicateurs : Comment peut-on les définir ? Que représentent-ils ? À quoi servent-ils ? Et quelles sont leurs limites ?

L'objet de cette section est de tenter de répondre à ces différents questionnements. Ces réponses nous aideront à dresser et à reformuler notre question de recherche à l'aune des caractéristiques de ces indicateurs.

#### **3.1 De quoi parle-t-on ?**

Vu l'émergence d'une véritable demande de plusieurs parties prenantes pour évaluer le degré de contribution des entreprises au développement durable et de mesurer leur responsabilité sociale et sociétale, plusieurs initiatives, publiques ou privées, ont essayé de construire des référentiels pour la production et la communication d'indicateurs de développement durable (GRI, CER2D, Loi NRE, etc.). Ces référentiels et ces normes se basent essentiellement sur des indicateurs dont l'objectif est de refléter d'une manière chiffrée et concrète les performances des entreprises en termes de développement durable.

Ces indicateurs sont communément appelés les indicateurs de développement durable ou les indicateurs de la RSE. Initialement, ces derniers avaient comme rôle essentiel la communication financière externe. Par la suite, ils se sont progressivement introduits dans le management des entreprises vu le besoin urgent et incessant pour mesurer, piloter, auditer,

---

<sup>39</sup> Nous avons fait le choix dans cette thèse de parler plutôt d'indicateurs de la RSE que d'indicateurs de développement durable. Ces derniers renvoient souvent, d'une part à un concept macro-économique sous tendant des indicateurs nationaux, d'autre part à des indicateurs exclusivement dédiés à la communication externe. Nous pensons que le terme d'indicateurs de la RSE est plus large et plus global, et représentent mieux les finalités de ces indicateurs en interne.

reporter, vérifier et *benchmarker* la performance sociétale et environnementale (Epstein, 1996).

En ce sens, plusieurs initiatives ont essayé de produire des référentiels exhaustifs pour la production et l'utilisation de ces indicateurs. L'objectif de ce travail n'étant pas de recenser l'ensemble des ces initiatives, nous reprendrons seulement la définition donnée par l'Observatoire sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises (ORSE). L'ORSE montre que les indicateurs de développement durable doivent permettre de relater la performance des entreprises sur les dix objectifs primordiaux du développement durable, tels qu'illustrés dans la figure ci-dessous.

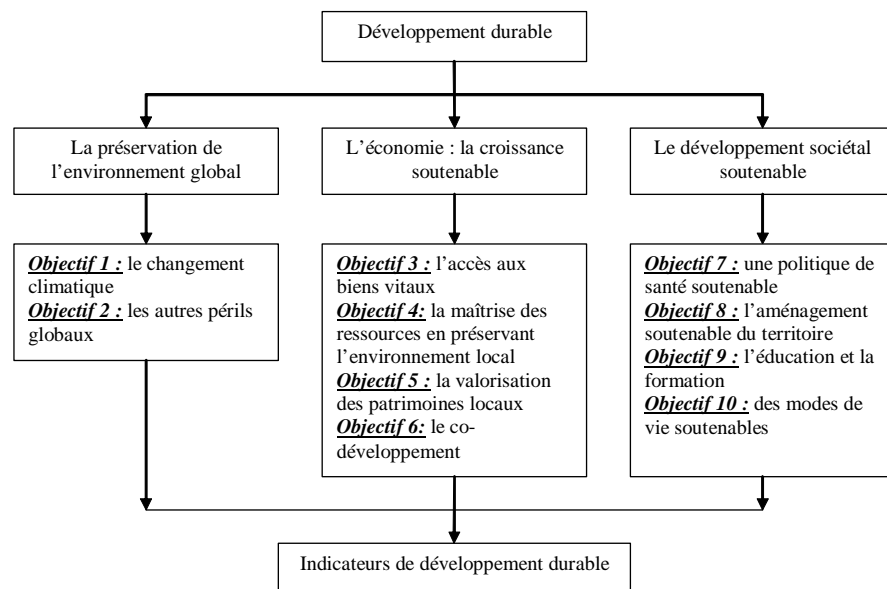


Figure 11: Les missions des indicateurs de développement durable<sup>40</sup>

Les indicateurs de la RSE sont donc des mesures et des données, essentiellement chiffrées, qui informent sur les performances des entreprises sur les trois axes du développement durable. Le rapport, établi par la GRI<sup>41</sup> en 2001, propose plusieurs types d'indicateurs que nous pouvons résumer comme suit :

<sup>40</sup> Source : Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE), « Analyse comparative d'indicateurs De développement durable », Octobre 2003, p. 13

<sup>41</sup> « Lignes directrices pour le reporting développement durable », GRI , 2001. Voir annexe 1.

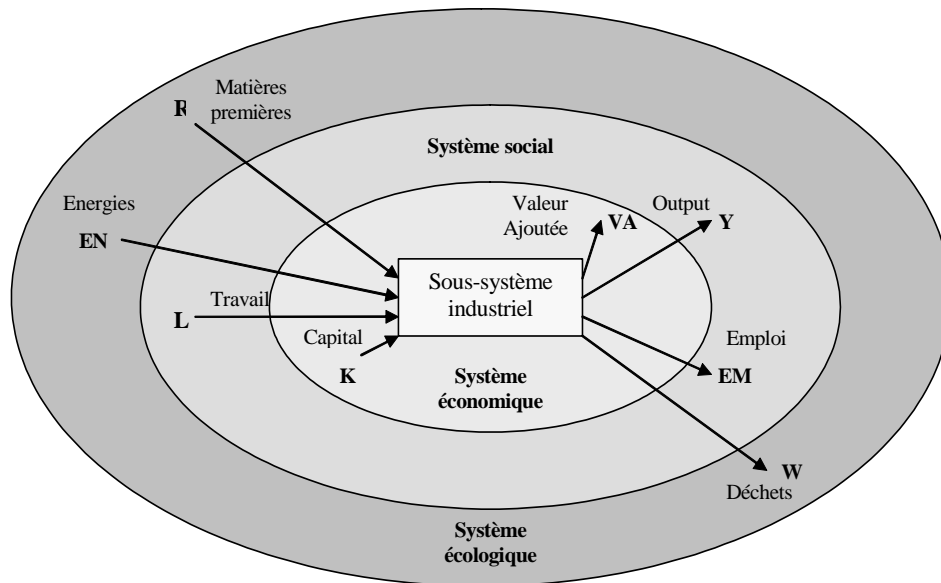
Catégories d'indicateurs	Exemples d'Indicateurs de base
<b>Indicateurs de performance économique</b>	Chiffre d'affaires Bénéfice net Total des salaires et prestations versés Versements aux fournisseurs de capitaux Impôts payés
<b>Indicateurs de performance environnementale</b>	Consommation de matières premières Consommation d'eau Consommation d'énergie Déchets générés par la production Émissions de gaz à effet de serre
<b>Indicateurs de performance sociale</b>	Répartition de la main d'œuvre par région par sexe, par type de contrat Création nette d'emploi par exercice Accidents de travail, taux d'absentéisme Nombre d'heures de formation par personne et par exercice

**Tableau 5: Exemple d'indicateurs de développement durable selon la GRI**

Plus concrètement, nous pouvons dire que les indicateurs de la RSE sont essentiellement constitués de trois types d'indicateurs. Chacun de ces types doit prendre en compte une des trois composantes essentielles du concept tout en mettant l'accent sur les préoccupations touchant au long terme et aux générations futures (Tyteca, 2002). Ces trois types d'indicateurs sont donc :

- Les indicateurs financiers ou économiques,
- Les indicateurs sociaux ou sociétaux,
- Les indicateurs environnementaux.

Pour expliquer cette vision des choses, Tyteca (1999) considère l'entreprise comme un sous-système industriel d'un système économique plus global, qui utilise des ressources de chacun des trois systèmes écologique, social et économique.



**Figure 12: Une entreprise (« sous-système industriel ») envisagée dans le cadre des systèmes, Tyteca (1999)**

Rapportés à l'échelle interne des entreprises, les indicateurs de la RSE peuvent servir à la direction pour suivre et piloter la performance des divisions, des filiales, des branches, *etc.*, voire aussi pour fixer des incitations financières aux managers selon leur niveau de performance atteint. Rappelons que c'est aussi le rôle assigné aux systèmes de mesure des performances.

Callens et Tyteca (1999) assurent que le problème qui se pose alors est un problème de recherche de l'efficacité plus que de l'efficacé. Une entreprise « soutenable ou responsable » est celle qui met en œuvre tous les outils nécessaires, et donc des indicateurs, en adéquation avec un certain niveau observé de la technologie (par exemple, la meilleure technologie disponible pour le sous système industriel considéré). Callens et Tyteca (1999) proposent donc une construction des indicateurs de la RSE, avec deux dimensions (court terme et long terme), dont l'objectif est de répondre au but d'efficacité de l'entreprise tout en étant responsable socialement (voir tableau ci-dessous).

Composante	Court terme	Long terme
<b>Economique</b>	Chiffre d'affaires Valeur ajoutée Quantités produites Matières premières Matières recyclées Energie consommée	Profitabilité Compétitivité Parts de marché Durabilité des produits
<b>Sociale</b>	Emploi, salaires Intensité de travail Productivité Risque d'accident Bruits, odeurs	Bien-être, niveau d'éducation Disponibilité de ressources (non-) renouvelables Taille de l'entreprise Taux de rotation du personnel
<b>Environnementale</b>	Ressources naturelles Déchets, pollution, émissions Modes et distances de transport	Impacts globaux : biodiversité, changement climatique, pluies acides Impact paysager Fermeture du système industriel Dématérialisation

**Tableau 6: Liste exemplative d'informations requises dans la mise en œuvre d'indicateurs de développement durable au niveau de l'entreprise (d'après Callens et Tyteca, 1999).**

En revenant sur cette proposition quelques années plus tard, Tyteca (2002) met en garde sur cette construction dichotomique des indicateurs, en précisant que: « *Bien entendu, nous n'allons pas pouvoir décréter que les unités « efficaces » soient « soutenables », mais tout au moins, établir que celles qu'on aura identifiées comme inefficaces soient « moins soutenables » que les premières. On pourra de la sorte établir des directions de changement en vue d'une meilleure soutenabilité, que l'on envisagera comme « meilleures technologies disponibles » vues sous l'angle du développement durable » (pp.10-11).*

De ces développements, nous pouvons conclure que les indicateurs de la RSE intègrent toutes les formes d'indicateurs pouvant renseigner sur les différentes dimensions de la performance organisationnelle. On retrouve de ce fait les indicateurs économiques classiques informant sur la performance financière, mais également les indicateurs sociaux qu'utilisaient auparavant les directions des ressources humaines et enfin les indicateurs environnementaux.

Nous avons voulu mettre l'accent dans cette revue de la littérature sur ces deux dernières catégories et en particulier sur les indicateurs environnementaux, car il s'agit là de la

principale innovation managériale apparue dans le sillage des thématiques de RSE et de développement durable.

### **3.1.1 Les indicateurs environnementaux**

Les indicateurs environnementaux représentent des outils puissants et indispensables pour suivre et mesurer les efforts des entreprises pour répondre aux exigences environnementales. Ce qui nous intéresse le plus à ce niveau de notre travail, c'est de regarder ce que dit la littérature sur les rôles et les fonctions de ces indicateurs et en particulier sur leurs modalités d'utilisation en interne pour décliner les stratégies environnementales.

En réalité, peu d'études académiques se sont intéressées à cette problématique. On retrouve essentiellement dans la littérature des travaux descriptifs et professionnels sur le « *ce que devrait être ces indicateurs à l'idéal* ». Le manque de recul et la nouveauté de cette problématique expliquent en partie le manque de recherche académique sur le sujet.

Dans les développements qui suivent, nous allons essayer de discuter des rôles que peuvent jouer les indicateurs environnementaux comme outils de contrôle, et ce après avoir donné en premier lieu quelques éléments pour appréhender cette notion.

#### ***a. Qu'est-ce qu'un indicateur de performance environnemental ?***

La littérature s'accorde à dire qu'il existe une multitude d'indicateurs environnementaux en fonction de leur nature, de leur destinataire, de leur forme, etc.

Une première distinction de ces indicateurs est construite selon leur nature. Ils peuvent être :

- qualitatifs, c'est-à-dire descriptifs des actions environnementales réalisées (politique, formations, chartes, etc.) ;
- quantitatifs, c'est-à-dire chiffrés, exprimés soit en termes monétaires ou financiers (coûts des investissements environnementaux, coûts de mise en place et de maintien des systèmes de management environnementaux, etc.), soit en termes physiques ou métriques mesurant les ressources utilisées (Kg, Tonnes, KWh, etc.).

Bartolomeo (1995) propose une autre distinction de ces indicateurs, distinction qui repose sur leur destination et leur portée : d'une part les indicateurs de performance au sens strict qui visent à décrire ce qui s'exerce effectivement au sein et autour d'une entreprise, d'une usine,

ou d'un procédé ; et d'autre part, les indicateurs d'impact qui ont comme objectif de refléter ce qui en réalité se produit dans l'environnement lui-même, suite aux activités menées par l'une des entités en question.

Le schéma suivant récapitule cette distinction avec les informations qui devraient être fournies par chaque catégorie d'indicateurs.

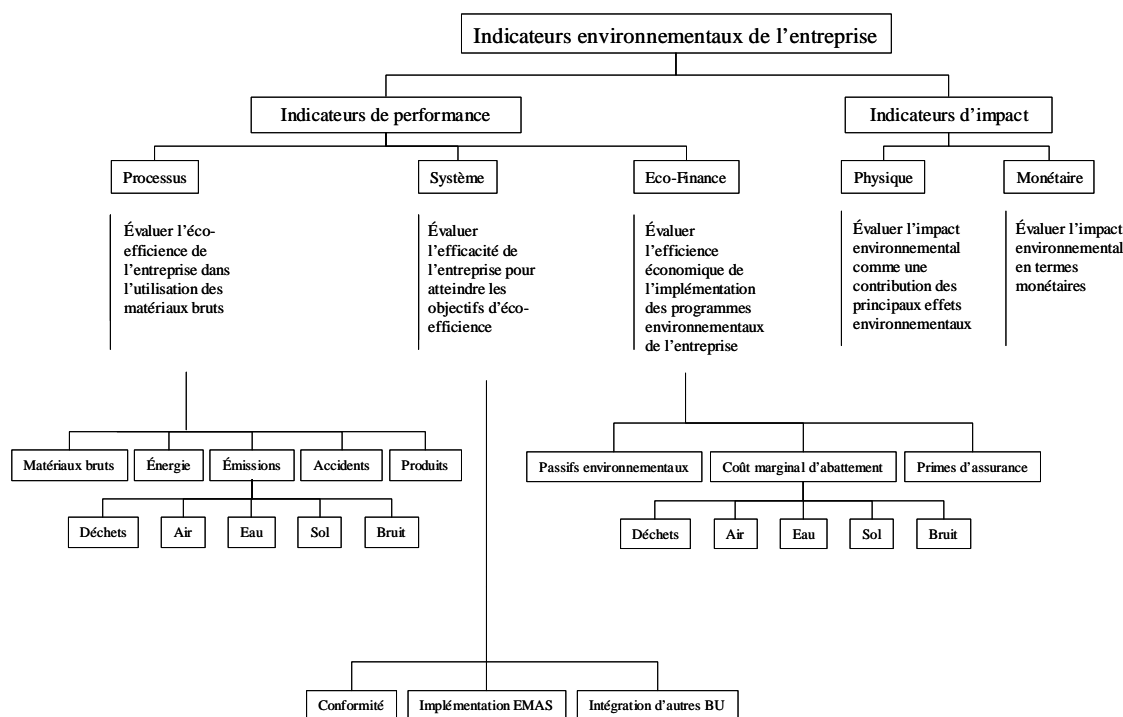


Figure 13: Les indicateurs environnementaux selon Bartolomeo (1995)

**b. Quels rôles jouent les indicateurs environnementaux ?**

L'engouement pour les questions environnementales a fait émerger une littérature assez riche sur les systèmes de management environnementaux. Parmi ces travaux, quelques uns ont tenté de comprendre et de voir comment se réalise l'utilisation des indicateurs environnementaux au sein d'unités opérationnelles, et en particulier celles qui ont opté pour des systèmes normalisés.

A l'instar de tout indicateur de performance, les indicateurs environnementaux ont essentiellement un rôle d'agrégation des données environnementales. Par la suite, c'est la manière avec laquelle ils vont être utilisés qui va être différente en fonction des situations.

Par exemple, le tableau suivant, inspiré d'Olsthoorn et al. (2001), décrit les rôles et les fonctions que jouent (devraient jouer ?) ces indicateurs dans les systèmes de management et de contrôle des entreprises selon différents utilisateurs :

Utilisateurs	Rôles et utilisations des indicateurs environnementaux
Le Top management	Contrôler le développement "environnemental" d'une entreprise par rapport aux objectifs stratégiques (issus des préoccupations concernant des impacts environnementaux futurs) Identifier les pertes et les émissions les plus nuisibles Communiquer sur la performance environnementale de l'entreprise aux parties prenantes Comparer les performances avec les périodes et les années précédentes
Les directeurs des sites de production	Identifier les opportunités pour améliorer l'efficacité Transmettre les informations sur les efforts réalisés afin de limiter les impacts environnementaux des activités du site
Les directeurs commerciaux	Identifier les nouvelles opportunités du marché Défendre les positions du marché acquises et comparer par rapport aux concurrents
Les directeurs d'achat	Définir et suivre les responsabilités environnementales des fournisseurs
Les autorités nationales et environnementales	Évaluer la conformité de la firme avec les permis d'exploitation Évaluer les efforts de l'entreprise pour obéir aux politiques environnementales Construire des bases de données qui sont utiles dans le développement et la mise en place de politiques environnementales du gouvernement
Investisseurs	Indiquer les responsabilités et obligations environnementales qui pourraient affecter la performance financière
Consommateurs	Répondre aux besoins des consommateurs « vert » ou « écolo »

**Tableau 7: Les utilisateurs et les rôles des indicateurs environnementaux (Source: Olsthoorn et al., 2001)**

Mais la question qui se pose, c'est comment ces indicateurs sont utilisés et structurés au sein de systèmes de mesure des performances environnementales dédiés ?

Une recherche conduite par Hartmann et Perego (2005), a été parmi les rares à s'intéresser fortement à cette problématique. En effet, la plupart des études conduites dans ce domaine ont surtout voulu comprendre et identifier les déterminants et les facteurs qui poussent les entreprises à publier ces indicateurs. Très peu de recherches se sont intéressées à cet aspect interne et à cette nouvelle forme de comptabilité et de contrôle de gestion. Les résultats montrent qu'il n'y a pas une relation directe positive entre l'adoption d'une stratégie environnementale proactive et le degré d'utilisation d'indicateurs environnementaux dans les mécanismes de contrôle. Par contre, il est clair, à l'issue de la recherche, que l'adoption d'une telle stratégie influence largement les attributs des indicateurs de performance



environnementaux qui sont la précision, la convenance et la sensibilité. En effet, les résultats montrent que les entreprises qui adoptent une telle stratégie, développent un large éventail d'indicateurs environnementaux incluant des indicateurs non financiers et des indicateurs financiers qui tentent de traduire les effets environnementaux en des informations monétaires. De plus, l'étude montre que les systèmes de contrôle intègrent largement et facilement les indicateurs environnementaux, si et seulement si, ces derniers sont disponibles, précis et facilement utilisables.

Au niveau francophone, on peut citer la recherche conduite par Caron et al. (2007). À travers une enquête quali-quantitative sur 48 entreprises québécoises, les auteurs ont investigué le rôle de quelques outils de contrôle dans la gestion et la mesure de la performance environnementale (indicateurs, budgets).

Plusieurs résultats intéressants ressortent de cette étude. Tout d'abord, la recherche montre une certaine contradiction relative à l'utilité de l'information produite par les indicateurs de performance : *« D'une part, les gestionnaires déclarent ne pas utiliser une bonne part de l'information, trop nombreuse, et, d'autre part, ils souhaiteraient obtenir plus d'information « proactive » »* (p.13). Ensuite, l'étude met en exergue le rôle structurant et communiquant de ces indicateurs : *« ce n'est pas tant le contenu informationnel des indicateurs de performance qui importe pour les gestionnaires, mais plutôt le lien que ces indicateurs permettent de créer. Aussi, les directeurs interviewés y recherchent une façon de motiver l'action, bien plus qu'une volonté de mesurer des résultats par rapport à un objectif posé a priori »*<sup>42</sup> (pp. 14-15)

Quant au niveau d'utilisation et de diffusion de ces indicateurs, les résultats de cette étude montrent que les indicateurs environnementaux sont principalement utilisés comme indicateurs de gestion internes et propres à l'unité. Ils ne remontent pas vers les sièges sociaux comme c'est le cas des indicateurs financiers. De plus, ces indicateurs environnementaux restent isolés et ne sont pas intégrés dans les autres outils de contrôle traditionnels tels que les

---

<sup>42</sup> Pour étayer leur résultat, Caron et al. (2007) citent un directeur interviewé pour qui *« L'information est une façon de motiver les gens, la façon de les impliquer. »* (...) *« La stimulation se fait beaucoup par l'information. Les employés sont contents de voir où l'on va. La communication est une façon de les impliquer. »* (...) *« Pour être stimulantes, les cibles doivent être difficiles à atteindre et représenter un défi. »* (...) *« Les indicateurs doivent mener à l'action, (...) qu'ils soient significatifs pour les opérationnels. »* (...) *« Ces indicateurs (qui sont dans certains cas regroupés dans un tableau de bord) sont la base de l'amélioration continue. »* (p.15)

budgets par exemple, et ils n'existent par conséquent aucun lien entre ces indicateurs et les indicateurs financiers de l'entreprise.

Deux autres critiques sont émises par les auteurs à propos des indicateurs environnementaux. D'une part, ils mettent en garde contre la nature de ces indicateurs qui rendent difficile leur libre circulation au sein d'une entreprise et éventuellement à travers un réseau d'entreprises (afin de constituer un véritable outil de régulation macroéconomique). De même ils constatent que ces indicateurs sont davantage orientés vers les résultats passés que vers des objectifs futurs. Ils stipulent que ce fait peut nuire à la motivation de managers à s'engager dans le pilotage de l'environnement qui est essentiellement orienté vers une démarche d'apprentissage, de dialogue et d'amélioration continue dans laquelle les résultats ne s'obtiennent que très progressivement.

Néanmoins, ils concluent que dans l'état actuel des pratiques environnementales dans les entreprises, les indicateurs environnementaux possèdent une vertu non négligeable, qui est d'atténuer les tensions au sein de l'entreprise : *« la complexité du pilotage de la performance environnementale met en présence des acteurs aux logiques divergentes (gestionnaires, experts, entrepreneurs sociaux, etc.). L'information produite par les indicateurs de performance environnementale est susceptible de résoudre les tensions inhérentes à leur rencontre, à condition d'être à la fois solide, c.-à-d. de prendre appui sur le système de contrôle gestion d'une entreprise pour profiter de sa légitimité, et malléable, c.-à-d. de permettre aux entreprises de l'adapter à leur propre problématisation »* (Caron et al., 2007, p.20).

### **3.1.2 Les indicateurs sociaux**

Les indicateurs sociaux forment le troisième ensemble d'indicateurs de la RSE (avec les indicateurs économiques et les indicateurs environnementaux). Dans cette discussion, nous avons fait le choix de ne pas trop détailler cette forme d'indicateurs, vu qu'elle ne représente pas réellement une innovation managériale tant elle est depuis longtemps intégrée dans les pratiques des directions des ressources humaines. Rappelons simplement que les indicateurs sociaux sont des données et des mesures calculées périodiquement afin de renseigner sur les objectifs, les performances et les résultats sociaux atteints par les employés dans les différents

centres de responsabilité. Le tableau suivant résume les principaux indicateurs sociaux reconnus et utilisés dans la pratique du contrôle de gestion sociale<sup>43</sup> (Naro, 2006) :

Catégories	Objectifs	Exemples
Indicateurs économiques et financiers	Mesurer la contribution économique des ressources humaines et de la fonction RH.	- Ratios de productivité - Ratios de dépenses RH - Ratios de gestion financière
Indicateurs structurels	Caractériser la structure des effectifs de l'organisation et <i>benchmarker</i> les centres de responsabilité	- Ratios de la pyramide des âges - Ratios d'encadrement - Ratios de productifs directs
Indicateurs recrutement	Mesurer la performance des processus de recrutement de nouveaux salariés	- Délai d'embauche - Qualité de recrutement (nombre de candidat restant au bout d'un an) - Coût moyen de recrutement
Indicateurs de formation et de gestion des compétences	Mesurer la performance des processus de formation et de gestion des compétences	- Effort financier de formation - Ratio de salariés formés - taux de couverture des postes à compétences stratégiques
Indicateurs de rémunération	Contrôler les politiques de rémunération et la masse salariale	- Ratio de rémunération moyenne - Ratio d'accroissement des rémunérations - Ratio de progression du pouvoir d'achat
Indicateurs de climat	Mesurer le niveau du climat social se trouvant au sein de l'entreprise	- Turnover - Taux de démission - Taux d'absentéisme
Indicateurs de mesure du risque professionnel	Mesurer les risques professionnels et la santé au travail	- Taux de fréquence d'accidents avec incapacité permanente - Taux de gravité des accidents de travail

**Tableau 8 : Catégories des indicateurs sociaux (Naro, 2006)**

Il faut noter toutefois que ces indicateurs sociaux ont été développés en France depuis les années 1970, notamment sous l'impulsion du bilan social. Ils n'ont cessé d'évoluer depuis ce temps et trouvent aujourd'hui une utilisation plus accrue, notamment à cause du besoin de *reporting* externe de données sociales et humaines. En effet, les indicateurs sociaux trouvent aujourd'hui un terrain d'application particulièrement prometteur à travers les systèmes de *reporting* et de pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise et du développement durable (Naro, 2006).

<sup>43</sup> Voir Chapitre III pour un développement sur le contrôle de gestion sociale

Les thématiques de la RSE et du développement durable n'ont pas modifié profondément les indicateurs sociaux dans leur nature ou leur conception. Ils ont plutôt influencé leur utilisation qui était limitée aux directions des ressources humaines dans le cadre d'un contrôle de gestion sociale. Aujourd'hui, leur utilisation s'élargit, puisque ces indicateurs se destinent également aux parties prenantes externes dans le cadre de la communication extra-financière.

### **3.2 Utilisations et limites des indicateurs de la RSE**

Les indicateurs de la RSE sont donc apparus pour répondre à de véritables besoins. De plus, leur construction et leur définition ont rapidement été confortées par des efforts de plusieurs initiatives, la plupart privées, qui ont donné un caractère formel et normé à ces indicateurs. Toutefois, on pourra se demander si leur utilisation résoudra toutes les problématiques liées à l'apparition de la notion de RSE ?

#### **3.2.1 Des indicateurs pour répondre à un vrai besoin...**

Pourquoi alors l'émergence des indicateurs de la RSE ?

La première réponse peut être évidente : pour pouvoir mesurer et piloter une performance, donc des objectifs préétablis, quoi de plus facile que de relier ces objectifs à des mesures chiffrées, calculables et donc à une batterie d'indicateurs formatés qui ont déjà fait leur preuve dans d'autres aspects de la performance de l'entreprise.

Ainsi, dès lors que le besoin d'informer sur les actions des entreprises relevant de leur RSE a vu le jour, la première solution était tout simplement d'opter pour une batterie d'indicateurs normés, préétablis et permettant la comparaison entre les entreprises dans le temps et dans l'espace.

Waterhouse et Svendsen (1998) assurent par exemple que les indicateurs non financiers pour la mesure de la PSE sont largement utiles car :

- ✓ ils améliorent la prise de décision en aidant les managers à mieux comprendre et prédire les liens entre les activités et les résultats
- ✓ ils augmentent la capacité des entreprises à gérer leurs relations avec les parties prenantes
- ✓ ils permettent d'accroître la responsabilité des entreprises

La littérature naissante dans le champ de la PSE plaide ainsi en faveur de la création et de l'utilisation d'indicateurs de la RSE comme moyen pertinent pour décliner les stratégies sociétales.

Cette même littérature propose deux catégories d'indicateurs devant être utilisés par les entreprises. La première catégorie met l'accent sur la mesure des impacts sociaux et environnementaux des activités de l'entreprise. C'est le cas pour des indicateurs tels que le taux d'accidents des employés ou le taux de rejet de CO<sup>2</sup>. La GRI est un exemple d'indicateurs de la RSE orientés vers la mesure des impacts de l'activité. Historiquement, ces indicateurs ont été les premiers à être mis en place par les entreprises sous, notamment, la pression des parties prenantes. Ces indicateurs ont l'avantage d'être facilement mesurables, observables et vérifiables. Ils présentent néanmoins l'inconvénient d'être rétrospectives, et de n'être d'aucune utilité aux managers pour répondre aux attentes des parties prenantes.

La deuxième catégorie d'indicateurs plaide pour un rôle de mesure de la qualité des relations entre la firme et ses parties prenantes. Des indicateurs, tels que ceux relatifs à la satisfaction de la clientèle font partie de cette catégorie. Un des avantages de ce genre d'indicateurs est qu'ils permettent de mettre l'accent et de porter l'attention sur les facteurs affectant la performance. Ils peuvent ainsi être utilisés pour prédire les résultats financiers et comptables futurs.

### **3.2.2 Mais sont-ils vraiment efficaces ?**

Plusieurs critiques et limites touchent l'utilisation des indicateurs de la RSE. Ces limites sont souvent inhérentes à l'objet même de ces indicateurs, celui de mesurer des objectifs. Or de quels objectifs parle-t-on ? Est-il si évident de pouvoir fixer un objectif clair, chiffré en termes d'impacts environnementaux ou de conditions de travail des salariés ?

Cette difficulté est inhérente au caractère des indicateurs de la RSE. Elle influence aussi la manière dont ils sont utilisés par les managers. En d'autres termes, est-ce que les managers font confiance à ces indicateurs dans leurs processus de pilotage quotidien ?

On peut citer à cet égard deux études.

La première est celle de Lingle et Schiemann (1996). Dans une étude consacrée aux pratiques managériales suite à l'adoption du *Balanced Scorecard*, ces auteurs montrent que les managers et dirigeants utilisent peu les indicateurs relatifs à la RSE et ne leur font pas

réellement confiance, même s'ils reconnaissent leur importance. Le tableau suivant résume les conclusions de cette étude montrant le poids des indicateurs selon la vision des managers.

En %	Indicateurs financiers	Satisfaction clients	Indicateurs sur les opérations	Indicateurs sur la performance du personnel	Communauté et environnement	Innovation et changement
Est-ce une information importante ?	82	85	79	67	53	52
Avez-vous confiance dans les informations fournies ?	61	29	41	16	25	16
La mesure est-elle clairement définie ?	92	48	68	17	25	13
La mesure est-elle utilisée dans les revues de management ?	98	76	82	57	44	33
La mesure sert-elle à gérer le changement ?	80	48	62	29	9	23
La mesure sert-elle à calculer des bonus ?	94	37	54	20	6	12

**Tableau 9: Le poids des indicateurs de performance de la BSC (Lingle et Schiemann, 1996, adapté par Berland 2007)**

La deuxième étude est celle de Germain et Gates (2007) qui étudient l'utilisation des indicateurs de la RSE au sein d'un échantillon d'entreprises françaises et anglaises. A partir des résultats de l'étude, ils font le double constat suivant :

- les indicateurs de performance liés à la RSE sont en moyenne relativement peu présents dans les outils de pilotage des entreprises de l'échantillon. Ils sont notamment beaucoup moins représentés en moyenne que les indicateurs des autres dimensions plus classiques de la performance.

	Axe financier	Axe clients	Axe processus internes	Axe innovation et apprentissage	Axe RSE
Niveau de présence des indicateurs (moyenne sur 5 points)	4,25	2,75	2,85	2,4	1,65

**Tableau 10: La moyenne du niveau de présence des indicateurs de pilotage classés par catégories (Germain et Gates, 2007)**

- Les indicateurs de la RSE sont, parmi tous les autres indicateurs de performance, ceux qui sont le moins reliés aux objectifs stratégiques des entreprises.

	Axe financier	Axe clients	Axe processus internes	Axe innovation et apprentissage	Axe RSE
Degré de relation des indicateurs avec les objectifs stratégiques (moyenne sur 5 points)	4	3,68	3,06	2,95	2,22

**Tableau 11: La moyenne du niveau de relation des indicateurs de pilotage classés par catégorie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise (Germain et Gates, 2007)**

Notons, toutefois, que les conclusions de cette recherche font la distinction entre les entreprises cotées et celles non cotées. Il apparaît, en effet, que les entreprises cotées font plus appel aux indicateurs de la RSE dans leur management et leur pilotage.

Même lorsque ces indicateurs sont utilisés par des entreprises, d'autres critiques émanent de la littérature concernant leurs effets désirables, et surtout indésirables, au sein des organisations. Pesqueux (2008) rappelle en ce sens, qu'il existe un risque de se focaliser sur l'obtention et le suivi de niveaux d'indicateurs, même si cela peut favoriser l'apprentissage, plus que sur les problèmes eux mêmes. Il rajoute « *les logiques de reporting conduisent en fait à être satisfait par de l'insatisfaisant du moment qu'il convient formellement d'obtenir un certificat de conformité, de se focaliser sur une lutte pour la définition des standards afin de mieux en dominer la détermination du contenu, de ne s'intéresser principalement qu'aux auditeurs et aux agences de notation les plus puissantes, etc.* » (p. 219).

Pour conclure, il apparaît clair que ces indicateurs souffrent de certaines limites tant sur leur forme, que sur la manière dont ils sont utilisés. Mais peut-on réellement s'étonner de cela, vu notamment leur jeunesse et le manque de recul que nous avons des pratiques managériales relatives à la RSE (Berland, 2007).

### **3.3 Les rôles des indicateurs de la RSE dans la communication extra financière**

En l'absence d'une littérature riche expliquant et décrivant l'utilisation des indicateurs de la RSE dans les mécanismes managériaux internes, nous avons réalisé une étude qualitative pour mettre à jour certaines fonctions de ces indicateurs.

A travers une analyse de contenu qualitative des rapports annuels (ou rapports développement durable le cas échéant), nous avons identifié plusieurs pratiques internes

utilisant les indicateurs de la RSE comme des indicateurs de performance entre la direction et les différents centres de profit.

Notons ici, qu'un des aspects à remarquer dans la communication financière, est que certaines entreprises mettent un accent plus prononcé sur les indicateurs environnementaux et leur *reporting*. Il est vrai que le développement durable est souvent (et à tort) confondu avec les problématiques environnementales. Ceci étant, plusieurs firmes développent et déploient des indicateurs spécifiques aux aspects environnementaux, qu'elles utilisent en tant qu'indicateurs de performance. Cependant, d'autres entreprises, ayant recours à une large main d'œuvre essentiellement ouvrière, mettent un accent plus prononcé sur les aspects sociaux.

Nous considérerons donc dans ce qui suit les pratiques qui se basent exclusivement sur des indicateurs environnementaux ou sur des indicateurs sociaux, comme étant des pratiques basées sur des indicateurs de la RSE.

### **3.3.1 Les indicateurs comme outils de suivi des orientations stratégiques**

Dans certaines entreprises, les indicateurs de la RSE permettent de mesurer les engagements et les actions des entités ou des filiales pour les aspects environnementaux et sociaux. En ce sens, ces indicateurs constituent des outils de contrôle de gestion puisqu'ils rejoignent le premier rôle assigné aux indicateurs de performance financiers qui est de décliner les objectifs stratégiques aux différents niveaux de la hiérarchie de l'entreprise.

**Extrait du rapport annuel de Sanofi (p. 45) :** « une série d'indicateurs permet de consolider les résultats sécurité et environnement de tous les établissements du groupe dans le monde entier. Ils constituent pour chaque établissement le tableau de bord de pilotage du HSE (hygiène, sécurité, environnement) et le moyen, à partir d'états des lieux et d'objectifs à atteindre, de mettre en place des actions correctrices ».

**Extrait du rapport de développement durable de Carrefour (p.1) :** « Le système de *reporting*, mis en place par la Direction Qualité Développement Durable, est fondé sur une collecte rigoureuse des informations auprès des différents pays et enseignes, via un site intranet dédié, un outil de *reporting* et une e-room créée en 2004.

Au plan qualitatif, il permet de recenser et d'analyser toutes les expériences, pratiques ou initiatives déployées dans chaque pays pour promouvoir un développement durable.

Au plan quantitatif, il permet d'évaluer la démarche de progrès grâce à 22 indicateurs clefs de performance, dont la définition a été complétée en 2004. ».

**Extrait du rapport annuel de Pernod-Ricard (p.42) :** « La politique environnementale du Groupe s'inscrit dans le cadre de la charte Pernod Ricard "Qualité Sécurité Environnement" mise en œuvre dans chaque filiale sous le contrôle de la Direction Qualité Sécurité Environnement. Cette charte prévoit notamment la mise en place d'indicateurs de performance communs. ».



**Extrait du rapport annuel de Renault (p.196) :** « S.I.G.E. (Système d'Information de la Gestion de l'Environnement), est un outil de gestion cartographique en cours d'exploitation qui facilitera la collecte, l'archivage et l'exploitation de l'ensemble des données environnementales. À plus long terme, il permettra la modélisation des différentes pollutions. ».

**Extrait du rapport développement durable de PSA (p. 36/37) :** « Le *reporting* social pour PSA PEUGEOT CITROËN est à la fois un outil de progrès social et un outil de pilotage. Il permet d'engager un dialogue social permanent dans tous les domaines de la politique sociale, de collecter des informations, et également d'engager des négociations et de conclure des accords sur la base de données objectives.

La démarche a été mise en place de façon structurée depuis trois ans par la Direction des Ressources Humaines :

Cette collecte d'informations s'organise :

- Autour de quatre axes de la politique sociale : emploi, organisation du travail, rémunération, dialogue social ;
- Sur la base de 11 familles d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs.

(...) Le *reporting* social permet également de veiller au déploiement dans chaque entité de la politique sociale du groupe et rend compte des réalisations accomplies dans tous les pays où PSA PEUGEOT CITROËN est implantée.

Ainsi, il permet de détecter les meilleures pratiques et de les généraliser. Le *reporting* est donc facteur de valorisation des initiatives et d'exemplarité, contribuant à la mise en valeur des réalisations intéressantes.

Le choix des indicateurs et des outils est adapté aux métiers et reflète les spécificités propres à l'entreprise et à son développement.

Le processus de *reporting* social n'a cessé d'évoluer et de s'enrichir ces trois dernières années. Un travail constant est effectué sur la définition des indicateurs sociaux afin d'assurer la cohérence des données recueillies ».

### **3.3.2 Les indicateurs comme outils de motivation, d'adhésion et de conduite de changement**

Certaines pratiques internes montrent que les indicateurs de la RSE servent également à garantir la motivation et l'implication des dirigeants et des cadres pour les principes du développement durable. Pour ce faire, certaines entreprises n'hésitent plus à indexer les systèmes de rémunération et de bonus des dirigeants sur ces indicateurs, et donc sur des critères environnementaux ou sociaux. Cette pratique permet également de faire vivre la notion de développement durable au sein des entités de l'entreprise et donc de faire adhérer les employés à un changement organisationnel issu de ces concepts nouveaux et novateurs.

**Extrait du rapport annuel d'Arcelor (p. 94) :** « Chacun des huit axes Développement durable est décliné en indicateurs de performance qui ont été généralisés à travers l'ensemble du Groupe. Les résultats atteints entrent dans le processus Management par Objectifs et se répercutent sur le système d'évaluation de la rémunération des dirigeants et cadres du Groupe. Une attention particulière est portée sur le suivi de plans annuels de progrès sur chacun des 8 axes Développement durable par les entités du Groupe. Cette vision plus dynamique du Développement durable contribue à la fois à créer une culture Arcelor autour du progrès continu et permet une meilleure mobilisation des entités du Groupe, une plus forte implication des managers et du personnel ainsi qu'une accélération de la diffusion des savoir-faire et des meilleures pratiques. ».

### 3.3.3 Les indicateurs comme fondement à des systèmes d'information dédiés

Nous avons constaté le souci de certaines entreprises de mettre en place des systèmes de *reporting* des indicateurs de la RSE au sein de leur structure. Ces systèmes peuvent être considérés comme des systèmes d'information<sup>44</sup>, voire comme des outils de contrôle, puisque leur premier objectif est de faire remonter vers la direction générale les performances atteintes par les différents sites. Plusieurs entreprises du CAC 40 affirment utiliser des systèmes de *reporting* dédiés à la diffusion et à la remontée des indicateurs de la RSE dans leur structure. Ces canaux d'informations revêtent une importance particulière car ils représentent des outils performants et efficaces au service des directions générales pour suivre la réalisation des objectifs fixés en matière de performance environnementale et sociale.

**Extrait du rapport RSE d'Orange (p.6) :** « Le Groupe a défini en 2004 des indicateurs de performance caractérisant notre politique de responsabilité d'entreprise. Leur définition et l'élaboration d'un cadre de *reporting* unique ont permis de sélectionner une solution informatisée pour agréger les données qualitatives ou quantitatives. Ce système doit être déployé dans l'ensemble du Groupe au cours des deux prochaines années ».

**Extrait du rapport annuel de Saint Gobain (p. 84) :** « Pour la première fois, pour l'exercice 2004, le Groupe a utilisé un nouvel outil de *reporting*, appelé Gaïa. Ce nouveau système centralisé couvre les besoins quantitatifs pour le *reporting* mensuel sécurité aussi bien que les *reportings* annuels sur l'hygiène et l'environnement. (...). Gaïa est un puissant outil qui permet de collecter les données auprès des établissements, de les faire valider (le validateur étant le plus fréquemment le chef d'établissement ou le responsable EHS de la Branche) et de les mettre à disposition de toutes les parties prenantes EHS du Groupe ».

**Extrait du rapport annuel de Dassault Aviation (p.15) :** « En 2004, il a été mis en place :  
- une base de collecte des données émanant des sites,  
- un référentiel de documents précisant le processus de mise à jour de ces données et des indicateurs de performance associés.  
Ces outils ont permis d'améliorer le processus de collecte et de consolidation des données environnementales ».

### 3.3.4 Les indicateurs comme outils d'aide à la prise de décisions

Notre analyse des rapports annuels a montré que les indicateurs environnementaux sont utilisés d'une manière continue, dans la prise de décision opérationnelle des managers de sites industriels.

**Extrait du rapport développement durable de Danone (p.23) :** « Le programme environnemental fait l'objet d'un *reporting* systématique par l'ensemble des filiales. En 2004, le pilotage des indicateurs en usine est devenu mensuel. Un effort particulier en communication interne a été réalisé pour faciliter la compréhension des résultats de chaque site et fixer des objectifs de progrès adaptés au contexte local. (...). Les sites intègrent les critères environnementaux dans l'organisation des postes de travail (rangement, déchets, etc.). Les

---

<sup>44</sup> Le plus souvent, ces systèmes de *reporting* se basent sur des logiciels de *reporting* informatiques implémentés sur l'Intranet des groupes.

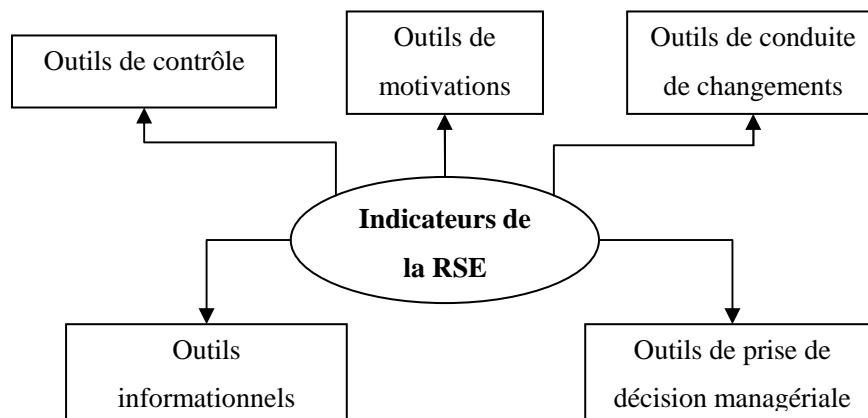
opérateurs en usine qui travaillent sur les lignes de production bénéficient d'une formation à l'environnement chaque année. Celle-ci aborde différents points comme les exigences environnementales du site, la contribution aux performances du Groupe et les actions au poste de travail. »

### **3.3.5 Synthèse : les mêmes indicateurs pour des finalités différentes**

A la lumière de notre discussion théorique et de nos conclusions empiriques, il semblerait bien que les indicateurs de la RSE constituent une nouvelle catégorie d'indicateurs de performance non financiers utilisés à l'intérieur des organisations.

En effet, et comme le rappelle Quairel (2006), dans les théories mécanistes de la décision, un ensemble d'informations constitue une mesure de performance lorsqu'il y a comparaison avec des objectifs, un historique ou les performances d'une autre entité ; ces évaluations devraient alors déboucher sur des décisions en vue d'une amélioration voire d'une inflexion de la stratégie.

Les indicateurs de la RSE, tels qu'ils ressortent de cette analyse de contenu, possèdent les attributs et les caractéristiques des indicateurs de performance traditionnels : attributs dans le sens où ces indicateurs sont souvent, chiffrés, quantifiables, mesurables, définis en amont par les directions, permettant la comparaison dans le temps et dans l'espace (indicateurs de progrès), et enfin, offrant aux directions la possibilité d'évaluer les résultats atteints des différentes entités de l'organisation. Caractéristiques, dans le sens où notre analyse de contenu qualitative a mis au jour le constat que les indicateurs RSE ne sont plus utilisés uniquement pour la communication externe mais servent également comme outils pour plusieurs pratiques managériales internes. Le schéma suivant résume les cinq emplois identifiés des indicateurs de développement durable dans les entreprises du CAC 40 :



**Figure 14: L'utilisation des indicateurs de la RSE comme indicateurs de performance internes**

L'utilisation des indicateurs de la RSE comme indicateurs de performance semble ainsi être une pratique à laquelle les entreprises font de plus en plus appel. L'intégration de ces indicateurs semble aussi être le socle et le fondement des processus d'évaluation des engagements en faveur de la RSE mis en place par les organisations. Ils servent de ce fait à plusieurs rôles simultanément, ceux du contrôle, ceux du pilotage et ceux du *reporting* externe.

Néanmoins, ces conclusions sont atteintes par une analyse de contenu des rapports annuels donc d'une communication externe. Il y a lieu alors de se poser la question si ces indicateurs sont réellement utilisés avec ces mêmes modalités à l'intérieur des entreprises.

Cette section a été consacrée à l'étude des indicateurs de la RSE. L'innovation propre à ces indicateurs est qu'ils sont chargés de mesurer les nouvelles dimensions d'une performance globale. Sauf qu'une grande partie de ces outils n'a fait qu'en reprendre d'autres, préalablement utilisés dans la gestion des ressources humaines, voire même dans le management environnementale dans certaines entreprises. Autrement dit, si le terme d'indicateurs de la RSE ou du développement durable est nouveau, une grande partie de ces indicateurs le sont beaucoup moins. L'apport de la prise en compte récente des exigences de la RSE, réside dans l'unification, le regroupement et la volonté de créer des synergies entre des indicateurs, initialement dispersés entre plusieurs directions et départements. On parle désormais d'un seul corpus unifié et fédérateur. Il regroupe des outils qui, et comme nous l'avons montré, ont toutes les caractéristiques des indicateurs de performance utilisés dans les systèmes de contrôle classiques financiers.

## ***Conclusion du chapitre : les indicateurs de la RSE comme problématique de contrôle***

La naissance récente des problématiques issues des concepts de la RSE, a apporté dans son sillage un lot d'innovations managériales considérables.

Nous avons montré dans ce premier chapitre qu'il existe désormais un mécanisme de contrôle pour mesurer et piloter une nouvelle forme de performance organisationnelle. La nouveauté réside dans les dimensions environnementales et sociales essentiellement.

Cet outil a pris la forme de mesures et de données qualitatives ou quantitatives appelées indicateurs de la RSE. Ces indicateurs servent à mesurer les différentes dimensions de la performance globale, afin de fournir les informations indispensables aux dirigeants pour gérer les aspects et les impacts environnementaux et sociaux des organisations.

Mais que pouvons-nous conclure à partir de ce premier regard sur ce mécanisme de contrôle, objet de notre recherche ?

Les conclusions apportées dans ce chapitre permettent d'affirmer principalement que la problématique posée par l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne n'est autre qu'une problématique de contrôle de gestion. Les indicateurs de la RSE, de part leur conception, leur objectif dans l'organisation et leur caractéristique, peuvent être considérés comme étant des indicateurs de performance non financiers. La problématique qu'ils posent est avant tout une problématique de mesure de la performance organisationnelle. La seule différence, qui est certes majeure, est que ces indicateurs n'ont pas comme première finalité la mesure de la performance financière de l'entreprise, comme le sont les autres indicateurs de performance dans l'organisation. On touche ici une nouvelle forme de performance devant être suivie, et rendue nécessaire suite à plusieurs facteurs que nous allons essayer d'identifier plus tard dans cette recherche.

La conception des indicateurs de la RSE que nous adoptons, est celle d'être un outil pour suivre et piloter une performance globale destinée à satisfaire les parties prenantes pour contribuer au développement durable. Cette conception est en accord avec la perception de la RSE comme élément pour la « soutenabilité », que nous avons suivi dans cette recherche. En effet, nous avons montré qu'il existe aujourd'hui trois approches différentes de la RSE : une conception héritée du paternalisme du XIX<sup>ème</sup> siècle fondée sur des valeurs morales ; une

conception stratégique utilitariste visant à satisfaire les attentes des « parties prenantes » de l'entreprise en vue de maximiser le profit économique ; une conception de « soutenabilité », visant la contribution de l'entreprise au développement durable. C'est sur cette dernière que nous nous sommes basés dans notre recherche. De ce fait, les indicateurs de la RSE doivent, à notre sens, répondre à un besoin interne de piloter la contribution de l'entreprise à un développement durable. Ces indicateurs doivent servir à mesurer une performance globale, destinée à la fois aux parties prenantes, mais également en vue d'informer en externe à la contribution de l'entreprise à un « développement économique soutenable ».

La question de recherche que nous nous sommes posés initialement -pourquoi et comment utiliser les indicateurs de la RSE en interne ?- nous conduit maintenant pleinement dans le champ de recherche en contrôle de gestion. Faire de la recherche sur les indicateurs de la RSE revient en effet à faire de la recherche sur les indicateurs non financiers en contrôle de gestion. Et les réponses à notre problématique devraient être investiguées en premier lieu dans la littérature de contrôle.

Nous pouvons également élargir notre question de recherche qui deviendrait finalement **pourquoi et comment utiliser les indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle ?**

Les indicateurs de la RSE étant un outil de contrôle, leur utilisation doit, à cet effet, se faire au sein de systèmes de contrôle de gestion formant un ensemble d'éléments visant un objectif commun. Les indicateurs ne seraient alors qu'un mécanisme parmi d'autres, dans un dispositif plus large, et l'étude des indicateurs de la RSE doit se faire au travers de l'analyse du système de contrôle dans sa globalité.

C'est pour ces raisons que les deux prochains chapitres, consacrés à la discussion théorique de notre question de recherche, seront élaborés à l'aune de la littérature existante sur les systèmes de contrôle en général, et celle relative aux indicateurs non financiers en particulier. Bien évidemment, étant donnée la spécificité du cadre pratique choisi dans cette recherche, un recours à une littérature spécifique environnementale et/ou sociale ne sera pas exclu.



## **Chapitre II: Les déterminants de l'introduction des indicateurs de la RSE comme mécanismes de contrôle**

---

Nous cherchons dans cette première partie de la thèse à construire une revue de la littérature qui discute nos questions de recherche à la lumière des développements théoriques et empiriques existants dans la littérature.

Rappelons que la première question de recherche que nous nous sommes posés se présente comme suit : **pourquoi les entreprises mettent-elles en place et utilisent-elles des indicateurs de la RSE en interne ?**

La question du pourquoi, renvoie à la capacité des organisations de s'approprier un nouvel outil managérial, et plus particulièrement un mécanisme de contrôle.

Notre revue de la littérature a permis de constater que notre problématique a été très peu, voire pas du tout, étudiée. En effet, rares sont les études qui ont été consacrées à la compréhension des raisons et des déterminants de l'introduction des indicateurs RSE à l'intérieur des organisations d'une manière globale, ou même les indicateurs environnementaux ou sociaux pris chacun distinctement.

Quelques facteurs expliquent ce constat : premièrement, les problématiques RSE, développement durable, écologie, sécurité, sûreté, etc., sont assez récentes dans les sciences de gestion voire même dans le monde des entreprises, à part celles peut être, qui opéraient depuis longtemps dans des secteurs très sensibles. Deuxièmement, les sciences de gestion se sont surtout intéressées en premier lieu à l'impact de ces problématiques sur les aspects classiques du management de l'entreprise : impact sur les RH, sur la production, sur la commercialisation et le marketing, sur les conceptions des produits verts, etc. Enfin, les recherches en finance et en comptabilité se sont surtout focalisées sur deux aspects précis des problématiques de la RSE : est-ce que c'est financièrement rentable pour l'entreprise ? Et pourquoi les entreprises diffusent-elles des informations sociétales aux parties prenantes ?

Très peu d'études ont cherché à savoir ce qui se passe à l'intérieur de l'entreprise quant à la mesure et au pilotage d'une performance globale et de la PSE.



Pour répondre à la question du « pourquoi », nous avons ainsi dû faire appel aux réponses émises par trois autres corpus de recherches ayant traité des problématiques proches :

- En premier lieu, une large littérature a tenté d'identifier les déterminants de la diffusion d'information extra financière en général et sociétale en particulier. Cette littérature comptable est à la fois riche et ancienne. Les premières études dans ce corpus remontent aux années 1970 et les résultats atteints par cette littérature sont à la fois conséquents et pertinents.
- En second lieu, et comme notre problématique est essentiellement une problématique de contrôle, nous avons cherché les réponses dans la littérature de contrôle relative aux déterminants de la mise en place de systèmes de contrôle spécifiques, et à l'utilisation des indicateurs de performance non financiers.
- En dernier lieu, nous avons investigué la littérature spécifique au management environnemental. En mobilisant plusieurs cadres théoriques, cette littérature tente d'expliquer les raisons et les déterminants qui poussent les entreprises à adopter des SME, et à les faire certifier par la suite par des normes internationales reconnues telles que l'ISO 14000.

Au final, l'objectif de cette revue de la littérature est de construire un cadre conceptuel théorique à même de nous aider par la suite dans notre étude empirique.

## **Section 1: Une réponse comptable: les déterminants de la diffusion d'informations sociétales**

Le premier corpus théorique étudié dans ce chapitre est issu de la littérature comptable. Plus particulièrement, nous nous intéressons à mettre au jour les variables identifiées par les recherches comptables qui se sont penchées sur les déterminants de la divulgation d'informations sociétales et extra-financières. Ces recherches font partie d'une forme spécifique de la comptabilité, appelée comptabilité sociétale. Elles se sont construites principalement autour de deux champs théoriques qui ont permis l'émergence d'un ensemble de facteurs pouvant expliquer les raisons de cette pratique comptable.

Dans cette section, nous allons revenir successivement sur ces trois points et nous évoquerons en dernier lieu les limites de ces recherches, que notre thèse va essayer de pallier à travers la méthodologie mise en place.

### **1.1 Le cadre général : la comptabilité sociétale**

La diffusion d'informations sociétales (sociales et environnementales) est une pratique assez ancienne dans les champs de la comptabilité. Capron (2009) rappelle que cette forme spécifique de comptabilité, appelée comptabilité sociétale<sup>45</sup>, est apparue aux États-Unis à la fin des années 60, essentiellement à des fins de *reporting* des dimensions relatives aux salariés et aux produits. Puis dans les années 80, la protection de l'environnement devenant une préoccupation majeure dans les pays industrialisés, la comptabilité environnementale a pris le pas sur la comptabilité sociale, à tel point qu'on peut considérer maintenant qu'elle exerce une quasi-complète domination (Mathews, 1997). Les deux champs présentent souvent des problématiques et des méthodologies communes ou voisines, et l'on peut considérer que l'objet d'une comptabilité sociétale aujourd'hui serait précisément d'englober les préoccupations environnementale et sociale.

La comptabilité sociétale s'intéresse aujourd'hui particulièrement au *reporting* et à la diffusion externe des informations environnementales et sociales à l'intention de différentes parties prenantes. Cette comptabilité a plus un souci d'évaluation externe de la RSE que de

---

<sup>45</sup> Traduit du terme anglais « *Social Accounting* ».

pilotage interne. En ce sens, Crowther (2000) définit cette forme de comptabilité comme: « Une approche pour informer sur les activités de l'entreprise, qui souligne le besoin d'identifier les comportements socialement pertinents, de déterminer ceux pour qui l'entreprise est socialement responsable et de développer les techniques appropriées pour la mesure et le reporting de la performance sociale » (p.20).

La comptabilité sociale présente de ce fait des caractéristiques spécifiques qui la diffèrent de la comptabilité financière. Capron (2009) synthétise ces caractéristiques comme suit :

- la comptabilité sociale suppose que les entreprises ont des responsabilités plus larges que la simple fonction de rapporter de l'argent à leurs actionnaires ;
- l'approche implique la reconnaissance du rôle de l'entreprise en tant que producteur et agent de répartition de revenus entre différents groupes, mais aussi la mesure des bénéfices et des coûts sociaux résultant de ses activités (« économies » et « déséconomies externes ») (Rey, 1978) ; l'entreprise doit ainsi rendre compte des « prélèvements » effectués dans le corps social (Chevalier, 1976);
- c'est un processus d'identification, de saisie de données et de présentation d'informations qui suppose une organisation capable de percevoir, de prendre en considération les effets de ses actions, d'évaluer les alternatives et de rendre compte des décisions d'amélioration éventuelle ;
- le processus implique une communication en direction de groupes d'intérêts particuliers et en direction de la société en général (Gray et al., 1996), qui ne se limite donc pas au rôle traditionnel de la comptabilité financière consistant à fournir des comptes financiers à des actionnaires ;
- il peut impliquer la reconnaissance de parties prenantes, une volonté de dialogue et une organisation des relations avec elles (Gray et al., 1996) ;
- il implique l'extension de la diffusion d'informations à des données sur les salariés, les produits, les services rendus à la communauté, la prévention et la réduction de la pollution (Mathews et Perera, 1991) ;

- il s'agit d'évaluer et de rendre compte à l'aide d'indicateurs financiers, mais aussi à travers d'autres modes d'évaluation, sans avoir nécessairement un souci précis de mesure (Marquès, 1977)
- c'est un processus continue et dynamique d'itération et de négociation (Gray et al., 1996).

La comptabilité sociétale concerne donc en grande partie la diffusion volontaire d'informations extra financières. D'un point de vue théorique, le constat est semblable, puisque la recherche en comptabilité sociétale s'est surtout intéressée à l'étude des facteurs expliquant cette divulgation d'informations extra financières. Selon Dammak-Ayadi (2006), ces études peuvent être classées en deux catégories. D'une part, des recherches descriptives qui ont étudié le lien entre le volume d'informations divulguées et les caractéristiques internes des firmes (taille, effectif, etc.). D'autre part, des recherches explicatives qui ont étudié les facteurs qui poussent les entreprises à publier des données environnementales et sociales d'une manière volontaire dépassant même les obligations des normes comptables et des règlements juridiques. C'est cette catégorie de recherches, qui regroupe d'ailleurs le plus grand nombre d'études scientifiques en la matière, qui nous intéresse davantage pour répondre à notre problématique.

## **1.2 Les principales théories mobilisées**

Antheaume et Teller (2001) ont réalisé un travail de synthèse de la littérature sur les déterminants de la diffusion d'informations extra financières. Ils ont regroupé les recherches relevant de cette littérature selon trois modes de compréhension des relations entreprise-société : financière, cynique et civique. Ils proposent aussi dans leur recherche un récapitulatif des cadres théoriques de lecture, ainsi que les stratégies de diffusion d'information sociétale qui leur sont associées.

Compréhension	Grilles de lecture	Stratégie de diffusion d'information
Financière	Théorie normative de l'agence Théorie positive de la comptabilité	Comptabilité financière ne communiquant que les seules informations susceptibles d'affecter les actionnaires
Cynique	Théories économiques et politiques de l'information	La stratégie de diffusion résulte d'un rapport de force entre l'entreprise et son environnement socio-économique (appréciation du coût de la publication d'information et du risque exposition de l'entreprise à la vindicte publique)
Civique	Théorie des parties prenantes Théorie de la légitimation	Comptabilité(s) sociétale(s) sous forme de documents chiffrés, détaillés et argumentés, vérifiés par des tiers indépendants, donnant aussi bien les bonnes que les mauvaises nouvelles

**Tableau 12: Modes de compréhension des relations entreprise-société (Antheaume et Teller, 2001)**

D'autres taxonomies de ces théories existent. Néanmoins, il faut signaler que la littérature dans ce domaine met souvent en opposition deux visions différentes, l'une véhiculée par les théories politico-contractuelles et l'autre véhiculée par les théories socio-organisationnelles. Il existe toutefois d'autres approches théoriques qui ont tenté d'expliquer les diffusions d'informations volontaires par les entreprises. Ainsi, l'ensemble de ces théories peut être regroupé selon trois ensembles différents.

### 1.2.1 Une approche normative

Cette approche (appelée également rationnelle ou économique-contractuelle) est l'approche historique de ce qui est désignée « comptabilité sociétale », instaurée notamment par Ramanathan (1976). Cette approche a traité la comptabilité sociétale comme une branche de la comptabilité financière classique et a postulé donc que les principaux utilisateurs de l'information sociétale étaient essentiellement les investisseurs. Et c'est à ce titre que les travaux associés à cette perspective ont principalement mis l'accent sur la relation entre la divulgation d'informations sociétales des entreprises et la performance financière de celles-ci. Ces travaux ont cherché à montrer que cette relation est positive, et que les entreprises qui divulguent des informations extra financières améliorent leurs performances et leurs résultats financiers d'une part, et minimisent les coûts<sup>46</sup> d'autre part.

<sup>46</sup> Sous son aspect économique, la publication sociale ou environnementale est considérée comme un instrument de réduction des coûts, particulièrement les coûts de financement, puisqu'elle reflète la crédibilité de

La théorie positive en comptabilité (analyse coûts/bénéfices) et les théories contractuelles de la firme, - dont la théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976) et la théorie des parties prenantes dans sa vision instrumentale<sup>47</sup> -, constituent les principaux fondements de cette approche. Le point commun de ces théories est la recherche de la création de valeur actionnariale. Autrement dit, selon cette approche normative, seules les actions sociales et environnementales susceptibles de contribuer à la création de valeur actionnariale doivent être réalisées et faire l'objet d'une communication. Le *reporting* sociétal et les indicateurs de la RSE ont donc le rôle de fournir aux investisseurs financiers une meilleure connaissance des avantages concurrentiels éventuellement détenus ainsi que des risques naturels et juridiques encourus par l'entreprise à moyen et long terme (Giordano-Spring S., Riviere-Giordano G., 2007).

Cette approche de la diffusion d'informations sociétales a mobilisé plusieurs recherches. On peut citer, à titre d'illustration, celle de Belkaoui et Karpik (1989, cité par Oxibar 2001) qui développent et testent un modèle positif explicatif de la décision des entreprises de diffuser des informations sociétales intégrant des variables de performance économique et de performance sociale. On peut également évoqué la recherche de Gray et Bebbington (2001) qui ont essayé d'expliquer que le *reporting* sociétal n'est qu'un moyen pour l'entreprise de réduire les coûts d'agence.

### **1.2.2 Une approche conformiste (ou interprétative ou socio-politique)**

Les recherches issues de ce courant considèrent que les firmes divulguent des informations environnementales et sociétales suite à des contraintes et des pressions externes institutionnelles. Cette divulgation « volontaire » *a priori* n'est donc que le résultat des pressions des différentes parties prenantes et de la société. Les théories néo-institutionnelles - en particulier la théorie de la légitimité - et les approches normatives de la partie prenante représentent les bases de ces recherches.

Cette seconde approche se différencie de la première dans le sens où c'est l'argument de l'insertion sociale de l'entité économique qui prime sur l'objectif de création de valeur

---

l'organisation et permet aux investisseurs de se protéger contre les risques environnementaux et sociaux liés à leurs investissements (De Serres et al., 2006).

<sup>47</sup> C'est la vision de la théorie qui s'intéresse à l'impact de la gestion des parties prenantes sur les indicateurs traditionnels de la performance organisationnelle telle que la profitabilité.

financière. En effet ces deux corpus théoriques partagent la thèse selon laquelle toute entreprise cherche l'approbation et le consentement de ses différentes parties prenantes. A ce titre, toutes les activités de l'entreprise, et donc notamment la diffusion d'indicateurs sociétaux, doivent chercher à satisfaire les demandes et les requêtes des différentes parties prenantes et de la société en général. Le *reporting* sociétal est ainsi employé comme un mécanisme de « dédouanement » et de maintien du contrat social qui autorise et organise les échanges entre l'entreprise et les différents acteurs de la société (Giordano-Spring S., Riviere-Giordano G., 2007).

De même, la recherche de la légitimité<sup>48</sup> externe pour une entreprise, qui apparaît selon plusieurs auteurs comme une condition *sine qua non* à sa survie, se traduit par une communication forte sur les aspects sociétaux afin de se conformer aux standards de comportement définis par la communauté.

Plusieurs recherches se sont basées sur cette approche et ont atteint des résultats probants qui prouvent que la recherche de la légitimité influence positivement le niveau du *reporting* sociétal. Par exemple, des recherches comme celles de Guthrie et Parker (1989) ou de Brown et Deegan (1998), ont montré que le niveau de diffusion d'informations environnementales semble proportionnel à la survenance d'évènements environnementaux dommageables ou aux doutes exprimés par la société quant à l'impact environnemental de l'activité managériale (citées par Giordano-Spring S., Riviere-Giordano G., 2007).

Néanmoins, c'est l'approche normative de la théorie des parties prenantes qui a accaparé, ces dernières années, une bonne partie des recherches dans ce domaine. En effet, selon Dammak-Ayadi (2006) les études faites sur le *reporting* sociétal, et qui ont fait référence à la théorie des parties prenantes, ont permis de conclure à la pertinence de cette approche pour expliquer l'évolution du volume des informations sociétales publiées dans les rapports annuels (Henriques et Sadorsky 1996, Pellé-Culpin 1998, Moneva et Llana 2000). On pourra également citer dans ce même corpus les travaux de Roberts (1992). En se basant sur la théorie des parties prenantes et sur un modèle contingent de la diffusion des informations sociétales à trois dimensions (pouvoir des parties prenantes, attitude de l'entreprise par rapport

---

<sup>48</sup> Rappelons que la légitimité se définit comme la perception partagée que les actions de l'organisation sont désirables ou appropriées conformément à un système socialement construit de normes, valeurs, croyances (Suchman, 1995).

aux demandes sociales, performances économiques), Roberts atteint des résultats positifs quant à la prédiction de la quantité d'informations divulguées avec son modèle. Il conclut alors que "*la théorie des parties prenantes est une base appropriée pour l'analyse empirique des pratiques de diffusion d'informations sociétales*" et ajoute que "*des facteurs autres que les facteurs de performances économiques doivent être envisagés dans les recherches sur l'explication de ces pratiques*" (cité par Oxibar, 2001, p. 24).

### **1.2.3 Des approches remettant en cause les visions traditionnelles de la divulgation d'informations sociétales**

Les deux visions précédentes et classiques de l'étude de la divulgation d'informations sociétales se sont opposées à de nouvelles approches venues remettre en cause les paradigmes classiques et traditionnelles, parmi lesquelles on retrouve les approches morale, radicale et critique.

#### ***a. Une approche morale***

Cette approche s'oppose aux deux précédentes puisqu'elle stipule que les organisations se basent sur un ensemble de valeurs morales et sociales pour construire leur discours environnemental et sociétal. Cette approche explique ainsi que la diffusion d'information extra financière trouve son origine dans les valeurs morales des firmes et la culture des entreprises, qui favorisent l'intérêt général et la conservation de l'ordre social (Gray et Bebbington, 2001). On retrouve également ici les principes du comportement éthique et mécanique des entreprises défendus par Bowen (1952), et qui selon lui, trouvent leur origine dans les convictions religieuses et sociales que peuvent avoir certains dirigeants d'entreprises.

#### ***b. Une approche radicale***

L'approche d'analyse de la divulgation sociale, fondée sur la vision radicale, a surtout été défendue et développée par Tony Tinker et ses collègues, notamment dans leur article paru en 1991 « *Falling down the hole in the middle of the road : political quietism in corporate social reporting* »<sup>49</sup>. Selon cette vision, la comptabilité sociétale, et entre autres le *reporting* sociétal,

---

<sup>49</sup> Rappelons brièvement que la vision radicale, défendue par Tinker, critique en général les autres approches théoriques en comptabilité en invoquant leur relativisme, leur caractère conservateur (pragmatique), leur pluralisme. Pour Tinker et al. Ces approches ne recherchent pas ce qui est socialement juste ou bien, ni les solutions aux problèmes sociaux découlant du gaspillage, de l'exploitation, de l'extravagance, etc. Ils proposent ainsi un modèle qui met l'accent sur les fondements conflictuels des activités des organisations, obligeant ainsi le



devrait être analysée sous un angle dialectique, vu que, dans sa forme actuelle, la publication volontaire d'informations s'avère inutile et manque de pertinence, puisque celle-ci ne fait que renforcer la distribution de pouvoir déjà existant sans pour autant discréditer le capitalisme. Ainsi, selon Tinker et *al.*, pour que le *reporting* sociétal devienne vraiment utile, il devrait plutôt jouer un rôle dénonciateur.

Selon ce courant, la comptabilité sociétale peut également être perçue comme une tentative pour manipuler l'environnement, pour donner une image de marque favorable à l'entreprise et par conséquent la réduire à une simple action promotionnelle de communication destinée à favoriser la marche des affaires.

### *c. Une approche critique*

Enfin, cette dernière approche considère que les entreprises ont des fonctions ou des contraintes structurelles qui dictent leur comportement et leur rôle dans la société, indépendamment de toute considération d'ordre moral, social ou éthique. Ainsi, pour les tenants de cette approche, la diffusion d'informations sociétales n'est envisagée par le dirigeant que pour orienter le rapport de force entreprise-environnement en faveur de l'entreprise ou pour « *organiser les débats sur l'entreprise* » (Antheaume et Teller, 2001, p.95).

## **1.3 Les principales variables déterminantes**

Les différents corpus théoriques présentés ci-dessus ont donné naissance à une multitude de recherches, se présentant essentiellement avec une posture hypothético-déductive. Pour ce faire, un grand nombre de variables, issues de ces champs théoriques, a été mobilisée pour identifier et démontrer un lien avec la diffusion d'informations sociétales<sup>50</sup>. Au travers des conclusions de cette littérature, on distingue généralement deux grandes catégories de variables susceptibles d'influencer positivement la divulgation d'informations

---

chercheur à prendre position. Il s'agit, selon ses tenants, d'examiner les antagonismes, de considérer l'inégalité de pouvoir des groupes impliqués dans les situations de conflit et de considérer également que ceux qui sont placés en situation de conflit sont des groupes et non des individus, d'où l'importance de la notion de lutte de classes.

<sup>50</sup> Pour une revue de la littérature plus complète sur ces variables, voir les thèses d'Oxibar (2003) ou de Dammak Ayadi (2004).

environnementales et sociales : les variables issues des théories économique-contractuelles, et les variables issues des théories sociopolitiques.

### 1.3.1 Les variables économique-contractuelles

La littérature identifie généralement quatre principales variables issues de ce corpus théorique et qui, conformément aux préceptes de ces théories, tentent de relier la divulgation d'informations sociétales à des déterminants économiques et financiers de la firme. Le principe étant que cette divulgation n'a de sens que si elle sert aux intérêts économiques des actionnaires. Ces variables sont :

- La performance financière. Plusieurs études ont montré que la performance financière était positivement reliée à la divulgation d'informations sociétales. Ces études expliquent ce constat par le fait que les coûts associés à un comportement socialement responsable de l'entreprise sont faibles et qu'ils constituent, en fin de compte, un bénéfice pour l'entreprise en termes de bien être des salariés et d'amélioration de leur productivité ou bien encore, en termes de confiance des consommateurs. Par ailleurs, ces recherches ont montré qu'une meilleure perception de l'entreprise socialement responsable par les pouvoirs publics, les créanciers ou les investisseurs se traduit par un bénéfice économique. Une entreprise socialement responsable connaîtrait ainsi un accès facilité à des ressources financières (Oxibar, 2001).
- Les catégories d'actionnaires : d'autres recherches dans ce courant théorique ont tenté de trouver des relations entre les catégories d'actionnaires présentes dans le capital d'une entreprise et le niveau et la qualité des informations sociétales que cette dernière communique. A ce titre, il a été montré que la présence d'investisseurs institutionnels dans le capital d'une entreprise était une source de motivation pour une meilleure divulgation sociétale. Ce comportement s'explique par le fait que ces investisseurs prennent en compte les informations sociétales et environnementales dans leur choix d'investissement. Néanmoins, notons que cette attention accordée par ces investisseurs à ce genre d'informations avait avant tout un souci financier : *« une perspective économique à long terme implique nécessairement la prise en considération de critères sociaux. En effet, une entreprise notoirement polluuse, ou rencontrant des problèmes sociaux est susceptible de connaître, dans son avenir, les conséquences économiques de ses difficultés »*

*sociales ou de son comportement de pollueur* » (Longstreth et Rosenbloom, 1973, cité par Oxibar, 2003, p.94).

Une autre catégorie d'actionnaires a intéressé les recherches dans ce domaine. Ce sont les investisseurs éthiques ou Investisseurs Socialement Responsables (ISR). Historiquement, ces investisseurs établissaient leurs décisions d'entrer dans le capital d'une entreprise en fonction de critères sectoriels. Sont ainsi exclues de leurs investissements, les entreprises opérant dans les secteurs d'armement, d'alcool, de tabac, etc. Autrement dit, tout ce qui est éthiquement et moralement répréhensible. Aujourd'hui, ces fonds d'investissement ont durci leurs critères de sélection pour y ajouter des aspects contraignants tels que le niveau de divulgation d'informations sociétales, de notation d'une entreprise par des agences de rating spécialisées, des actions faites par les entreprises concernant les aspects social, environnemental, mécanique, etc. Il est clair ainsi, qu'une relation de corrélation positive entre la présence dans le capital de ce genre d'actionnaires et la divulgation d'informations sociétales existe et peut être facilement atteinte par plusieurs recherches.

- La structure du capital. La variable structure du capital a également été étudiée dans les recherches sur les pratiques de diffusion d'informations sociétales. En particulier, il a été démontré que deux des caractéristiques de la structure d'un capital étaient déterminantes.
  - D'une part, le niveau de concentration-dilution d'un capital qui explique, à travers la relation d'agence entre les actionnaires et les dirigeants, le niveau de communication extra financière. Ullmann (1985) montre à cet effet qu'un capital dilué, en particulier s'il comprend parmi ses détenteurs des investisseurs concernés par les activités sociales de l'entreprise, accroît la pression qui pèse sur celle-ci pour la diffusion d'informations relatives à sa responsabilité sociale (cité par Oxibar, 2004).
  - D'autre part, la cotation de l'action d'une entreprise sur plusieurs marchés boursiers. Cette variable a été étudiée par plusieurs recherches (Hackston et Milne, 1996 ; Cooke, 1992), et qui ont montré que les entreprises cotées sur plusieurs marchés sont conduites à diffuser beaucoup plus d'informations en raison des lois spécifiques à ces pays et des attentes des cultures locales.
- Le niveau d'endettement de la firme. La dernière variable mobilisée par ce corpus théorique est le niveau d'endettement de la firme. Notons ici que deux hypothèses existent : d'une part, Balkaoui et Karpik (1989) formulent l'hypothèse d'une relation

négative entre les niveaux de diffusion d'information sociétale et le niveau d'endettement de l'entreprise. Ils expliquent ce constat du fait que les entreprises dont les coûts de surveillance et de contrôle sont les plus faibles seront amenées à diffuser plus d'information sociétale : plus l'entreprise est endettée, plus elle choisira les méthodes comptables qui augmente son résultat, et moins elle diffusera des informations sociétales qui représentent un certain coût. D'autre part Ullmann (1985) constate que les entreprises endettées font plus attention aux demandes de leurs créanciers : plus les créanciers montrent leur intérêt pour les questions sociétales, plus l'entreprise sera incitée à diffuser des informations sur ces aspects.

### **1.3.2 Les variables sociopolitiques**

Plus récemment, et comme nous l'avons déjà évoqué, ce sont surtout les théories sociopolitiques de l'organisation qui ont mobilisé le plus de recherches sur les pratiques de diffusion d'information sociétales.

Ces recherches ont mis au jour plusieurs variables déterminantes qui influenceraient positivement cette pratique. On peut regrouper ces variables selon trois catégories en fonction de leur origine:

- Variables issues des caractéristiques des entreprises. Elles sont au nombre de deux et se composent de la taille et du secteur d'activité :
  - Taille : la taille d'une entreprise a été identifiée en tant qu'une des variables les plus déterminantes de la diffusion d'information sociétale. En réalité, le facteur taille renvoie à la notion de visibilité politique tel que définie par la théorie de la réglementation. Le principe étant que plus l'entreprise est grande, plus elle est visible sur la scène politique et sociale, et plus donc elle supporte des coûts politiques. Afin de réduire ces coûts qui minimisent les richesses des actionnaires, les grandes entreprises ont tendance à diffuser largement et le plus possible des informations financières et extra financières et notamment sociétales.
  - Secteur d'activité : un ensemble d'études empiriques a mis à jour l'hypothèse que la sensibilité d'une entreprise aux problématiques environnementales et sociales dépendait largement de son secteur d'activité. A ce titre, Dierkes et Preston (1977) expliquaient que « *les entreprises dont l'activité économique a pour conséquence une modification de l'environnement naturel, telles que les entreprises appartenant au*

*secteur de l'extraction, sont beaucoup plus susceptibles de diffuser des informations concernant leur impact sur l'environnement naturel que les entreprises appartenant à d'autres secteurs* » (cité par Oxibar, 2003, p.107). Ainsi, les entreprises relevant de secteurs tels que les hydrocarbures, la chimie, les mines, l'énergie, l'industrie forestière, etc., sont plus sujettes à des pressions de la société qui les observe attentivement sur leur comportement sociétale. Cette notion désignée comme étant la visibilité sociétale influence largement la quantité d'informations environnementales et sociales diffusées.

- Variables issues des facteurs contextuels externes. On retrouve essentiellement deux variables dans ce cas, qui sont le contexte culturel et les pressions institutionnelles :
  - Contexte culturel : plusieurs recherches ont comparé la diffusion d'informations sociétales entre plusieurs pays et plusieurs cultures. Leurs conclusions sont, à cet effet, édifiantes : il existe des différences sensibles et remarquables entre les pays et notamment entre les cultures dominantes. Cette différence se matérialise concrètement entre les cultures Anglo-Saxonnes et les cultures continentales, due notamment aux caractéristiques des deux cultures : le collectivisme continental (présent notamment en France, en Allemagne et au Japon) contre l'individualisme Anglo-Saxon. Ces aspects influencent ainsi la quantité et la qualité des informations sociétales diffusées.
  - Pressions institutionnelles : la littérature comptable récente a montré que les pratiques de comptabilité et de contrôle étaient de plus en plus influencées par des pressions de groupes d'intérêts ou de parties prenantes. C'est le cas pour la diffusion d'informations sociétales qui est, d'après ces études, positivement corrélée à la nature des pressions exercées par les parties prenantes : plus il y a de parties prenantes intéressées aux questions de la RSE et plus leur pression est grande, plus l'entreprise publie des informations environnementales et sociétales.
- Variables issues des facteurs internes. Enfin, la troisième catégorie de variables issues des théories sociopolitiques regroupe les variables internes à l'entreprise. En réalité, ces variables ont été peu étudiées dans la littérature. Néanmoins, certaines études ont montré que la personnalité du dirigeant, et notamment son implication pour des aspects environnementaux/sociaux, pouvait influencer positivement la diffusion d'information de cette nature. D'autres études ont expliqué que l'existence ou la mise en place de

structures dédiées à des aspects environnementaux et/ou sociaux influençaient à leur tour cette diffusion. Enfin, une troisième variable interne a été identifiée : c'est le processus de *reporting* lui-même : mieux ce processus est identifié, formalisé et structuré, meilleure est l'information sociétale diffusée.

L'ensemble de ces variables identifiées dans les deux corpus théoriques influencerait positivement, et sous certaines conditions, la diffusion par les entreprises d'une information volontaire, notamment dans les domaines sociaux et environnementaux. Mais ces études empiriques ne souffriraient-elles pas de certaines lacunes, tant sur les méthodes que sur les résultats atteints ?

#### **1.4 Les limites des études portant sur la divulgation d'informations sociétales**

Le corpus des travaux sur la diffusion d'informations non financières est large. Mais ces études se partagent des traits et des caractéristiques semblables qui forment également leur « talon d'Achille ».

Pour identifier les liens entre les variables explicatives et la diffusion d'informations, la plupart des études récentes tirent leurs données de la communication externe des grandes entreprises (rapports annuels, rapports développement durable, sites Internet, etc.). Bien que ces moyens de publications soient un outil fort et puissant de communication externe, il n'en est pas moins que les informations sociétales ne soient soumises à aucune obligation de vérification et de certification externe. Certes, plusieurs entreprises font certifier leur rapport RSE ou développement durable par des cabinets d'audit indépendants. Sauf que, il n'existe jusqu'aujourd'hui aucun référentiel ou norme comptable stipulant les modalités de mesures, de calculs ou de publications d'informations sociales ou environnementales<sup>51</sup>. De même, aucune norme d'audit de ces informations n'a été publiée jusqu'à présent. Qu'en est-il alors de l'authenticité, de la pertinence et de la justesse de ces données publiées ?

---

<sup>51</sup> Notons néanmoins que la loi NRE ou le référentiel GRI représentent des références intéressantes de communication pour les entreprises. Sauf que ces textes ne fournissent aucune modalité de mesures des indicateurs publiés. De plus, le référentiel GRI n'a aucune force légale ou juridique et une lecture rapide des rapports annuels des entreprises nous permet de formuler le constat suivant : aucune entreprise ne répond d'une manière exhaustive à ce référentiel, certes long et complexe. La plupart se contente de publier des données partielles et recouvrant les thématiques pour lesquelles, elles sont capables de mesurer et de calculer des données fiables.

Ensuite, et comme le rappelle Oxibar (2003), toutes ces études partent de l'hypothèse qu'il existe une relation positive entre le volume de diffusion d'information sur un thème sociétal et l'importance accordée par l'entreprise à ce thème. Or cette hypothèse est fortement critiquable, car difficilement démontrable. Pire encore, l'absence de règles et de normes de communication ne pousse-t-elle pas les entreprises à diffuser principalement des informations de nature bonne ou neutre, et très rarement, voire jamais, de mauvaises informations ? Ce constat conduit à s'interroger sur l'authenticité des diffusions et sur la validité des interprétations qui en découlent (Oxibar, 2003).

Par ailleurs, les recherches sur cette thématique sont essentiellement des recherches sans organisation. En effet, les études empiriques réalisées sont souvent des tests statistiques de corrélation entre variables mesurées à partir de données externes (taille, secteur, performance économiques, etc.) ou issues des rapports annuels (nombre d'occurrence de citations des parties prenantes, nombre de pages consacrées à ces thématiques pour mesurer le degré de diffusion sociétale, etc.). Très rares sont les études qui ont opéré par questionnaires adressés à des dirigeants d'entreprises, ou encore moins, des études qualitatives qui ont permis une observation en interne des déterminants de la communication volontaire d'informations environnementales et sociales. Ces études se sont essentiellement limitées à la communication externe, sans investigation des pratiques managériales en interne qui conduisaient à ces données. La possibilité qu'il existe une forte différenciation (ou découplage dans le sens de la théorie néo-institutionnelle) entre ce qui est publié en externe et ce qui est fait en interne, ne risque-t-elle pas de biaiser les résultats de ces études ?

Enfin, une limite méthodologique à ces recherches peut être signalée. Certaines variables mobilisées par ces études restent sujettes à discussion, car difficilement mesurables, chiffrables et quantifiables. Tel est le cas par exemple pour les notions de performance sociétale, de pressions des parties prenantes, d'implication sociale, de réputation de certains secteurs, de visibilité externe, du degré de diffusion des informations sociétales, etc., et qui, malgré un débat théorique riche sur les méthodes d'instrumentalisation, n'ont toujours pas atteint un consensus et restent très fragiles et très critiquables.

La littérature comptable sur la diffusion d'indicateurs sociétaux est riche. Elle nous a permis d'identifier plusieurs variables susceptibles d'influencer à leur tour le recours à ces indicateurs en interne. Néanmoins, à partir du moment où ces indicateurs « rentrent » à l'intérieur des organisations, ils relèvent de fait des systèmes de contrôle de gestion. Que nous apprend alors la littérature en contrôle sur les facteurs influençant l'intégration d'un nouvel outil de contrôle, et en particulier, s'il s'agit d'indicateurs non financiers ?



## **Section 2: Une réponse de contrôle: le recours aux indicateurs non financiers**

Le deuxième corpus théorique étudié dans ce chapitre est issu de la littérature en contrôle de gestion. Puisqu'on est en présence d'outils de contrôle, il était nécessaire de recourir à cette littérature afin d'identifier les principales variables et les principales explications pour une telle innovation managériale.

Deux catégories de réponses vont être tirées de cette littérature. En premier lieu, nous reviendrons sur les enseignements issus des théories de la contingence et du néo-institutionnalisme, quant aux déterminants de l'utilisation d'un mécanisme de contrôle en général. En second lieu, nous nous concentrerons, en particulier, sur les facteurs identifiés par la littérature pour le recours aux critères non financiers dans le pilotage de la performance.

### **2.1 Les approches contingentes et néo-institutionnelles comme cadres explicatifs au recours à des mécanismes de contrôle**

La première étape de notre revue de la littérature de contrôle a conduit à mobiliser les deux cadres théoriques les plus utilisés dans cette littérature pour expliquer les facteurs déterminants du recours à des outils et des pratiques de contrôle particuliers. Ces deux cadres théoriques, théorie de la contingence et théorie néo-institutionnelle, seront brièvement présentés dans les développements qui suivent. Nous mettrons plus l'accent sur leur utilité pour une recherche telle que la nôtre, et surtout sur les principales variables déterminantes issues de ces théories.

#### **2.1.1 La théorie de la contingence et son application à la recherche en contrôle**

La théorie de la contingence, développée initialement par Lawrence et Lorsch (1967)<sup>52</sup>, a réfuté le paradigme du « *one best way* » dominant dans certaines théories des organisations traditionnelles et notamment chez l'école des relations humaines. Ce courant théorique part du principe simple selon lequel « *A des situations diverses et variables peuvent correspondre des modes d'organisation divers et variables* » (Rojot, 2005, p.91).

---

<sup>52</sup>Lawrence et Lorsch n'ont pas été les premiers à évoquer les variables et les facteurs de dépendance ou de contingence mais ils étaient les premiers à réellement structurer ce courant de pensée. Ils ont donc hérité de la paternité de cette théorie.

**a. La genèse de la théorie de la contingence et le rôle des pères fondateurs**

A partir des années 1950, des recherches Anglo-Saxonnes en sciences des organisations ont commencé à critiquer les paradigmes normatifs des théories classiques du management, telles que l'école des relations humaines. Ces théories traditionnelles se contentaient de chercher les meilleures solutions et les meilleures pratiques à appliquer pour toutes les organisations en partant de la relation simple « bon stimulus = bonne réponse »<sup>53</sup> (Rojot, 2005).

Dans cette perspective de remise en cause de ces théories classiques, les travaux de Woodward (1958) ont eu une contribution indéniable. En effet Woodward conclut de ses recherches que les structures organisationnelles sont directement dépendantes de la technologie de production utilisée dans la firme. Woodward en tire la conclusion suivante « *l'affirmation très largement admise selon laquelle il y a des principes de direction valables pour tous les types de systèmes de production, semble très douteuse- conclusion qui a de très grandes conséquences pour l'enseignement de cette question* » (Woodward, 1958, cité par Milano, 2002, p115).

Par ailleurs, Burns et Stalker (1961) ont mené (peut être même sans le savoir) une des premières recherches suivant une approche contingente, dont l'objectif était de comparer les structures organisationnelles de vingt entreprises anglaises. Pour ce faire, les auteurs ont pris en considération deux facteurs de l'environnement externes qui sont le domaine technologique où la firme opère, et la nature du marché des produits. Ils concluent, de leur recherche, qu'il existe deux catégories d'organisation correspondant à deux styles de direction: les mécanistes (bureaucratiques, routinières, formalisées, centralisées) et les organiques (flexibles, adaptables, communicantes). L'apport de Burns et Stalker a été considérable pour la théorie de la contingence puisqu'ils ont été les premiers à montrer que l'environnement, et sa complexité, influençaient largement les structures internes des organisations.

Enfin, nous ne pouvons pas évoquer les travaux fondateurs de la théorie de la contingence, sans citer les contributions de Chandler (1962) à ce courant de recherche. En effet, Chandler a montré à travers ses travaux que la structure d'une organisation résulte des

---

<sup>53</sup> Par exemple ces théories pensaient qu'il suffit de motiver le salarié par l'argent ou par l'affectivité pour qu'il se retrouve dans une situation optimum.

stratégies mises en place, qui, elles mêmes, sont la conséquence des changements de l'environnement subis par la firme.

Mais c'est surtout l'ouvrage de Lawrence et Lorsch « *Organisation and Environment* » (1967) qui a été le fondement théorique du courant de la contingence structurelle. Ces deux professeurs de Harvard ont été les premiers à parler d'une théorie de la contingence. En se basant sur les recherches de Woodward, ils ont voulu démontrer qu'il n'existe pas une seule manière de structurer une organisation. Au début des années 1960, ils mènent une étude sur un ensemble de divisions et de centres de profit appartenant à dix organisations. Leur objectif était d'examiner l'adaptation des structures internes des entreprises à leur environnement spécifique. Pour ce faire, ils proposent les concepts de différenciation et d'intégration pour étudier les structures : la différenciation se définit comme la segmentation de l'organisation en sous-systèmes, chacun de ces systèmes développant des caractéristiques et des attitudes propres en fonction de son environnement direct. Par contre, l'intégration renvoie à la qualité de la collaboration entre les sous-systèmes pour se conformer à l'environnement de l'organisation.

Leur principale conclusion était qu'à des environnements différents devraient correspondre des structures d'organisation différentes qui étaient contingentes à des facteurs internes ou externes<sup>54</sup>.

Par analogie, on peut considérer qu'une même entreprise ayant plusieurs activités devra adapter la structure de chacune de ses activités à son environnement spécifique.

### ***b. Les apports de la théorie de la contingence à l'étude des organisations***

En conclusion des différents travaux évoqués, la contingence essaye d'expliquer l'effet de certaines variables, internes ou externes, sur les structures organisationnelles. C'est pour cette raison qu'on parle également de théorie de la contingence structurelle. Parmi ces principales variables identifiées<sup>55</sup>, nous pouvons signaler l'environnement et sa complexité (Burns et Stalker, 1961; Lawrence et Lorsch, 1967), la stratégie organisationnelle (Chandler, 1962 ;

---

<sup>54</sup> Lawrence et Lorsch montrent par exemple qu'une division de production se trouve confronter à beaucoup moins d'incertitudes qu'une division de recherche et de développement. Par conséquent il va sans dire que l'organisation de ces divisions sera aussi différente, notamment en ce qui concerne le caractère des buts, la perspective du temps et l'interaction entre les hommes. C'est ce qu'ils appellent la différenciation dans l'organisation, connue plus tard comme les '*Aston studies*'.

<sup>55</sup> Voir paragraphe 2.1.2 de ce chapitre, pour une revue des variables de contingences en contrôle.

Child, 1972), la technologie (Thompson, 1967 ; Woodward, 1965), et enfin la taille (Hickson *et al.*, 1971).

Les recherches sur les structures des organisations basées sur l'approche contingente ont eu un essor certain depuis le début des années 1970. Ces études ont abouti à l'émergence d'un courant de recherche assez riche et dominant.

La principale conclusion tirée de ce courant de recherche est que l'organisation « subit » le poids du contexte environnemental dans lequel elle opère. Par conséquent, toute organisation s'ajuste à ce dernier dans ses structures et son fonctionnement. En corollaire à cet alignement perpétuel de l'organisation aux différentes variables de son environnement, il ne peut exister une seule structure efficace, et que pour être optimal, une structure doit s'adapter en variant en fonction de certains facteurs de contingence (Donaldson, 1996). Dans ce sens, l'atteinte des performances et des objectifs fixés par les organisations dépend de la capacité des managers à adapter la structure à l'environnement dans lequel ils opèrent, et non pas des initiatives personnelles des managers pour améliorer la performance (Milano, 2002).

Par ailleurs, à travers les différentes recherches, deux formes de théories contingentes ont émergé de la littérature: la théorie contingente positive (qui prédit comment les organisations se comportent dans certains environnements) et la théorie contingente normative (qui explique les différents niveaux de performance). Ainsi, le paradigme contingent peut être utilisé aussi bien dans une perspective explicative de la structure que dans une perspective prescriptive et managériale (Donaldson, 1996).

### ***c. Les recherches contingentes en contrôle***

Suivant ce courant de recherche puissant en sciences des organisations, les systèmes de contrôle de gestion ont connu à leur tour tout un ensemble d'études basées sur une approche contingente.

Les premières recherches contingentes sur les systèmes de contrôle, datent du début des années soixante dix (Khandwalla, 1972 ; Hayes, 1977). Ces recherches ont suggéré qu'aucun système de contrôle n'est d'application universelle et ont fait ressortir l'effet qu'ont plusieurs facteurs contextuels sur le contrôle de gestion. Toutes ces recherches ont eu en commun la volonté de démontrer que le contrôle pouvait s'adapter à des situations différentes, complexes, et qu'il pouvait aussi se renouveler quand il se trouvait en situation de crise (Pariente, 1999).

Comme le souligne Gilles (2000, p.4), « *la théorie de la contingence structurelle reconnaît une dimension humaine autour du contrôle en considérant que les acteurs et la nature de leurs relations (jeux de pouvoir, cultures, aspects cognitifs des dirigeants,...) font naître certaines formes de contrôle de gestion et agissent sur le contenu des informations traitées* ».

Toutes les recherches en contrôle ayant eu une approche contingente ont cherché à mettre à jour ces formes de contrôle spécifiques, et ce en étudiant l'influence de variables externes et/ou internes sur l'organisation. Plus précisément, la plupart de ces travaux ont étudié l'impact sur la performance des organisations du lien existant entre l'adaptation de la structure et les facteurs de contingence. (Milano, 2002)

Hayes (1977) a été un des premiers à étudier les systèmes de contrôle de gestion en adoptant une approche contingente. Ses efforts ont concerné le niveau de performance atteint par les divisions selon trois facteurs de contingence : les facteurs internes aux divisions, les facteurs relatifs à la nature de la relation entre les divisions et les facteurs externes à la firme.

Otley (1980) a poursuivi ces recherches et a proposé un modèle qui considère comme facteurs la technologie, la structure organisationnelle et l'environnement. D'autres études ultérieures ont apporté plusieurs innovations à ces modèles. Fisher (1995), par exemple, a reconnu cinq catégories de facteurs contextuels: l'environnement, la stratégie, la technologie, les mutations de produits et de secteurs, ainsi que les facteurs de connaissance et d'observabilité.

L'ensemble de ces recherches a permis aussi de mettre au jour des configurations types des structures, avec un rôle plus ou moins fort du contrôle de gestion (Miles et Snow, 1978 ; Mintzberg, 1982).

L'autre élément important, qui a été évoqué dans ces recherches, est le principe du *fit*<sup>56</sup>. En effet, le concept de *fit* est un concept central de la théorie de la contingence. Le *fit* désigne la nature de la rencontre entre les caractéristiques de l'organisation et ses facteurs de contingence et est conceptualisé comme ayant un impact sur les résultats de l'organisation. En effet, la théorie de la contingence structurelle affirme que les firmes ajustent leur structure pour passer de l'inadaptation (*misfit*), qui engendre de mauvaises performances, à l'adaptation

---

<sup>56</sup> Traduit parfois en français de notion d'adaptation/cohérence.

(*fit*), qui conduit à de bonnes performances de la firme. Par la suite, « *la variation d'une variable contingente fait passer l'organisation de l'adaptation à l'inadaptation et de ce fait de l'équilibre vers le déséquilibre. Les changements structurels sont la conséquence de variations de l'environnement* » (Milano, 2002, p.121).

Drazin et Van de Ven (1985, pp.514-515) soulignent ainsi que « *la performance organisationnelle dépend du fit entre la structure et son contexte* ». Néanmoins, ces mêmes auteurs soulignent que ce principe n'a pas connu la même perception par les chercheurs. Ils distinguent pour cela trois approches assez différentes : approche par sélection, approche par interaction et approche par les systèmes.

	Sélection	Interaction	Système
Définition	Sélection naturelle : seules les organisations adaptées survivent, le <i>fit</i> est le résultat d'un processus évolutionniste.	Le <i>fit</i> est la conformité à une relation contexte/structure. Une faible performance est le résultat d'une déviation de cette relation.	Le <i>fit</i> est l'ensemble des structures d'égal performance : cohérence des éléments structurels entre eux et avec l'environnement.
Auteurs	Perrow (1967) Hage et Aiken (1969)	Child (1974) Khandwalla (1974)	Miller (1981) Galbraith (1977)

**Tableau 13: Les approches du *fit* dans la littérature (Drazin et Van de Ven, 1985)**

#### ***d. Indicateurs de performance et recherches contingentes***

Dans sa quête continue du *fit* aux facteurs de contingence, toute organisation recherche une adaptation de ses outils au contexte et notamment ses outils de *reporting*, de pilotage et de contrôle.

En ce sens, les outils de contrôle ont connu une multitude de recherches adoptant une approche contingente, même s'il y a lieu de remarquer que ces recherches se sont plus intéressées aux outils budgétaires<sup>57</sup> qu'aux indicateurs de performance.

Néanmoins, la littérature contingente sur les systèmes de mesure des performances peut être considérée comme une littérature assez riche, surtout dans le contexte Anglo-Saxon.

En effet, comme le rappelle Otley (1980), l'approche contingente pour le contrôle de gestion est basée sur le principe qu'il n'existe pas un système de contrôle universel pouvant

<sup>57</sup> Ces recherches contingentes sur les budgets sont regroupées dans un courant de recherche appelé RAPM. Pour une revue de la littérature sur ce courant, voir Hartmann (2000).

être appliqué à toutes les organisations, dans toutes les circonstances. Par conséquent, le principe sous-jacent de l'approche contingente pour les systèmes de mesure des performances, est que ces systèmes, et les indicateurs qu'ils contiennent, se doivent de refléter le contexte dans lequel ils sont utilisés.

Il s'en est suivi un foisonnement d'études contingentes étudiant les systèmes de mesure des performances, leurs déterminants, leurs constructions, leurs impacts sur les performances financières des entreprises, *etc.*, qui ont largement enrichi cette littérature, en prenant en compte d'autres variables contingentes. Par exemple, Waggoner *et al.* (1999) ont organisé les variables influençant le changement et l'évolution des systèmes de mesure des performances comme suit : les clients, les TIC, la place occupée sur le marché, la législation (ou la politique gouvernementale), l'appartenance à la nouvelle industrie, la nature du travail effectué et l'incertitude du futur.

Toutefois, il y a lieu de constater que la variable la plus utilisée dans ces recherches a été sans conteste, la stratégie. En effet, plusieurs auteurs ont toujours plaidé pour l'importance de la stratégie dans les systèmes de contrôle. En ce sens, Bouquin (2004a) reconnaît la nécessaire interaction de la stratégie et du contrôle en affirmant que le rôle du contrôle est de supporter et de décliner la stratégie de l'entreprise. Chenhall (2003) ajoute que la stratégie qui, pour lui, est une des variables majeures dans la théorie de la contingence, influence largement le choix pour une certaine catégorie d'indicateurs de performance.

C'est ainsi que de nombreuses études contingentes ayant évoqué le choix des indicateurs de performance, se sont basées sur des typologies<sup>58</sup> des stratégies pour expliquer le choix des indicateurs mis en place. A titre d'illustration, Abernethy et Lillis (1995) ont montré que les entreprises suivant une stratégie plus flexible, se rapprochant de la différenciation, utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs. Perera *et al.* (1997) ont observé, quant à eux, qu'une stratégie de différenciation se traduira généralement par une emphase plus grande sur l'utilisation de pratiques de management avancées (qui comprend des mesures sur la qualité, sur la dépendance face aux fournisseurs, *etc.*).

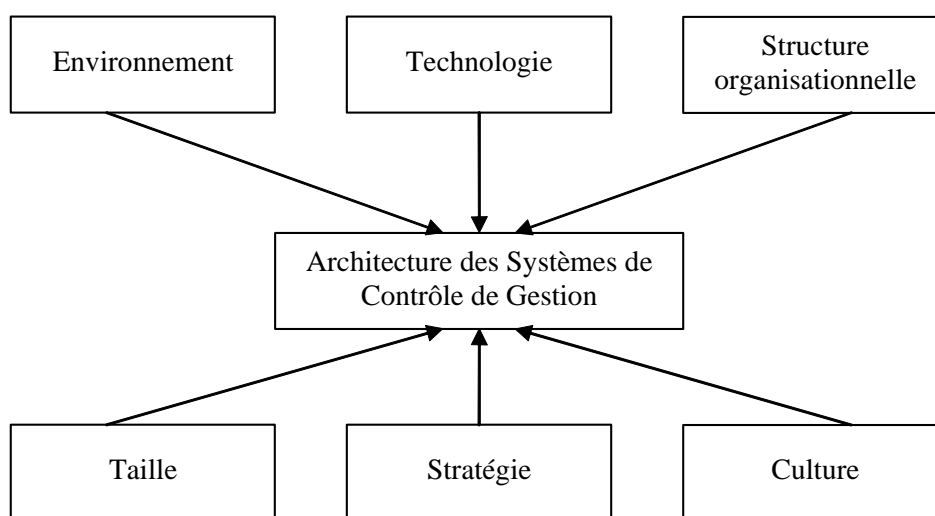
---

<sup>58</sup> Essentiellement celles de Miles et Snow (1978) et de Porter (1982).

### 2.1.2 Les variables contingentes

Comme nous l'avons montré ci-dessus, les études contingentes sur les systèmes de contrôle de gestion constituent un courant de recherche très puissant. Ces études ont conclu pour la plupart que les systèmes de contrôle de gestion, et les outils utilisés, dépendent de facteurs externes contingents. Ces nombreuses recherches ont conduit à la formalisation de plusieurs variables contingentes. Outre la technologie (Woodward, 1965; Perrow, 1967; Thompson, 1967), l'environnement (Burns et Stalker, 1961; Lawrence et Lorsch, 1967), ou encore la stratégie (Chandler, 1962), on peut citer les variables relatives à la taille, l'âge, la culture, aux caractéristiques des employés (ou facteur humain), aux objectifs et aux activités des organisations, au secteur, au style managérial, *etc.*

Pour la construction de notre grille de lecture théorique pour l'utilisation des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle en interne, nous pouvons nous baser sur le cadre théorique évoqué par Chenhall (2003). Ce cadre théorique regroupe les principales variables contingentes pouvant avoir un impact significatif sur l'architecture des systèmes de contrôle de gestion.



**Figure 15: Les variables de contingence pour les systèmes de contrôle (Chenhall , 2003)**

A partir du cadre théorique de Chenhall et de la littérature de contrôle existante, nous allons discuter dans ce qui suit l'influence que pourrait exercer chacune de ces variables sur l'utilisation des indicateurs non financiers, et en particulier ceux qui se réfèrent à l'aspect sociétal ou environnemental.



### *a. L'environnement*

La variable environnement a été une des premières variables étudiées dans les recherches contingentes (Burns et Stalker, 1961; Lawrence et Lorsch, 1967). Ces recherches ont émis un principe simple selon lequel l'environnement externe influence largement la structure organisationnelle d'une part, et les systèmes de contrôle de gestion, d'autre part.

Plus particulièrement, les études contingentes en contrôle se sont intéressées sur l'incertitude perçue de l'environnement. Cet aspect possède en effet un pouvoir explicatif puissant des systèmes de contrôle (Chapmann, 1997; Fisher, 1998).

Desreumaux (1998, p.114) définit l'incertitude comme un manque d'information sur les facteurs associés à une décision donnée, l'absence de connaissance sur les résultats possibles d'une décision ou l'incapacité d'attribuer des probabilités fiables quant à l'effet de facteurs d'environnement sur une décision. L'incertitude dépend ainsi de la complexité et de la stabilité de l'environnement, et provoque par la suite un changement de condition de l'environnement qui affecte le processus contrôlé (Sponem, 2002).

Plusieurs études en contrôle (Chenhall, 2003 ; Shields et Shields, 1998 ; Gordon et Miller, 1976), ont suggéré que l'incertitude environnementale engendre l'utilisation d'informations, de mesures et de données supplémentaires différenciées telles que les indicateurs non financiers. En effet, en cas d'incertitude, les mesures traditionnelles comptables ne suffisent plus à piloter et à mesurer la performance d'une manière prescriptive, surtout lorsque les sources des avantages concurrentiels sont plus complexes. Cette idée est confirmée par des études empiriques (Said *et al.*, 2003; Ittner *et al.*, 1997; Chenhall et Morris, 1986; Govindarajan et Gupta, 1985; Govindarajan, 1984; Gordon et Narayanan, 1984) qui ont démontré qu'une augmentation de l'incertitude environnementale est positivement corrélée avec l'utilisation des indicateurs non financiers.

Puisque l'environnement externe actuel présente une incertitude croissante relative aux pressions d'ordre social, salarial et environnemental (d'un point de vue écologique), il y a lieu de penser que cette incertitude peut inciter les entreprises à utiliser des indicateurs et des mesures comptables servant à contrôler cette incertitude. Lafontaine (1998) confirme cette idée en affirmant que l'incertitude, le risque écologique et le cadre réglementaire obligeront certaines entreprises à implanter des systèmes d'information environnementaux pour s'adapter à ces contraintes externes.

**b. La taille**

La taille constitue une variable contingente puissante qui a été utilisée par les premières recherches contingentes pour expliquer les choix structurels des entreprises et leurs systèmes de management (Burns et Stalker, 1961; Lawrence et Lorsch, 1967; Pugh *et al.*, 1968). Néanmoins, Chenhall (2003) constate que peu d'études sur les systèmes de contrôle ont considéré la taille comme variable contextuelle. Il explique ce phénomène par le fait que la plupart des recherches se sont surtout intéressées à des firmes de grande taille. Ce choix est justifié par l'utilisation de ces firmes de pratiques et de procédures de contrôle formelles qui sont plus intéressantes à étudier que celles qui existent dans les petites firmes<sup>59</sup>.

Toutefois, les écrits en organisation qui ont traité cette variable comme variable contextuelle, ont tous conclu que l'accroissement de la taille implique souvent une plus grande sophistication, complexification et spécialisation des processus de comptabilité et de contrôle (Bruns et Waterhouse, 1975; Ezzamel, 1990; Hoques et James, 2000; Merchant, 1981, 1984).

Ceci est expliqué par le fait que les grandes entreprises adoptent le plus souvent des structures multidivisionnelles, et ce en se fractionnant en plusieurs activités, filiales, branches, *etc.* Par la suite, la prise de décision devient décentralisée et les domaines de responsabilité des managers deviennent plus formalisés. En réaction à cette grande liberté d'action et d'influence des managers, les systèmes de contrôle s'orientent vers des systèmes plus impersonnels, alors que les procédures qui encadrent les comportements deviennent plus formalisées (Bescos *et al.*, 2004). En d'autres termes, ces systèmes de contrôle doivent s'adapter aux structures divisionnelles des grandes entreprises dont les opérations sont diversifiées, les fonctions spécialisées et les procédures formalisées. Pour ce faire, ces systèmes deviennent plus sophistiqués en intégrant le maximum d'informations et de mesures utiles à la direction.

C'est ce qui a conduit Hoques et James (2000) à émettre l'hypothèse que dans les grandes firmes, le besoin de mesures financières et non financières est plus important.

---

<sup>59</sup> Nous avons quand même choisi de maintenir la variable taille dans notre analyse, car nous pensons que la taille de l'entreprise influence positivement le degré d'attention que lui portent les parties prenantes ainsi que la quantité d'informations que ces dernières requièrent.

Par ailleurs Baylis, Connel et Flynn (1998) montrent que les grandes entreprises, qui dépassent une certaine taille critique, seraient plus conscientes des obligations et des pressions environnementales que les petites entreprises.

### *c. La stratégie*

Bien que négligée dans les premières études contingentes, la stratégie s'est peu à peu imposée comme une variable puissante pour expliquer les pratiques managériales des entreprises. Cette vision de la stratégie comme une variable contingente explicative des systèmes de contrôle est due essentiellement à l'apparition des typologies des stratégies à partir des années 1970 (Chapmann, 1997).

Depuis, la littérature en contrôle a fréquemment confirmé l'idée que le premier objectif des systèmes de contrôle était de supporter les différentes stratégies des organisations (Bouquin, 2004a; Otley, 1980; Fisher, 1995; Langfield-Smith, 1997; *etc.*). A cet effet, Langfield-Smith (1997, p. 207) affirme que «*les systèmes de contrôle de gestion devraient être explicitement adaptés pour supporter la stratégie de l'entreprise afin de conduire à un avantage concurrentiel et à une performance supérieure* ».

A ce titre, de nombreuses études ont établi un lien entre le type de stratégie mis en place dans l'organisation et l'architecture des systèmes d'informations comptables (Simons, 1987), la procédure budgétaire (Miles et Snow, 1978; Abernethy et Brownell, 1999), le type d'évaluation et les systèmes de rémunération (Porter, 1980; Govindarajan et Gupta, 1985), *etc.*

Ces travaux se sont souvent basés sur les typologies des stratégies pour expliquer les différenciations dans les pratiques de contrôle entre les organisations. Le tableau suivant résume les conclusions de quelques principaux travaux concernant l'utilisation des indicateurs de performance financiers ou non financiers.

		Utilisations des indicateurs financiers	Utilisations des indicateurs non financiers	Auteurs
Typologies de Miles et Snow 1978	Défendeurs	Forte	Faible	Simons (1987) Langfield-Smith (1997)
	Prospecteurs	Forte	Forte	
	Analyseurs	Moyenne	Moyenne	
Typologie de Porter 1982	Domination par les coûts	Forte	Faible	Abernethy et Lillis (1995) Chenhall et Langfield-Smith (1998) Perera <i>et al.</i> (1997)
	Différentiation	Moyenne	Forte	
	Focalisation (ou de niche)	Moyenne	Moyenne	

**Tableau 14 : L'utilisation des indicateurs non financiers selon les typologies**

Ainsi, la plupart des recherches indiquent que les entreprises optant pour une stratégie de différenciation (ou prospecteurs), accordent plus d'importance pour les indicateurs non financiers que les entreprises développant une stratégie de domination par les coûts.

Outre ces orientations et ces typologies classiques, on assiste depuis une décennie à l'émergence de ce qui est qualifié de stratégies environnementales. Ces stratégies spécifiques ont été développées par certaines entreprises comme réponse aux attentes des parties prenantes sur les questions environnementales ou sociétales<sup>60</sup>. Roome (1992), cité par Marquet-Pondeville (2000), propose une typologie de ces stratégies selon le degré d'implication des entreprises.

<sup>60</sup> Ces stratégies sont surtout développées chez des entreprises dont l'activité représente une menace certaine pour l'environnement et les riverains.

Stratégies environnementales	Caractéristiques
Non Compliance	-pas de réaction au changement des standards environnementaux
Compliance	-position réactive dirigée par la législation environnementale -développement de solutions à des problèmes environnementaux ponctuels -techniques de gestion et technologies induites par la loi
Compliance Plus	-réflexion environnementale au-delà des standards et de normes environnementales -intégration de systèmes de gestion environnementale -changements organisationnels possibles
Commercial and Environmental Excellence Proactive Leading edge	-la gestion environnementale est une bonne gestion -leader environnemental dans l'industrie -« état de l'art » en gestion environnementale

**Tableau 15: Typologie des stratégies environnementales de Roome (1992)**

L'utilisation d'un contrôle des résultats environnementaux est largement préconisée dans la littérature dite de management environnemental. Cette littérature fait souvent référence aux pratiques des entreprises les plus avancées dans la protection et la gestion de l'environnement. Une entreprise proactive, au vu de ces recommandations, devrait avoir davantage recours à un contrôle des résultats qu'une entreprise passive.

A partir de ce constat, une relation positive entre stratégie environnementale et système de contrôle de gestion peut exister. Dans cette optique, les entreprises qui choisissent de s'engager dans un processus de gestion environnementale ont besoin de s'assurer concrètement que les membres de l'organisation suivent cette stratégie. Pour cela, elles développent une forme de contrôle qui passe par la mise en place de procédures et de règles environnementales et une surveillance accrue des résultats (Marquet-Pondeville, 2003).

Les indicateurs sociaux et environnementaux peuvent jouer pleinement ce rôle dans une configuration pareille.

#### ***d. La technologie***

A travers les travaux de Woodward (1965) et de Perrow (1967), la technologie s'est imposée comme une variable puissante pour analyser les structures et les pratiques managériales des entreprises.

Woodward (1965) entendait la technologie comme un facteur de contingence interne à l'organisation qui définit le processus technique de production utilisé dans la firme.

En se basant sur cette définition, les recherches contingentes en contrôle ont démontré que dans les organisations où l'on maîtrise mal le processus de production et de transformation contenant plusieurs exceptions, le contrôle de gestion mécanique, basé sur un contrôle financier, n'est pas adapté (Sponem, 2002).

Dans ce sens, Chenhall (2003) affirme aussi que les récentes innovations technologiques telles que le JIT (juste à temps), le TQM (management de la qualité totale) ou le FM (fabrication flexible) ont largement influencé les systèmes de contrôle. Il soutient son affirmation en évoquant plusieurs recherches qui ont tenté de construire des liens solides entre ces technologies et les pratiques de contrôle utilisées (Chenhall, 1997; Ittner et Larcker, 1997; Perera *et al.*, 1997 ; *etc.*). De ces recherches, Chenhall (2003) tire la conclusion que les innovations technologiques précitées sont souvent associées à des systèmes de contrôle de gestion larges et informels qui incluent des informations basées sur les durées, la flexibilité et les relations externes, et qui se basent largement sur les indicateurs de performance non financiers.

De plus, lorsque la firme utilise des processus technologiques qui peuvent avoir des impacts environnementaux ou sociaux considérables, elle se doit de mettre en place un système managérial orienté vers l'environnement. Or, un management durable ou environnemental peut avoir les mêmes caractéristiques que le management de la qualité ou que le management en juste à temps. Ce qui nécessitera un système de contrôle de gestion informel utilisant une large panoplie d'indicateurs non financiers.

#### *e. La structure*

La structure constitue une variable particulière dans la théorie de la contingence. En effet, cette théorie avait comme objectif initial d'expliquer l'impact de certaines variables sur la structure même de la firme. Mais, progressivement, certaines recherches se sont basées sur la structure pour expliquer les pratiques managériales des entreprises. La structure est donc passée d'une variable à expliquer à une variable explicative.

Brignall et Ballantine (1996) affirment que l'efficacité et l'efficacé d'un système de mesure des performances dépend largement de la capacité de la structure de l'organisation à faire communiquer les informations à l'intérieur de la firme.

La structure est donc une variable puissante en contrôle même s'il faut le reconnaître, les recherches sur l'impact de la structure sur les systèmes de contrôle ne sont ni nombreuses, ni

développées. Néanmoins, Sponem (2002) a retenu deux aspects explicatifs de la structure sur les pratiques de contrôle : le niveau de décentralisation et l'interdépendance.

Sponem (2002) et Chenhall (2003) expliquent que plus une organisation est décentralisée, plus elle utilise des mécanismes de contrôle formels et administratifs. En d'autres termes, ces organisations accordent une grande importance à l'atteinte des résultats financiers, et se basent donc essentiellement sur les processus budgétaires et sur les indicateurs financiers. Quant à l'interdépendance entre les sous-unités, Sponem démontre que les mécanismes de coordination entre les divisions dépendent de la nature des relations entre ces dernières. Plus ces divisions sont interdépendantes, plus les mécanismes de coordination sont développés.

#### *f. La culture*

La dernière variable évoquée par le cadre théorique de Chenhall (2003) est la variable culturelle. Cette variable se réfère essentiellement à la culture nationale du pays et constitue une extension des recherches contingentes vers des aspects plus sociologiques. L'idée principale de ces recherches est que la culture nationale possède des effets significatifs sur les systèmes de contrôle utilisés à l'intérieur de l'organisation (Chenhall, 2003).

La culture a été définie par Hofstede (1980) comme l'ensemble des comportements programmés qui distinguent les membres d'un groupe humain de ceux d'un autre groupe. Ces différences culturelles peuvent avoir une influence considérable sur la manière d'utiliser les outils de contrôle, tels que l'importance accordée au budget ou la participation budgétaire.

### **2.1.3 La théorie néo-institutionnelle comme cadre à de nouvelles configurations du contrôle**

Comme nous l'avons exposé précédemment, la théorie néo-institutionnelle est née pour expliquer les comportements et pratiques identiques adoptés par les organisations. Ces comportements s'orientent souvent vers des comportements d'institutionnalisation, c'est-à-dire, que les institutions créent leur propre règle et le font adopter par d'autres. Les croyances, les règles et les conventions culturelles de l'environnement façonnent les buts et modes de comportement et de gestion des organisations. Rappelons rapidement que selon cette théorie, les similitudes dans l'adoption de structures formelles et de normes de fonctionnement rationnelles ne sont pas motivées par la recherche d'efficacité. Elles traduisent plutôt des « mythes » et des « cérémonies » plus ou moins dissociés des activités réelles. Cette adoption

en surface de nouveaux modèles, vise avant tout à mettre l'organisation en phase avec les attentes des autorités publiques et d'un environnement socioéconomique dominé par le « *culte de la raison* ».

Cette théorie a eu un large écho de la part de toutes les sciences humaines (économiques, sociologiques, gestion, etc.). Cet engouement s'explique peut être par une vision différente des organisations de la part de cette théorie, qui est venue contredire la plupart des anciennes théories économiques (théorie de la contingence entre autres).

#### ***a. Théorie néo-institutionnelle et contrôle de gestion***

Pour les tenants de l'école néo-institutionnelle, le contrôle de gestion, comme la comptabilité, n'est pas une simple technique mais participe « *à la construction de la réalité sociale et organisationnelle* » (Hopwood, 1978). Les outils de contrôle et de comptabilité, constituent ainsi un langage commun et légitimant qui tend à reproduire et renforcer les attentes sociétales (Covaleski et Dirsmith, 1988b). Scott (2003) qualifie ainsi ces systèmes comme faisant partie des conventions les plus importantes connectant les systèmes de croyance institutionnellement définis avec les activités techniques.

Les caractéristiques et attributs de ces systèmes ont engendré un nombre important d'études néo-institutionnelles sur lesdits systèmes. Ces études sont parties des principes développés par les néo-institutionnels, principes selon lesquels les systèmes de comptabilité et de contrôle sont, au moins autant que les autres composantes de l'organisation, le reflet de processus isomorphiques. Les résultats de ces études convergent vers l'idée que le contrôle de gestion ne reflète pas souvent une réalité objective, mais joue surtout le rôle d'un moyen cérémoniel pour démontrer symboliquement l'engagement d'une organisation à une norme de rationalité (Covaleski, Dirsmith et Samuel, 1996). L'objectif recherché de cette apparente rationalité des systèmes de contrôle est de permettre aux organisations qui les adoptent, d'obtenir les fonds nécessaires à leur existence (Dambrin et *al.*, 2005).

Ainsi, Meyer et Rowan (1977), dans leur article fondateur, proposent d'explorer l'aspect cérémoniel des structures organisationnelles en général et des dispositifs de contrôle en particulier, en arguant que les théories traditionnelles des organisations<sup>61</sup>, ne sont pas suffisantes pour expliquer les pratiques de contrôle dans les organisations. Meyer (1986)

---

<sup>61</sup> Les approches contingentes ou économiques (théorie de l'agence ou des coûts de transaction)



rajoute plus spécifiquement que les systèmes de contrôle ne reflètent pas des besoins internes de l'organisation, mais servent à afficher une certaine rationalité pour être légitime dans l'environnement institutionnel.

Feldman et March (1981) développent cette même idée. Pour eux, le fait d'utiliser des informations, d'en réclamer, de justifier ses décisions par l'information sont des moyens de symboliser la légitimité des processus, des valeurs des décideurs, et de la bonne gestion des organisations. Dans ce sens le contrôle de gestion comme étant un modèle construit par les décideurs, n'aurait pas uniquement pour but de prendre des décisions rationnelles, mais permettrait également de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'organisation.

Plusieurs recherches récentes en contrôle de gestion se sont basées sur cette approche néo-institutionnelle. La plupart expliquent que l'entreprise cherche à mettre en place des systèmes de contrôle qui sont fonction de ses choix stratégiques d'une part, et des demandes de l'environnement institutionnel externe d'autre part (Abernethy et Chua, 1996).

Parmi ces recherches, un bon nombre s'est intéressé à l'étude du budget, comme pierre angulaire des outils de contrôle. Ainsi, pour Di Maggio et Powell (1983), le budget est une forme d'isomorphisme coercitif que les gouvernements exigent, pour légitimer la gestion de l'entité, en vue de l'attribution de financement public<sup>62</sup>. Dans son étude sur la diversité des pratiques budgétaires<sup>63</sup>, Sponem (2004b, 2006) fait ressortir que la mise en place du contrôle budgétaire répond à une recherche d'efficacité certes, mais surtout à une pression institutionnelle et à une quête de légitimité.

Par ailleurs, les courants de recherche néo-institutionnelle dans les sciences des organisations a fait émergé une nouvelle notion qu'est la notion de découplage.

C'est Meyer et Rowan (1977) qui ont été les premiers à parler de la notion de découplage. Pour eux, les organisations doivent satisfaire les attentes institutionnelles de leur environnement en adoptant des structures qui ne sont pas toujours adaptées à leur efficacité interne. Ils émettent donc l'hypothèse que ces besoins « cérémoniels » sont satisfaits grâce à

---

<sup>62</sup> Rappelons qu'historiquement, les budgets sont apparus au sein des gouvernements. Ce n'est que bien plus tard, que cette pratique a été adoptée par les entreprises privées.

<sup>63</sup> Qu'il étudie au sein d'entreprises françaises privées.

un découplage entre l'activité telle qu'elle est présentée en externe, et l'activité telle qu'elle se déroule.

Cette notion de découplage a été étudiée dans plusieurs recherches sur les systèmes de contrôle de gestion. Mais force est de constater l'hétérogénéité des résultats atteints. En effet, certaines recherches plaident en faveur d'un découplage induit par les pressions de l'environnement externe. Par exemple, Ansari et Euske (1987) montrent que l'adoption d'un système de calcul de coûts dans les dépôts de l'armée américaine semble d'abord avoir pour objectif de montrer les signes d'une bonne gestion au congrès américain, et non pas forcément pour aider la gestion même des dépôts.

Par contre, d'autres recherches plaident pour une faiblesse du découplage, voire son absence totale entre les pratiques internes réelles et celles qui sont affichées. Par exemple, Covaleski et Dirsmith étudient la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle dans une crèche, une université et un hôpital. Ils aboutissent au constat que les changements de mode de contrôle pour satisfaire l'environnement externe ont généralement un effet sur la gestion en interne à travers l'impact structurant des outils de contrôle (Covaleski et Dirsmith, 1983, 1988a, b ; Covaleski et al. 1993).

La question de la présence ou de l'absence d'un découplage reste donc ouverte. Pour y remédier, Orton et Weick (1990) proposent trois niveaux de séparation entre ce qui existe réellement et ce qui est affiché : couplage serré, couplage lâche ou découplage total. Ces trois situations se retrouvent dans les organisations selon le pouvoir relatif des acteurs internes (Basu et al., 1999) et qui peuvent répondre différemment à une pression institutionnelle et ainsi maintenir ou évoluer une situation de découplage (Dambrin et al. 2005).

### ***b. Néo- institutionnalisme et mesure de la performance***

Les travaux néo-institutionnels sur les systèmes de contrôle en gestion sont assez riches. Toutefois, il faut noter que c'est le budget qui accapare la grande partie de ces recherches, probablement à cause de l'aspect structurant et institutionnel de cet outil de contrôle.

Peu de recherches ont traité uniquement l'adoption d'un système de mesure des performances sous l'angle néo-institutionnel.

Mais d'une manière générale, les études néo-institutionnelles sur les systèmes de mesure de la performance concluent que ces derniers sont soit la conséquence des contraintes qui

s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel (Di Maggio et Powell, 1983), soit comme l'affichage d'une structure de gestion qui constitue un mythe (Meyer et Rowan, 1977) plutôt qu'une évaluation effective de la performance. Ces entreprises découplent les structures formelles ; chaque structure répond à un objectif assigné en fonction des pressions de certains acteurs de l'environnement indépendamment des autres structures (Quairel, 2006).

A titre d'illustration, l'article de Townley (1997) va dans ce dernier sens. Townley étudie la mise en place des systèmes de mesures des performances (SMP) au sein de 29 universités britanniques. Elle qualifie ces systèmes de « mythes institutionnels rationnels » qui ont comme objectif de mesurer les efforts, les récompenses et l'efficacité des systèmes managériaux. Comme dans plusieurs études ayant concerné des systèmes de contrôle dans les secteurs publics, Townley conclut que la mise en place des SMP dans les universités fait suite à un isomorphisme coercitif. En effet, cette recherche de légitimité est imposée souvent par les gouvernements. Néanmoins, Townley montre que cette mise en place des SMP diffère sensiblement d'une université à une autre. Cette différence trouve son origine dans la capacité de ces universités à contester la légitimité de telles mesures.

Ainsi, dans la littérature néo-institutionnelle, les systèmes de mesure des performances représentent des outils de contrôle qui servent les organisations en quête de légitimité, de reconnaissance et de conformité à des pressions institutionnelles et internes.

#### **2.1.4 Les variables néo-institutionnelles**

Parallèlement aux études contingentes sur l'adoption de pratiques de contrôle, on assiste de plus en plus à l'émergence d'une forte littérature qui plaide en faveur de l'utilité de l'approche sociologique néo-institutionnelle pour expliquer et comprendre les pratiques managériales en général, et les pratiques de contrôle en particulier.

La littérature néo-institutionnelle pour l'étude des organisations a identifié trois catégories de variables, basées chacune sur le modèle préconisé par Scott (2001), selon lequel les théories néo-institutionnelles se structurent autour de trois niveaux d'études : l'individu, l'organisation et l'environnement.

Les variables individuelles regroupent le niveau d'étude, la syndicalisation, la description factuelle de l'individu (âge, sexe, etc.), le niveau hiérarchique, l'expérience professionnelle, etc.

Les variables organisationnelles regroupent la gestion de l'information et la gestion des ressources humaines, les données géographiques et financières, la description de la structure humaine, la réputation et la reconnaissance de l'organisation, etc.

Enfin, les variables environnementales regroupent le système judiciaire, étatique et politique de l'organisation, les données économiques de la branche, etc.

Nous constatons ainsi qu'il existe une multitude de variables qui peuvent expliquer le recours à une certaine pratique de contrôle. Les cadres contingents et néo institutionnels sont probablement les cadres les plus utilisés par la littérature. Ils ont fourni des explications concrètes au recours aux outils de contrôle dans les organisations. Néanmoins, un consensus n'étant pas expressément formulé sur les indicateurs non financiers, il demeure difficile d'affirmer l'influence de certaines de ces variables sur la pratique étudiée.

Le prochain paragraphe tente de se concentrer davantage sur la littérature ayant étudié les raisons du recours à des critères non financiers dans le pilotage de la performance.

## **2.2 Une lecture théorique du recours aux critères non financiers**

L'utilisation des indicateurs non financiers pour évaluer ou piloter la performance dans les organisations trouve son explication dans des réflexions théoriques diverses. Poincelot et Wegmann (2005) proposent de classer ces réflexions selon deux grilles de lecture théoriques : contractuelle et cognitive.

### **2.2.1 Une vision contractuelle**

L'approche contractuelle se base sur le paradigme qui considère les variables disciplinaires comme les déterminants fondamentaux de la création de valeur dans une organisation. Ce paradigme se base essentiellement sur les théories de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) et sur les théories de la gouvernance.

La vision contractuelle étudie principalement la problématique de l'allocation des droits décisionnels. L'objectif est de réduire les conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants (ou mandataires) qui naissent de la délégation de ces droits et des pouvoirs. C'est donc le rôle assigné à des systèmes de contrôle et d'incitation qui servent essentiellement à discipliner les

salariés. Ainsi, dans cette vision, le rôle des différents systèmes de mesure de la performance, en particulier ceux incluant des indicateurs non financiers, recherchent trois objectifs :

- faire correspondre la stratégie à l'allocation des droits décisionnels d'une organisation ;
- jouer un rôle informationnel pour éviter de détruire la valeur ;
- et enfin réduire les conflits d'intérêts.

Pour Poincelot et Wegmann (2006), et dans une approche contractuelle, les différents systèmes de mesure des performances, en particulier en introduisant des critères non financiers, peuvent jouer deux rôles : correspondre la stratégie à l'allocation des droits décisionnels d'une organisation, et ainsi, en évitant de détruire de la valeur, de réduire les conflits d'intérêts.

D'une part, les systèmes de mesure des performances facilitent la cohérence entre stratégie et allocation des droits décisionnels. En effet, et comme nous l'avons déjà expliqué, la raison majeure de l'apparition des indicateurs de performance (comme pour le contrôle budgétaire d'ailleurs), était de décliner les stratégies organisationnelles sur différents niveaux hiérarchiques. Ainsi, les systèmes de mesure des performances en général servent avant tout aux managers à assurer la cohérence entre la stratégie et les droits décisionnels.

Cette idée trouve son origine dans les travaux de Johnson et Kaplan (1987) qui affirment que les indicateurs non financiers peuvent faciliter la déclinaison des stratégies de l'organisation, et garantir la cohérence entre la stratégie et les droits décisionnels. Cette thèse a été confirmée par la suite par plusieurs recherches :

	<b>Rôles joués par les indicateurs non financiers pour assurer la cohérence</b>
Ittner et Larcker, 2002 ; Chenhall, 1997	Mécanismes incitatifs à travers la rémunération et les bonus
Ittner et Larcker, 1997	Composants essentiel du système de contrôle
Perera <i>et al.</i> , 1997	Moyens de mieux évaluer la performance réalisée des subordonnées

**Tableau 16 : Rôles des indicateurs non financiers dans une approche contractuelle**

Poincelot et Wegmann (2006) concluent leur raisonnement en indiquant que les indicateurs non financiers sont plus prépondérants dans les organisations ayant un fort mouvement de décentralisation dû à une augmentation de l'incertitude de l'environnement ou à une stratégie orientée vers les prix, la qualité ou la satisfaction clients. Dans ce contexte, les

indicateurs non financiers constituent un mécanisme d'incitation, de contrôle et d'évaluation des performances, plus adapté que les critères financiers.

D'autres part, et toujours selon les mêmes auteurs, les indicateurs non financiers jouent un rôle prépondérant dans la réduction des conflits. Cette idée s'appuie essentiellement sur les travaux d'Ittner et al. (1997) qui considèrent que les contrats incitatifs managériaux, fondés uniquement sur des mesures financières de la performance, ne sont pas le moyen le plus efficace de motiver les dirigeants à agir conformément aux intérêts des actionnaires. Pour Ittner et al. (1997) les indicateurs financiers doivent être complétés par des indicateurs non financiers, car ces derniers informent davantage et plus rapidement les actionnaires des efforts accomplis par les dirigeants pour créer de la valeur. C'est le cas notamment pour les entreprises qui optent pour des stratégies de développement de nouveaux produits, d'augmentation des parts de marché ou bien encore une stratégie orientée qualité ou si la firme est dans une situation de détresse financière. La présence de ces indicateurs est alors un moyen de réduire les conflits opposant dirigeants et actionnaires.

### **2.2.2 Une vision cognitive**

Les théories cognitives de la firme sont en rupture avec l'approche contractuelle classique de la firme (Charreaux, 2004). Ces théories cognitives se sont surtout matérialisées par des réflexions issues de la théorie de l'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 1978 ; Nelson et Winter, 1982) et de la théorie des ressources et compétences (*Resource Based View*) (Penrose, 1959), ou encore des théories évolutionnistes (Nelson et Winter, 1982).

Pour la théorie de l'apprentissage organisationnel, les indicateurs non financiers permettent, plus que les indicateurs financiers, d'informer sur les comportements, de les influencer, de favoriser l'auto-contrôle ou encore d'anticiper des évolutions en termes de besoins en compétence.

Ainsi, les indicateurs non financiers favorisent l'apprentissage organisationnel, en facilitant notamment le transfert et le partage des connaissances (y compris des connaissances tacites et émergentes), et en facilitant la détection et l'exploitation des compétences secondaires. Dans ce sens, on peut citer les travaux de Vaivio (1999 et 2004), qui a analysé l'émergence d'indicateurs non financiers<sup>64</sup> en s'appuyant notamment sur la théorie de

---

<sup>64</sup> Etude de cas exploratoire dans une entreprise britannique du secteur chimique

l'apprentissage organisationnel (Nonaka et Takeuchi, 1997). Il explique que les indicateurs non financiers n'ont pas comme seul rôle de décliner la stratégie. Ils permettent également de faire émerger de nouvelles stratégies. Celles-ci émergent grâce à un enchaînement de processus structurés et formels, et de processus informels et incrémentaux. Les indicateurs non financiers rapprochent les managers du terrain, stimulent les échanges et les débats entre opérationnels, provoquent l'émergence d'apprentissages et peuvent être sujets à controverse (conflits cognitifs). Vaivio (2004) montre également que l'utilisation par les contrôleurs de gestion et les managers d'informations non financières leur permet de passer d'un rôle d'historien et de « chien de garde » à un rôle proactif d'agent de changement. Ce dernier rôle prend une orientation accrue dans la gestion des affaires, et favorise l'apprentissage organisationnel et la création de connaissances.

Le tableau 17 résume les rôles et les types d'indicateurs non financiers selon les deux approches théoriques.

<b>RÔLES SPÉCIFIQUES DES INDICATEURS DANS UNE PERSPECTIVE COGNITIVE</b>	<b>TYPES D'INDICATEURS SUSCEPTIBLES D'ILLUSTRER CES RÔLES</b>
Accompagner la modernisation des systèmes d'informations d'une entreprise	Indicateurs appréciant le potentiel des systèmes d'information (capacité à anticiper des évolutions concurrentielles et à stimuler l'apprentissage : présence de systèmes experts, d'EDI, de bases de données relationnelles, etc.)
Manager une organisation souple où la circulation de l'information est bonne et rapide	Indicateurs mesurant le niveau et la vitesse de diffusion des informations (proportion des indicateurs non financiers accessibles à tous les salariés, etc.)
Apprécier les capacités d'innovation et les compétences des salariés	Indicateurs évaluant l'efficacité à long terme de nos actions de formation (taux « d'employabilité », etc.)
Orienter le management vers la création de solides liens de confiance (clients, fournisseurs, etc.)	Indicateurs appréciant la capacité à nouer des partenariats de long terme avec des clients et/ou des fournisseurs, à mesurer le poids de ces partenariats
Améliorer le climat social en améliorant, entre autres, la communication interne	Mesure de l'évolution du nombre de conflits sociaux et de leurs caractéristiques (conflits majeurs/mineurs, etc.)
Faciliter la création d'un esprit d'équipe au sein des groupes de travail d'une unité	Estimer la cohésion des différents groupes de travail, leurs synergies (degré de mobilité des fonctions à l'intérieur d'un groupe)
Accroître le niveau d'implication des salariés (initiatives, autocontrôle, etc.)	Taux de participation des salariés à des projets, proportion des activités sous l'autocontrôle des salariés
Devancer les évolutions de notre environnement et les attentes des clients	Indicateurs mesurant l'évolution du temps consacré par les salariés à des tâches créatives/administratives
<b>RÔLES SPÉCIFIQUES DES INDICATEURS DANS UNE PERSPECTIVE CONTRACTUELLE</b>	<b>TYPES D'INDICATEURS SUSCEPTIBLES D'ILLUSTRER CES RÔLES</b>
Concentrer les efforts vers les priorités stratégiques définies par la direction générale	En fonction des stratégies suivies : mesure des défauts de qualité des produits, comparaison des offres de l'entreprise/demandes (prix, délais, mode de distribution, etc.)
Évaluer la performance des subordonnés	Taux horaire de productivité des salariés
Relier les performances des salariés à des mécanismes incitatifs	Part des rémunérations au mérite dans la masse salariale
Assurer une bonne remontée des informations à la direction générale	Délais de collecte et de remontée des données budgétaires et de <i>reporting</i>
Justifier une sanction	Taux d'absentéisme, nombre d'infractions à la sécurité
Apprécier si les actions managériales vont dans le sens souhaité par les actionnaires	Taux de satisfaction des actionnaires (des clients s'il s'agit d'apprécier la pertinence de nos actions/clients)
Permettre une analyse pertinente de l'environnement concurrentiel	Indicateurs de mesure des positions comparées (benchmarking) d'une entreprise/concurrents
Apprécier l'efficacité des structures productives et organisationnelles	Taux d'utilisation de l'outil de production, délai de réalisation de certaines tâches administratives, etc.

**Tableau 17: Rôles spécifiques attribués aux approches contractuelle et cognitive et exemples d'indicateurs non financiers selon les deux approches (Source : Poincelot et Wegmann, 2006)**



Pour synthétiser cette lecture théorique du recours aux critères non financiers dans l'évaluation de la performance, quatre points peuvent être retenus pour la suite de notre recherche. Les critères non financiers sont utilisés pour :

- faciliter la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels ;
- réduire les conflits entre dirigeants et actionnaires ;
- susciter l'apprentissage organisationnel (informer sur les comportements, les influencer, favoriser l'autocontrôle, anticiper des évolutions en termes de besoins en compétences) ;
- faire émerger de nouvelles stratégies et aider à leur déclinaison.

Il y a lieu alors de se poser la question de savoir où se situent les pratiques des indicateurs de la RSE par rapport à ces constats ?

Difficile de répondre, d'autant plus qu'à notre connaissance, aucune recherche empirique n'a étudié la question. De plus, une analyse rapide montre que les indicateurs de la RSE peuvent être utilisés selon ces quatre facteurs. Les indicateurs de la RSE pourraient servir la cohérence entre des objectifs stratégiques, sur les dimensions de la RSE, et les modalités d'allocation des droits décisionnels aux différents managers. Les indicateurs peuvent également réduire les conflits entre dirigeants et certaines parties prenantes, intéressées par les questions sociétales, voire même les actionnaires si ces derniers considèrent que les intérêts sociétaux peuvent nuire à leurs intérêts financiers.

Par ailleurs, quoi de mieux que des indicateurs, des données et des mesures pour construire le dialogue, le débat, et donc susciter l'apprentissage organisationnel vers ces nouvelles dimensions sociétales. Un apprentissage qui ne pourra que faire émerger de nouveaux objectifs et stratégies.

Toute la question reste posée concernant les motivations pour l'utilisation de critères non financiers orientés RSE. Mais ces développements nous ont au moins permis d'avoir des pistes de réflexion, et une grille de lecture, toutes les deux utiles par la suite pour nos investigations empiriques.

### **Section 3: Une réponse du management environnemental : les déterminants de l'introduction des SME**

La troisième réponse apportée à notre question de recherche d'un point de vue théorique, est issue de la littérature dite de management environnemental. Il faut dire que cette littérature est assez récente et sa naissance est concomitante à l'apparition de la norme environnementale ISO 14001.

Nous présenterons dans cette section les principaux facteurs issus de cette littérature expliquant le recours des entreprises à des SME certifiés ISO 14000. Ces facteurs se présentent comme des facteurs à la fois internes et externes à l'entreprise. Enfin, nous soulèverons un point particulier de cette littérature : un souci majeur a été accordé pour savoir si le choix managérial pour un SME pouvait s'expliquer par le bénéfice financier potentiel engendré par une certification environnementale.

#### **3.1 Les facteurs influençant la mise en place des SME**

Comme nous l'avons préalablement soulevé, une littérature consacrée aux SME et aux pratiques managériales environnementales a vu le jour depuis près d'une décennie<sup>65</sup>. Tirées de cette littérature, nous présentons ci-dessous quelques conclusions issues de recherches menées sur le rôle des SME et des systèmes de contrôle environnementaux pour décliner les stratégies environnementales.

La plupart des études publiées sur les SME plaident en faveur de l'avantage concurrentiel tiré par les entreprises qui le mettent en place. Le tableau présenté ci-dessous récapitule quelques recherches qui se sont intéressées à comprendre et à identifier les facteurs qui poussent les entreprises à mettre en place un SME.

---

<sup>65</sup> Cette littérature a été relayée par des revues telles que *Journal of Cleaner Production*, *International Journal of Environment and Waste Management*, *International Journal of Environmental Technology and Management*, *Corporate Environmental Strategy*, *Journal of Environmental Management*, etc.

Auteurs	Méthodologie	Principaux facteurs déterminants
Ruddell et Stevens (1998)	33 entreprises ayant obtenu la certification ISO 14000	Les principales motivations suggérées par les entreprises étaient : la réponse aux demandes des clients, l'amélioration de l'image de l'entreprise et l'espérance d'un gain futur de nouveaux clients.
Chin et Pun (1999)	8 entreprises ayant obtenu la certification ISO 14000	Certification surtout réalisée suite à des pressions externes (image de l'entreprise, demandes des clients, conformité aux réglementations et aux lois en vigueur, etc.), et aussi pour maîtriser des coûts environnementaux éventuels.
Florida et Davidson (2001)	Large étude par questionnaire sur 214 entreprises industrielles en Pennsylvanie (E-U) ayant adopté des SME ou des pratiques environnementales prononcées	Le premier résultat atteint est que 92 % des répondants pensent que l'engagement pour l'amélioration de l'environnement était la première source de motivation. Ensuite, viennent l'opportunité d'atteindre les objectifs et les buts de l'organisation (89%), l'amélioration des performances et des bénéfices économiques (87%), le respect des lois fédérales (85%), et enfin l'amélioration des relations dans la communauté (83%).
Glachant et Vincent (2004)	Enquête réalisée auprès de 270 établissements français	Les auteurs aboutissent aux conclusions que les principaux facteurs déterminant l'adoption d'un SME sont en premier lieu le souci de respecter et de faciliter la réglementation environnementale en vigueur et d'améliorer les relations avec les autorités réglementaires. En second lieu, les entreprises, en optant pour un SME cherchent à mieux prévenir et contrôler la pollution. Enfin, le troisième facteur est le besoin d'améliorer l'image de l'entreprise.
Morrow et Rondinelli (2002)	Études de cas sur 5 compagnies d'énergie et de gaz en Allemagne	Les motivations ont surtout concerné le souci des entreprises de rehausser leur image en tant qu'entreprises socialement responsables, se préoccupant des considérations environnementales et de sécurité, notamment à cause de leur secteur d'activité. A travers ce souci, les entreprises cherchent à tirer un avantage compétitif certain. Les facteurs évoqués par ces 5 entreprises concernent une meilleure conformité avec les réglementations et les lois contraignantes du secteur, une amélioration de la documentation environnementale publiée, une implication significative des employés à cause des audits. Toutefois, aucune entreprise n'a évoqué un gain de coût de production lié aux SME.
Darnall et Al. (2000)	Enquête par questionnaire, réalisée auprès de 489 entreprises américaines	Les auteurs considèrent qu'ils existent des considérations non environnementales pour le choix d'un SME et de la certification. Les principaux déterminants identifiés sont le maintien d'un avantage compétitif, l'amélioration des relations publiques, la réponse aux demandes de client, et l'attente d'une réduction des coûts globaux.
Halkos et Evangelinos (2002)	Enquête par questionnaire réalisée auprès de 259 entreprises grecques	L'enquête identifie quatre variables déterminantes de la décision de mettre en place un SME : la perception du management d'une possibilité de dégager des bénéfices ; les pressions subies pour améliorer la performance environnementale ; la taille de la firme et enfin l'amélioration de l'image.

**Tableau 18: Déterminants de la mise en place d'un SME**

Ainsi, il ressort de la littérature cinq principales variables déterminantes du choix de l'entreprise à adopter un SME certifié. Nous avons regroupé ces facteurs en deux catégories : les facteurs internes et les facteurs externes à l'entreprise.

### **3.1.1 Les facteurs internes**

Deux facteurs internes aux entreprises, ont été identifiés, dans un premier lieu, par cette littérature.

#### ***a. Les bénéfices économiques potentiels issus de l'approche basée sur les ressources***

Le premier facteur déterminant se réfère aux bénéfices économiques potentiels qu'une organisation peut tirer de la mise en place d'un SME. Ces bénéfices peuvent être de deux natures.

D'une part, des bénéfices potentiels qui ne se matérialisent pas par un flux financiers entrants, mais plutôt par la réduction et la minimisation des flux sortants, c'est-à-dire des coûts de l'entreprise. En effet, plusieurs recherches ont mis au jour que certaines organisations optaient pour un SME dans l'espoir de réduire les coûts environnementaux tels que les déchets, les consommations énergétiques, les pertes et gaspillages dans les cycles de production, etc. Notons néanmoins que ce facteur est assez spécifique à certaines organisations opérant dans certains secteurs dont les coûts environnementaux peuvent être considérés comme importants, et affectant sensiblement le résultat financier de l'entreprise en général.

D'autre part, les bénéfices potentiels tirés d'un avantage compétitif certain par rapport aux concurrents et issus de la mise en place d'un SME : cet avantage se matérialise par le fait que l'entreprise peut conquérir de nouveaux marchés, et en consolider les anciens, et ce à travers l'adoption d'un SME.

Plusieurs recherches ont tenté d'expliquer ce constat en ayant recours à l'approche basée sur les ressources, développée par Penrose (1959) et surtout par Wernerfelt (1984) et Barney (1986, 1991). Cette théorie postule que l'entreprise est un ensemble de ressources, et que la performance de cette entreprise dépend en grande partie de la nature et de la spécificité de ses ressources internes : plus les ressources à la disposition de l'entreprise sont rares, ont de la valeur, et sont non substituables et difficilement imitables, plus l'entreprise possède un avantage compétitif par rapport à ses concurrents.

Comme l'explique Rumelt (1984), ces ressources peuvent être de natures différentes et peuvent revêtir la forme d'une information unique, de marques et brevets déposés, d'actifs spécialisés, de compétences humaines particulières, d'une meilleure maîtrise des coûts, d'une bonne image et réputation, etc. Toutes ces ressources, et à condition qu'elles soient uniques et spécifiques à la firme, représentent un avantage compétitif majeur par rapport aux concurrents puisqu'elles créent des barrières d'entrée pour ces derniers.

Sroufe et al. (1999), se basent sur cette théorie pour expliquer les raisons d'introduction des SME dans les entreprises. Ils concluent que l'adoption de cette pratique est une source importante pour apporter et fournir un avantage compétitif à l'entreprise. Ils expliquent leur raisonnement par plusieurs constats :

- un SME peut être une barrière d'entrée pour les entreprises qui n'ont pas encore adopté ce genre de système ;
- les entreprises cherchant des opportunités vont être les premières à choisir un SME avant les autres firmes, ce qui leur procurera un avantage compétitif ;
- les entreprises qui décident de mettre en œuvre un SME auront une ressource unique et spécifique par rapport aux autres. Ceci sera positivement associé à l'amélioration de la qualité et des délais, à la baisse des dépenses et ainsi à un avantage compétitif ;
- les entreprises ayant un SME auront une approche intégrée pour fournir des informations spécialisées, et pour mieux suivre et contrôler les processus de fabrication et les sources de gaspillage ;
- les entreprises ayant un SME seront bien perçues par la société et auront une meilleure image et réputation environnementale ;
- les entreprises qui font face à des risques environnementaux endogènes à leur activité chercheront à faire certifier leur SME afin d'améliorer leur réputation et leur image, et à paraître comme ayant moins de risques vis-à-vis des investisseurs.

D'autres recherches rejoignent celles de Sroufe et al. (1999) dans leur constat que l'utilisation d'un SME apporte un avantage compétitif certain pour une entreprise par rapport à ses concurrents. Mais ce facteur interne à l'entreprise -posséder une ressource interne unique- ne peut expliquer, à lui tout seul, le choix stratégique pour un SME. D'autres facteurs internes, mais également externes à l'entreprise, expliquent ce choix.

### ***b. L'engagement des dirigeants et du top management***

A l'instar de tous les systèmes de management, un SME requiert la participation et l'engagement de tous les niveaux hiérarchiques d'une organisation. Argyris (1998) décrit cet engagement comme un moyen de produire de l'énergie humaine et d'activer l'esprit humain. Sans engagement, l'exécution et la réussite d'aucune nouvelle initiative managériale ne pourraient réussir. Le niveau de participation des cadres supérieurs aux activités d'un SME est considéré comme une mesure de l'engagement de l'organisation envers les aspects environnementaux (Wee et Quazi, 2005). Beaucoup d'études précisent que l'engagement fort et l'appui des cadres supérieurs à l'amélioration continue de la gestion environnementale, à la prévention de pollution, à la conformité réglementaire et à l'attribution de ressources proportionnées sont les facteurs clés de la réussite d'un SME (Chin et Pun, 1999).

C'est ainsi que la littérature relative aux SME, a identifié l'engagement des dirigeants comme une des variables déterminantes de l'implantation d'un SME. C'est cet engagement qui est souvent à l'origine de la volonté d'une organisation du choix d'un tel système managérial.

### **3.1.2 Les facteurs externes**

Dans un second lieu, la littérature relative aux SME a identifié trois facteurs externes à l'entreprise, susceptibles d'influencer le recours à ce type de systèmes managériaux.

#### ***a. La réglementation en vigueur***

Au cours de la dernière décennie, la réglementation, la normalisation et la législation en vigueur sur les aspects environnementaux se sont largement développées dans presque tous les pays du monde. Les entreprises industrielles et commerciales ont été les premières cibles de ces nouvelles lois (produits propres, émissions de CO<sup>2</sup>, etc.).

Plusieurs recherches ont montré à ce propos que certaines entreprises mettent en place des SME pour répondre et être en règle avec la réglementation environnementale en vigueur (Fineman et Clarke, 1990). En effet, même si un SME n'est pas obligatoire juridiquement parlant, il a été prouvé que les entreprises qui ne possédaient pas de SME se sont trouvées en violation de la réglementation environnementale trois à cinq fois plus que les entreprises ayant ce système (Kwon, Seo et Seo, 2002). C'est probablement grâce à ses processus, ses procédures et ses règles d'audit que le SME permet à une entreprise d'être en conformité avec les règles et obligations environnementales.

Ainsi, le besoin de conformité a été considéré par la littérature comme un facteur déterminant et influençant largement la décision d'adopter des SME.

***b. Le mimétisme***

Un autre facteur identifié par la littérature est relatif à l'intention d'un concurrent d'opter pour un SME. En effet, les bénéfices potentiels attendus d'un SME se matérialisent également dans les bénéfices financiers attendus suite à l'amélioration de l'image de l'entreprise et sa compétitivité. Cet aspect a été largement discuté dans la littérature sur la qualité totale. Cette littérature a expliqué qu'une entreprise affichant l'utilisation en interne de système de gestion de la qualité avait un avantage compétitif certain par rapport à des concurrents qui ne possédaient pas ce genre de système, même si les qualités intrinsèques des produits vendus étaient équivalentes.

Ce même principe prévaut pour les SME, et en particulier pour les SME certifiés ISO 14000 ou EMAS. Dans ces cas, le facteur déclenchant la décision de mettre en place un SME est régi par un facteur externe qui est la décision d'un concurrent d'opter pour ce système. Cette décision est donc prise, non pour améliorer la gestion environnementale mais pour sauvegarder et améliorer la compétitivité vis-à-vis des concurrents.

***c. La réponse aux attentes des clients***

Le dernier facteur déterminant de l'adoption d'un SME est relatif aux attentes des clients. En effet, ce besoin de satisfaire une clientèle de plus en plus exigeante concernant les aspects environnementaux pousse les entreprises à entreprendre des actions prouvant leur bonne volonté. Parmi ces actions, un SME apparaît comme la pratique la plus rentable et la plus efficace pour montrer l'engagement d'une entreprise envers ces exigences. Ce phénomène se matérialise aussi, et d'une manière plus importante, chez les PME qui opèrent et sous traitent avec de grandes entreprises ou même pour les filiales de ces grandes entreprises. Dans ce cas, la décision de mettre en place un SME est véhiculée par des pressions coercitives et par des demandes insistantes de la part des principaux clients ou de la part des maisons mères, qui poussent lesdites entreprises vers les SME.

Le choix pour la mise en place d'un SME, se présente ainsi comme le résultat d'une pression de la clientèle d'une entreprise. Dans ces configurations, l'objectif d'un SME est avant tout de sauvegarder les clients et de maintenir la compétitivité de l'entreprise sur le marché.

### 3.2 Les SME permettent-ils l'amélioration de la performance financière ?

Comme tout système managérial, l'objectif final d'un SME est de contribuer à améliorer *in fine* la performance financière de l'entreprise.

Melnyk et al. (2002, 2003) ont mené une large recherche empirique sur des entreprises américaines ayant adopté des SME. Cette étude avait comme objectif de déterminer l'impact de ces systèmes sur l'efficacité et la performance des entreprises.

En premier lieu, Melnyk et al. (2002) identifient trois programmes de gestion environnementale utilisés aux Etats-Unis : des programmes sous initiatives industrielles tels que le « *Responsible Care* » ; des programmes sous initiatives gouvernementales tels que « *The green light* » ou 33/50, et enfin des programmes sous initiatives d'organismes internationaux tels que ISO 14000. Par la suite, les auteurs tentent de classer ces programmes selon leur impact sur la performance des entreprises. Ils concluent que tous les programmes ont des impacts concrets sur la performance, qu'aucun n'est réellement déficient et aucun ne domine réellement les autres.

Ils expliquent ce phénomène par le fait que chaque programme influence à sa manière le comportement des managers en adoptant des processus spécifiques, et par la suite l'impact sur les comportements ne pourrait qu'influencer positivement la performance environnementale. De même, les niveaux de performance atteints par les trois programmes sont assez proches, voire équivalents.

Les auteurs relient la cause de ce constat à l'impact de ces programmes essentiellement sur la réputation ou la visibilité, plus que le programme lui-même. En d'autres termes, une entreprise, en adoptant un programme de management environnemental - quel qu'il soit - améliore sa réputation et sa visibilité vis-à-vis de l'extérieur, et ce, indépendamment des processus contenus dans lesdits programmes. Néanmoins, à cause de son aspect plus normalisateur, plus formel et plus international, le programme ISO 14000 semble avoir un impact légèrement supérieur aux autres, notamment à cause de son impact sur l'image et sur la réputation de l'entreprise.

C'est d'ailleurs ce que Melnyk, Sproufe et Calantone, ont confirmé par une recherche ultérieure menée en 2003. Cette recherche s'est concentrée sur l'évaluation de l'impact des normes ISO 14000 pour l'amélioration de la performance environnementale en particulier, et d'une manière générale sur la performance financière de l'entreprise. La recherche a



également permis une comparaison entre les systèmes de management environnemental certifiés, tel que l'ISO 14000, par rapport à d'autres systèmes informels, non certifiés.

Les résultats de cette enquête par questionnaire, adressée à des managers d'une manière générale, sont sans équivoque. En effet, les auteurs montrent que les entreprises possédant un SME formel et certifié, ont mieux réussi l'intégration des aspects environnementaux dans leurs processus et ont considérablement diminué leurs impacts sur la pollution et le gaspillage des ressources. Ce qui par conséquent, d'après les auteurs, a eu une influence directe positive sur la performance opérationnelle et financière des entreprises ayant mis en place un SME certifié.

Pour conclure cette troisième section, on peut dire que les SME souffrent peut être de leur jeunesse pour pouvoir réellement parier sur leurs avantages ou intérêts, tant d'un point de vue écologique qu'économique. Les quelques recherches qui ont tenté de dresser une relation entre les SME et la performance financière, ont certes abouti à des conclusions positives, mais restent rares et très limitées à certains secteurs spécifiques, et donc par conséquent, non généralisables.

Il faut dire aussi que pour pouvoir évaluer la performance de ces systèmes, il faudrait avant tout commencer par définir et par calculer la performance environnementale. Chose qui ne peut être résumée à une simple réduction de la consommation des ressources naturelles ou à une diminution de la production de déchets.

## ***Conclusion du chapitre : Vers un cadre conceptuel pour l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne***

La question de recherche qui conduit ce travail se décompose en deux sous questions. La première pose la problématique du pourquoi, c'est-à-dire des facteurs et des éléments qui peuvent expliquer le recours des organisations à une utilisation en interne des indicateurs de la RSE. Quant à la deuxième question, elle s'intéresse aux modalités d'usage des indicateurs de la RSE en tant qu'outil de contrôle.

Ce chapitre a tenté de répondre à la première question en ayant recours à la littérature existante et aux recherches antérieures sur le sujet. Il s'agissait dans ce chapitre d'identifier les facteurs et les raisons qui pousseraient les entreprises à adopter des mécanismes de contrôle de la performance globale, et en particulier ceux basés sur des indicateurs non financiers. L'objectif étant de balayer la littérature existante afin de préparer notre étude empirique.

Néanmoins, un constat a été rapidement fait sur l'absence d'une littérature spécifique sur les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne. Ce qui explique le fait que nous avons dû mobiliser d'autres réponses théoriques qui se rapprochent fortement de la nôtre, mais qui ne répondent pas précisément à la question que nous nous posons.

Cependant, cette revue de la littérature a permis de construire un cadre d'analyse théorique des principaux déterminants de l'adoption des indicateurs de la RSE en interne, dont une synthèse est proposée dans le tableau ci-après. Ce cadre constituera une grille de lecture avec laquelle nous pourrions aborder notre étude empirique. En d'autres termes, nous pensons que les éventuelles réponses à la question du « pourquoi », pourraient se trouver parmi les différentes variables identifiées dans notre revue de la littérature.

Par ailleurs, ce cadre d'analyse ouvre trois axes conceptuels d'appartenance possibles des indicateurs de la RSE. Ces indicateurs sont-ils considérés, implicitement ou explicitement, par les entreprises comme des outils comptables, comme des outils de contrôle, ou alors comme des outils spécifiques environnementaux ou sociaux ? Bien que nous ayons montré dans le chapitre précédent, que les indicateurs de la RSE possédaient tous les attributs et toutes les caractéristiques des indicateurs non financiers du contrôle, nous ne savons guère comment sont-ils considérés par les entreprises ? Nous espérons que nos investigations empiriques nous éclairerons davantage sur ces questions.

Type de la littérature	Problématique posée	Cadres théoriques mobilisés	Principaux déterminants	
Littérature comptable	Facteurs influençant la production et la communication d'indicateurs RSE en externe	Théorie positive de la comptabilité Théorie de l'agence Théorie Néo-institutionnelle Théorie des parties prenantes	Niveau d'endettement de la firme Structure du capital Catégories d'actionnaires	Performance financière Taille Secteur d'activité Contexte culturel Pressions institutionnelles
Littérature de contrôle	Facteurs influençant le recours à des outils de contrôle	Théorie de la contingence Théorie néo institutionnelle	Environnement Taille Stratégie	Technologie Structure Culture
	Facteurs influençant le recours aux critères non financiers	Approche contractuelle Approche cognitive	Faciliter la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels Réduire les conflits entre dirigeants et actionnaires Susciter l'apprentissage organisationnel Faire émerger de nouvelles stratégies et aider à leur déclinaison	
Littérature du management environnemental	Facteurs influençant la mise en place d'outils de management environnemental	Approche basée sur les ressources ( <i>Resources Based View</i> ) Théorie néo-institutionnelle Théorie des parties prenantes	Les bénéfices économiques potentiels Engagement des dirigeants Réglementation juridique Mimétisme Besoin de la clientèle	

**Tableau 19 : Principales variables pour l'étude de l'introduction des indicateurs de la RSE**

Ce travail théorique a également permis d'identifier certaines limites des études antérieures. Tout d'abord, les études qui relèvent de la littérature comptable se sont faites en dehors des entreprises en se basant presque exclusivement sur des données externes. Ensuite, les études en contrôle se sont très peu intéressées aux thématiques relevant de la RSE et encore moins aux déterminants et facteurs influençant les pratiques internes de la RSE, laissant le champ libre à d'autres spécialistes (littérature environnementale par exemple) d'analyser ces nouvelles pratiques de contrôle.

Notre première question de recherche « pourquoi utiliser des indicateurs de la RSE en interne ? » trouve de ce fait tout son intérêt. L'absence de recherche préalable dans ce domaine plaide pour une étude qui analyserait en profondeur les facteurs influençant l'adoption des mécanismes spécifiques de contrôle de la performance globale. Une telle recherche constituera un prolongement naturel, à la fois, à la littérature comptable sur la communication extra financière, et à la littérature de contrôle sur les indicateurs non financiers.



## Chapitre III: Les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle et des indicateurs de la RSE en interne

---

Les indicateurs de la RSE sont des indicateurs de performance non financiers. En tant que tels, ils sont utilisés par les managers et les responsables opérationnels pour décliner les stratégies, suivre les actions et les réalisations, motiver les subordonnés, aider à la prise de décisions, etc.

Sauf que la littérature en contrôle montre qu'il existe plusieurs modalités ou manières d'utiliser un outil de contrôle pour atteindre ces objectifs. C'est cet aspect qui nous intéresse comme seconde problématique dans notre étude sur les indicateurs de la RSE.

En sachant que ces indicateurs sont novateurs et spécifiques, qu'ils servent à un pilotage d'une nouvelle forme de performance, et que leurs utilisations constituent un nouvel enjeu pour les managers, nous avons voulu nous intéresser à ces modalités d'utilisation. Pour ce faire, notre deuxième question de recherche se formulera comme suit : **comment les managers utilisent-ils les indicateurs de la RSE en interne ? Et quelles formes de contrôle cela implique-t-il ?**

Dans le chapitre précédent, nous avons rapidement fait le constat de la faiblesse de la littérature sur les déterminants et les facteurs explicatifs de l'introduction des indicateurs RSE en interne. En voulant construire une revue de la littérature pour notre deuxième question de recherche, nous nous sommes confrontés aux mêmes difficultés. Il fallait donc essayer de construire des réponses en se référant à la nature même des indicateurs RSE, c'est-à-dire, des indicateurs non financiers avant tout. Pour ce faire, nous avons choisi d'étudier la question du « comment » en faisant appel à la littérature de contrôle dédiée à cette thématique.

L'objectif de ce chapitre étant de proposer des réponses théoriques à notre deuxième question de recherche, nous nous sommes basés essentiellement sur la littérature de contrôle sur les indicateurs non financiers. Mais préalablement, il était important de discuter des systèmes de contrôle de la RSE d'une manière générale. En effet, chercher à comprendre comment se fait l'utilisation des indicateurs de la RSE pour le pilotage interne, revient

également à analyser les systèmes de contrôle qui les intègrent. Les premiers étant un des principaux mécanismes du second.

Ce chapitre se compose ainsi de deux sections. La première tente de définir ce que pourrait être un système de contrôle de la RSE, ses caractéristiques et ses composantes. Nous verrons qu'il est très difficile de parler aujourd'hui de tels systèmes, tant ils présentent des difficultés sémantiques et techniques. Nous reviendrons également dans cette section sur quelques pratiques et initiatives qui ont tenté de proposer des modèles de systèmes de contrôle de la RSE.

La deuxième section revient sur les modalités d'utilisation des indicateurs non financiers selon les configurations classiques des utilisations des systèmes de contrôle. Nous montrerons, qu'en étant un outil de contrôle, les indicateurs peuvent être utilisés selon plusieurs modalités (ou modes de contrôle). Nous nous attarderons en particulier sur le cadre théorique de Simons (1995), le plus approprié, selon nous, à notre question de recherche.

## **Section 1: Les pratiques des systèmes de contrôle orientés RSE**

Avant de commencer à développer nos propos sur les manières d'utiliser des indicateurs de la RSE, il nous a semblé utile d'étudier les pratiques des entreprises incluant les indicateurs de la RSE dans des systèmes de contrôle. Plusieurs questionnements ressortent à ce niveau : qu'est-ce qu'un système de contrôle de la RSE<sup>66</sup> ? De quoi est-il constitué ? Qu'est-ce qui le différencie d'un système de contrôle classique ? De quelles manières est-il utilisé par les entreprises qui le mettent en place ? Comment peut-il être qualifié à l'aune des typologies des systèmes de contrôle existantes dans la littérature ?

Les dimensions de la RSE posent de nouveaux défis pour le contrôle de gestion classique et traditionnel. Comment, en effet, construire un modèle dont le principal objectif n'étant pas forcément la performance économique, alors que tous les modèles précédents ne visaient que cet objectif et celui de la création de valeur pour les actionnaires? Comment mettre en place des systèmes pour mesurer une performance dont les frontières et les limites tardent encore à être définitivement établies?

Dans ce qui suit, nous évoquerons, dans un premier lieu, les notions complexes et particulières de systèmes de contrôle de la RSE, tant dans les définitions données par la littérature, que des rôles que ces systèmes doivent revêtir. Nous constaterons que cet édifice reste encore fragile et mal défini, notamment à cause des difficultés d'opérationnalisation du concept de performance globale. En second lieu, nous évoquerons quelques tentatives managériales qui ont essayé de mettre en pratique ce concept. Nous verrons que ces expérimentations, bien que louables, se sont confrontées à plusieurs difficultés pratiques.

### **1.1 Qu'est-ce qu'un système de contrôle de la RSE ?**

L'émergence des problématiques de la RSE s'est accompagnée, en premier lieu, d'un véritable souci des organisations pour une publication et une communication volontaire de données et d'informations sociétales. Les études théoriques sur ces sujets sont d'ailleurs assez riches dans le champ comptable comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent. Mais, l'intégration de ces thématiques à l'intérieur des organisations dans des pratiques spécifiques

---

<sup>66</sup> Certains auteurs utilisent le terme de « systèmes de contrôle sociétaux » (Moquet, 2008).



reste, quant à elle, confinée à certaines tentatives locales et assez timides. Ce qui explique peut être que la littérature dans ce domaine ne s'est pas assez développée à son tour.

Bien que plusieurs tentatives théoriques aient cherché à conceptualiser ces thématiques de performance globale<sup>67</sup> et de contrôle de la RSE, le débat dans la littérature est encore loin d'arriver à un véritable consensus. On s'accorde seulement à dire que le pilotage des dimensions RSE au sein des entreprises n'est pas encore bien établi et que les pratiques en ce sens demeurent assez rares. Ainsi, Germain et Gates (2007, p.11) notent que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises. Ce constat plaide en faveur de l'idée selon laquelle la problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe.* ». Parler ainsi d'un système de contrôle de la RSE ne reviendrait-il pas à parler d'un mythe, voire d'une utopie organisationnelle ?

Parmi les raisons qui pourraient expliquer la difficile émergence de ces pratiques, est que le concept même de performance globale demeure un concept flou, vague et confus. Pesqueux (2004, p.3) affirmait en ce sens que « *La notion de performance globale comme matérialisation de la performance organisationnelle comprend toute l'ambiguïté des évaluations hétérogènes et des injonctions hétéronomes à l'autonomie* ». De même Bouquin (2004b) critiquait-il à son tour cette nouvelle forme de performance en affirmant qu'il s'agissait bien d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus.

Toute la difficulté réside ainsi dans l'intégration des trois dimensions environnementale, sociale et économique dans un seul et unique système, construit initialement pour n'en gérer qu'une, et une seule. C'est le constat établi par Capron et Quairel (2006) lorsqu'ils étudient des sociétés réputées être proactives pour la RSE. Ils constatent qu'en réalité quatre ou cinq systèmes d'informations coexistent au sein de ces entreprises, chacun relatant une forme de performance (financière, sociale, environnementale, etc.) et ne se regroupant que lors du *reporting* annuel. Capron et Quairel (2006) concluent que les systèmes de mesure de la performance globale de ces entreprises s'inscrivent en réalité pleinement dans le modèle dissocié de la performance décrit par Brignall et Modell (2000, p.290) comme étant « *le processus de désintégration des différentes entités de la structure de l'organisation pour répondre aux pressions institutionnelles lorsque qu'elles impliquent une conformité à des normes incohérentes (Meyer et Rowan, 1977)..* ».

---

<sup>67</sup> Une discussion du concept de performance globale est présentée dans la section 2 du chapitre I.

Comprendre un système passe par analyser ses composants et ses éléments. Or, il est intéressant de constater que les systèmes de contrôle de la RSE sont considérés par la littérature comme des systèmes incluant plusieurs sous systèmes de contrôle, en particulier un pour l'environnement et l'autre pour le social. D'ailleurs, ces dernières années, la littérature a largement étudié les systèmes de contrôle environnementaux, considérés comme des éléments indépendants et autosuffisants.

Étudier ces deux éléments spécifiques (contrôle environnemental et contrôle social) est apparu comme un passage obligé afin de comprendre au mieux les spécificités des systèmes de contrôle de la RSE<sup>68</sup>.

### **1.1.1 Le contrôle de gestion environnementale**

Après avoir parlé de « *management control* » financier dans les années 1930 pour maîtriser les investissements et le retour sur investissements, et après avoir décrit la notion de contrôle de gestion sociale dans les années 1960 - 1970<sup>69</sup> pour piloter les performances et les compétences humaines au service de la rentabilité financière, la littérature parle désormais de contrôle de gestion environnementale. Mais de quoi s'agit-il? À quoi sert ce contrôle ? Et quelles en sont les caractéristiques et les « gènes » qu'il partage avec les systèmes de contrôle traditionnels ?

#### ***a. Comment définir un contrôle de gestion environnementale ?***

Les systèmes de contrôle de gestion environnementale<sup>70</sup> représentent des systèmes de pilotage, ou plus précisément, des systèmes de mesure et de suivi des performances environnementales à travers les outils traditionnels du contrôle de gestion tels que des indicateurs, des tableaux de bord, des budgets, etc., orientés et utilisés spécifiquement dans le but de décliner les stratégies environnementales.

---

<sup>68</sup> Nous détaillerons dans ce qui suit davantage le contrôle de gestion environnementale que le contrôle de gestion sociale. Le premier est à notre sens la véritable innovation managériale introduite par les exigences des thématiques du développement durable et de la RSE. Quant au contrôle de gestion sociale, son histoire est plus ancienne dans les entreprises, où il s'est installé depuis maintenant plusieurs décennies. Ses outils, ses mécanismes, ses pratiques et ses fondements sont de ce fait largement formalisés et diffusés dans les entreprises.

<sup>69</sup>Notamment à travers les recherches d'E.Flamholtz sur le « Human Resource Accounting » (Flamholtz, 1972, 2001).

<sup>70</sup> Certains auteurs (Henri et Journeault, 2006 ; Caron et al., 2007) parlent d'éco-contrôle qui représente, à notre sens, le même champ d'application que le contrôle de gestion environnementale.

Ces systèmes s'appliquent essentiellement au niveau des sites de production, c'est-à-dire à des niveaux hiérarchiques assez bas. A ce titre, on peut émettre l'hypothèse que ce contrôle s'apparente plutôt à un contrôle opérationnel ou un contrôle d' «exécution» comme le définit Anthony, puisqu'il s'attache essentiellement au suivi des tâches et procédures environnementales de l'entreprise.

Néanmoins, définir ce contrôle n'est pas une chose aisée, tant ce concept reste encore jeune et les frontières avec d'autres disciplines (comptabilité environnementale, comptabilité de gestion environnementale) demeurent encore mal délimitées.

Marquet-Pondeville (2000) reconnaît la difficulté de définir ces systèmes ainsi que le manque et l'insuffisance de la littérature sur ce thème : *« il existe peu d'articles dans la littérature dite de gestion environnementale qui traitent explicitement des systèmes de contrôle de la gestion environnementale d'une entreprise. Toutefois, l'importance des systèmes de contrôle est parfois exprimée implicitement dans les articles qui décrivent les pratiques des organisations dites pro-environnementales »* (p.3).

À partir de ces pratiques, l'auteur identifie des systèmes existants au sein des organisations et qui sont censés aider à la déclinaison des stratégies environnementales. Ces systèmes de contrôle *« peuvent englober à la fois des systèmes d'information formels qu'ils soient ou non financiers, des systèmes de contrôle moins formels comme par exemple la formation des membres du personnel et plus largement la structure de l'organisation »* (p.2). Pour l'auteur, ces systèmes peuvent donc être de simple système d'information environnemental, des dispositions de contrôle particulier ou la structure de l'organisation elle-même qui pourrait se modifier au fur et à mesure de l'évolution de la prise en compte de la dimension environnementale.

Hartmann et Perego (2005) ont tenté de proposer une définition des systèmes de contrôle de gestion environnementale. En référence à la définition établie par Simons (2000), Hartmann et Perego (2005) définissent les systèmes de contrôle de gestion environnementale comme *« des systèmes qui fournissent des indicateurs de performance environnementaux utilisés par les organisations pour influencer le comportement des managers vers l'atteinte des objectifs environnementaux des organisations »*(p.6).

Quant à Caron et al. (2007), ils définissent cette catégorie de contrôle comme *« un système de pilotage qui comporte un volet sociétal important, aujourd'hui exacerbé, qui vise*

*à responsabiliser les entreprises à l'égard des impacts environnementaux et de développement durable de leurs activités. À cet égard, ce système se définit comme un instrument de régulation macroéconomique et le contrôle de gestion est invité à transcender les frontières de l'entreprise, pour y introduire en retour des indicateurs de performance qui répondent aux besoins sociétaux en matière d'environnement et de développement durable » (p.3).*

***b. Un contrôle de gestion environnementale pour décliner les stratégies environnementales***

Les questions environnementales et écologiques constituent depuis peu de véritables enjeux et contraintes pour toutes les formes d'organisations industrielles, publiques ou privées. Enjeux, dans le sens où, la prise en compte des questions environnementales peut contribuer à l'amélioration de l'image de l'organisation, au perfectionnement de ses procédures internes d'industrialisation, à la diminution des rejets et des déchets polluants, et en fin de compte, à un véritable avantage compétitif. Contraintes dans le sens où, ces questions environnementales bouleversent, un tant soit peu, les procédures et les processus classiques de l'organisation, et obligent cette dernière à investir dans de nouveaux outils qui peuvent, à premier abord, sembler inutiles et coûteux.

Pour faire face à ces enjeux et ces contraintes, certaines organisations adoptent des « stratégies environnementales » censées répondre aux attentes des différentes parties prenantes intéressées par ces aspects. Or, force est de constater que ces réponses institutionnelles diffèrent fortement d'une organisation à une autre. C'est pour cette raison que la littérature académique s'est empressée d'étudier ces stratégies environnementales en proposant une multitude de typologies. Ces dernières classaient les entreprises selon un continuum basé sur quatre étapes allant d'entreprises réactives vers des entreprises proactives (Roome, 1992 ; Hart, 1995).

Depuis plus d'une décennie, la recherche académique sur les stratégies environnementales s'est largement développée (Roome, 1992; Fischer et Schot, 1993; Welford et Gouldson, 1993; Hart, 1995 ; Hall et Roome, 1996; Dunphy et al., 2003). Ces recherches ont souvent concerné les stratégies adoptées par les entreprises dont les activités représentent une menace certaine pour l'environnement et les riverains.

Historiquement, les premières recherches se sont surtout focalisées sur la construction d'une taxonomie et d'une typologie de ces stratégies. Parmi les travaux précurseurs sur les stratégies environnementales qui ont contribué à l'édification de ces principes généraux, on peut citer deux typologies fondamentales proposées par Roome (1992) et par Hart (1995). La première est à notre connaissance la construction théorique la plus développée et la plus complète sur le sujet. Roome articule cette typologie selon le degré d'implication et le degré de réponse des entreprises aux problématiques environnementales. Quant à la deuxième typologie, elle est d'autant plus intéressante, qu'elle a été l'une des rares typologies empiriquement testées dans sa capacité à classer les entreprises selon leurs stratégies environnementales. De plus, la vision de Hart est basée sur la théorie des ressources des organisations, qui considère la firme comme une articulation entre ses ressources, ses capacités et enfin l'avantage concurrentiel tiré de ces deux premiers éléments. Pour construire sa typologie, Hart étudie les ressources mises en place par les organisations face aux problèmes environnementaux, afin de classer ces entreprises dans sa typologie. La figure ci-dessous met en parallèle ces deux typologies.

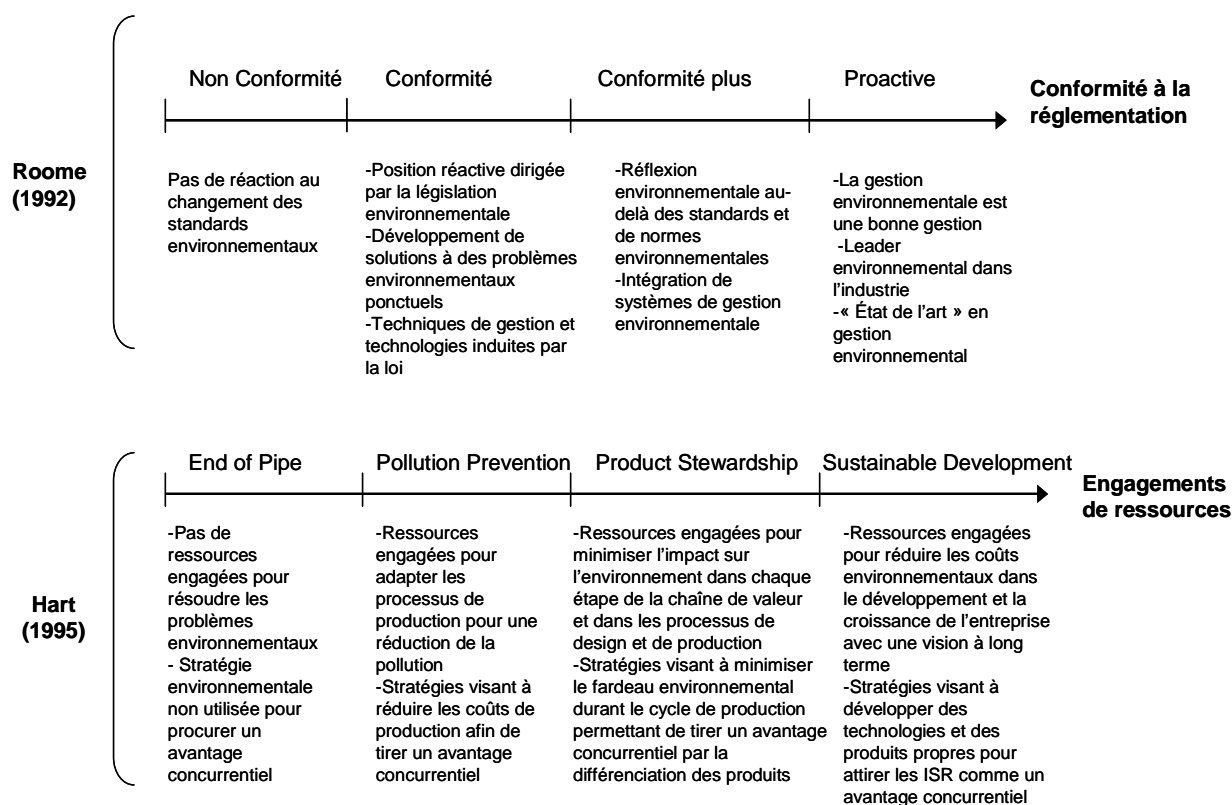


Figure 16: Typologies des stratégies environnementales de Roome (1992) et de Hart (1995)

Au vu de ces typologies, une deuxième définition des stratégies environnementales peut émerger. Elle est fournie par Hartmann et Perego (2005), qui considèrent que « *La stratégie environnementale représente le degré d'acceptation et d'intégration des valeurs et des principes environnementaux au sein des organisations, ce qui constitue un continuum allant d'une entreprise proactive à une entreprise réactive* » (p.5).

A la lumière de ces deux typologies, on voit donc se dessiner quatre grandes catégories de réactions et de postures des entreprises à l'encontre des problématiques environnementales se structurant selon un continuum qui commence par des postures réactives pour atteindre des positions très proactives.

La réponse des organisations en termes de contrôle de gestion environnementale va ainsi dépendre fortement de la typologie de stratégie adoptée par l'entreprise.

### c. Un élément essentiel : la performance environnementale

Tout d'abord, rappelons que la thématique de la responsabilité sociale des entreprises suggère que la performance organisationnelle d'une entreprise, ne se limite plus à la seule performance financière, mais intègre également deux autres dimensions que sont la performance environnementale et la performance sociale.

Ainsi, pour décliner une stratégie environnementale, il faudrait au préalable comprendre ce que recouvre la notion de performance environnementale.

Jean-François Henri et Alexandre Giasson (2006) ont tenté de définir la performance environnementale à l'aide d'une matrice à deux axes.

	Dimensions	
	<i>Interne</i>	<i>Externe</i>
<b>Processus</b>	Amélioration des produits et des processus	Relations avec les parties prenantes
<b>Résultats</b>	Conformité réglementaire et impacts financiers	Impacts environnementaux et image de l'entreprise

**Tableau 20 : Matrice de performance environnementale selon Henri et Giasson (2006)**

L'axe vertical distingue les dimensions processus et résultats, alors que l'axe horizontal reflète les dimensions internes et externes. Le croisement de ces deux axes définit quatre dimensions de la performance environnementale :

- l'amélioration des produits et processus : les avantages concurrentiels qu'une organisation tire de ses programmes environnementaux ;
- les relations avec les parties intéressées : l'interaction entre une entreprise et ses diverses parties prenantes externes, notamment les actionnaires, la communauté locale, le gouvernement, les clients et les fournisseurs ;
- la conformité réglementaire et les impacts financiers : le degré d'intervention par rapport aux normes environnementales requises par la loi et les règlements, ainsi que les conséquences économiques découlant des programmes environnementaux ;
- les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise : les externalités négatives des activités de l'entreprise sur son environnement et sur sa réputation globale.

Ainsi, nous pouvons considérer qu'on ne peut parler de performance environnementale que si on peut la mesurer. Et pour mesurer et suivre une performance, on aura besoin d'indicateurs<sup>71</sup>, de tableaux de bord, de plans, etc., autrement dit d'un contrôle de gestion environnementale.

---

<sup>71</sup> Le normalisateur international (ISO) propose, par exemple, une norme dédiée à la performance environnementale, appelée EPE (*Environmental Performance Evaluation*) qui est l'ISO 14031.

**d. Quelles caractéristiques pour un contrôle de gestion environnementale ?**

Cette nouvelle forme de contrôle de gestion, qui tend à mesurer et piloter une nouvelle forme de performance, a été peu étudiée dans la littérature. Quelle va être la nature de ce contrôle ? Quelles en sont ses caractéristiques ? À quelles formes traditionnelles du contrôle comme nous le connaissons s'apparente-t-il ?

Parmi les rares études sur cette forme particulière de contrôle, nous pourrions évoquer celle de Marquet-Pondeville. En se basant sur la typologie de Roome, Marquet-Pondeville (2000, 2003) a mené une enquête par questionnaire sur l'influence des stratégies environnementales sur la mise en place d'un contrôle de gestion environnementale formel<sup>72</sup>. Elle conclut qu'il existe deux variables essentielles qui affectent positivement la mise en place d'un contrôle de gestion environnementale formel. D'une part, la pression exercée par les parties prenantes : « les « *stakeholders* » organisationnels sont ceux qui influencent le plus la mise en place d'un système de contrôle de gestion environnementale formel, suivis par les « *stakeholders* » de marché, les « *stakeholders* » défenseurs de l'environnement et les « *stakeholders* » réglementaires » (Marquet-Pondeville, 2003, p.18). D'autre part, la nature de la stratégie environnementale adoptée influence à son tour la nature du système de contrôle : plus cette stratégie environnementale tend à être proactive, plus le système de contrôle de gestion environnementale est formel.

Le même auteur ajoute que sa conclusion rejoint les résultats atteints par la littérature du management environnemental. Elle cite, à cet effet, Newmann et Breeden (1992) qui considèrent que les mesures de performance environnementale représentent un élément essentiel d'un programme de gestion environnementale parce que le principe « *what's get measured, must get done* » s'applique également dans ce cadre particulier. En outre, elle cite Hunt et Auster (1990) qui soulignent, de même, tout l'intérêt de mettre en place un contrôle des résultats environnementaux parce qu'en jugeant la performance des travailleurs sur ce type de résultats, cela permet de créer une responsabilisation des membres de l'organisation pour les questions environnementales.

---

<sup>72</sup> L'auteur définit un système de contrôle de gestion environnementale formel comme un système orienté vers un contrôle des résultats environnementaux et un contrôle par les procédures et règles environnementales. Elle oppose ce contrôle aux dispositifs plus informels du contrôle de gestion environnemental tels que la participation des employés à la gestion environnementale de l'entreprise, le travail en équipe pour gérer les questions environnementales, l'implication de la direction dans le processus de management environnemental, etc.



Ainsi, cette littérature, qui se base souvent sur les pratiques des entreprises les plus avancées dans la protection et la gestion de l'environnement, consolide l'hypothèse que le contrôle des aspects environnementaux s'apparente la plupart du temps à un contrôle formel par les résultats. Une entreprise proactive au vu de ces recommandations, devrait avoir davantage recours à un contrôle des résultats qu'une entreprise passive.

Signalons toutefois que Caron et al. (2007) atteignent des résultats inverses. Dans leur étude sur un échantillon d'entreprises québécoises relative aux modes de pilotage de la performance environnementale, les auteurs concluent que le contrôle de gestion environnementale sert avant tout l'apprentissage organisationnel. Ils écrivent : *« il y a lieu de se questionner la pertinence pour l'éco-contrôle de ces agencements qui laissent une importante latitude aux acteurs, bons guerriers pour débattre sur les résultats, mais réticents à ce qu'on leur dicte les moyens pour les atteindre. En effet, comme l'éco-contrôle est en phase de développement, il s'agit d'une démarche qui met davantage l'accent sur l'apprentissage que sur les résultats »* (p.20).

D'autres recherches ont mis l'accent sur des aspects différents des systèmes de contrôle environnementaux.

Hartmann et Perego (2005) se sont intéressés à l'influence de la stratégie environnementale sur le design et l'utilisation des systèmes de mesure des performances. Pour ces auteurs, une telle recherche est nécessaire pour trois raisons. En premier lieu, la mesure de la performance environnementale d'une entreprise ne peut se faire sans la contribution ou l'implication des systèmes de contrôle. En second lieu, la littérature a toujours considéré les systèmes de contrôle comme un facteur essentiel pour la réussite d'une stratégie. Il faudrait donc avoir une idée plus précise sur les aspects des systèmes de contrôle qui pourront supporter les stratégies environnementales. Enfin, étant donné que la littérature tente d'expliquer et de définir les limites du concept de management environnemental, il serait pertinent de comprendre si les stratégies environnementales induisent des bouleversements sur les processus organisationnels fondamentaux, tels que les systèmes de contrôle.

Pour ce faire, les auteurs citent deux études pertinentes sur ce sujet. La première est celle de Nilson et al. (2000) dans laquelle ils observent la mise en place d'un contrôle de gestion environnementale chez 31 entreprises suédoises. Leur principale conclusion est que l'intégration d'un SME avec le système de contrôle de gestion organisationnel est un facteur essentiel pour garantir le succès dudit SME. Ce degré d'intégration au sein du système de

contrôle a été mesuré en examinant si les activités environnementales étaient largement considérées et prises en compte dans la planification stratégique, le budget, le *reporting* et le contrôle des investissements.

La seconde étude citée est celle de Wisner, Epstein et Bagozzi (2002). A travers une enquête sur 215 grandes entreprises américaines, les auteurs ont montré que l'alignement de trois antécédents organisationnels, qui sont l'implication du management, la planification stratégique et la proactivité, conduit à l'accroissement et à l'amélioration de la performance environnementale. Ce qui retient l'attention dans cette recherche, c'est que l'implication du management a été mesurée en fonction de l'implication des systèmes de contrôle de gestion et en particulier des indicateurs de performance dans le management environnemental.

L'étude de Hartmann et Perego (2005), quant à elle, s'est basée simultanément sur la théorie de la contingence et la théorie de l'agence pour mesurer l'utilisation des indicateurs de performance environnementaux dans les mécanismes de prise de décision et les mécanismes de contrôle des décisions. Les conclusions de cette recherche<sup>73</sup> ont confirmé l'hypothèse classique et contingente du contrôle que représente le *fit* entre le choix stratégique et l'aspect des systèmes de contrôle. En effet, les attributs et les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion environnementaux s'améliorent sensiblement avec la proactivité des stratégies environnementales.

Ainsi, la littérature montre qu'il existe une relation positive entre stratégie environnementale et système de contrôle de gestion dans le sens que l'une influence l'autre. De plus, c'est de la stratégie suivie que va dépendre le système de contrôle environnemental mis en place. En effet, les entreprises qui choisissent d'adopter un processus de gestion environnemental engagé ont besoin de s'assurer concrètement que les membres de l'organisation suivent cette stratégie. Pour ce faire, elles développent une forme de contrôle qui passe par la mise en place de procédures et de règles environnementales et par une surveillance accrue des résultats (Marquet-Pondeville, 2003).

La forme de contrôle par les résultats, forme traditionnelle et classique du contrôle, semble être la plus appropriée pour décliner les stratégies environnementales et assurer

---

<sup>73</sup> Qui a combiné une enquête par questionnaire sur 81 entreprises néerlandaises et une étude de cas longitudinale sur une entreprise chimique du même pays.

l'adhésion de tous. Peut-on alors dire que les systèmes de contrôle diagnostique<sup>74</sup> dans le sens de Simons (1995), sont les plus adéquats pour un management environnemental ?

Néanmoins, et comme la relation stratégie-contrôle de gestion, est une relation à double sens, il serait intéressant de voir le rôle que jouent les systèmes de mesure des performances ou les systèmes de contrôle en général, pour l'implantation des stratégies environnementales. En d'autres termes, on rejoint ici la thèse de Simons (1995, 2000) qui stipule que la manière d'utiliser des outils de contrôle peut, à son tour, influencer la stratégie d'une entreprise.

C'est ce qu'ont essayé de faire Baker et al. (2006) qui, à travers une étude longitudinale sur une entreprise australienne adoptant une stratégie environnementale engagée, dressent les contours d'un système de contrôle de gestion orienté vers des objectifs environnementaux. Comme résultat à cette recherche, les auteurs concluent qu'il existe un ensemble de résultats et de procédures basés sur le contrôle, qui peuvent être considérés comme efficaces afin d'opérationnaliser les stratégies environnementales. Ainsi, pour qu'un système de contrôle environnemental soit efficace, les auteurs identifient six éléments principaux devant se trouver dans ce système de contrôle : une planification des processus, des politiques et des procédures adéquates, des budgets, des programmes de formation, un audit de la performance environnementale et enfin un ensemble d'indicateurs de performance clés. Concernant ce dernier élément, les auteurs suggèrent que ces indicateurs sont une composante centrale de la manière dont les entreprises mesurent les impacts environnementaux en termes non financiers. Ils ajoutent que le rôle de ces indicateurs est essentiellement de solidifier les objectifs environnementaux dans les domaines clés. Pour ce faire, les auteurs se basent sur le cas étudié pour préconiser l'indexation de certains de ces indicateurs sur les primes des managers, car selon eux, c'est le meilleur moyen pour s'assurer de l'implication de tous dans les stratégies environnementales.

Pour conclure, les recherches qui ont étudié l'utilisation d'un contrôle de gestion environnementale, montrent un intérêt mesuré, mais croissant de la part des entreprises pour ce genre de pratiques. Toutefois, il faut noter que ces études basées sur des cas isolés et tirés souvent de la littérature professionnelle, n'ont pas apporté des preuves solides quant à l'efficacité ou l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion environnementale (Hartmann et Perego, 2005). Par conséquent, et du fait que ces études restent rares et souvent limitées à

---

<sup>74</sup> Nous reviendrons plus en détail sur ces modes de contrôle dans la section 2 de ce chapitre.

des descriptions sommaires et larges de ces pratiques dans certaines organisations, la formulation d'un cadre théorique sur le contrôle de gestion environnementale n'a toujours pas pu voir le jour.

*e. Les outils de contrôle de gestion environnementale*

La faiblesse d'une littérature spécifique ayant étudié les outils de contrôle pour décliner les stratégies environnementales nous a conduit à mener une étude empirique exploratoire sur le sujet. Cette étude a été utile dans notre processus de recherche dans cette thèse car elle a permis de comprendre et de se familiariser avec la communication et le « jargon » utilisés par les entreprises sur ces thématiques. Nous avons donc réalisé une étude de contenu de la communication extra financière des entreprises du CAC 40 afin d'identifier, selon les discours institutionnels, les principaux outils utilisés.

En effet, les entreprises du CAC 40 publient depuis près d'une décennie des informations qualifiées d'extra financières. Ces informations sont souvent regroupées, ou bien dans un chapitre du rapport annuel, ou bien dans un rapport dédié, et portent souvent le nom de *rapport de développement durable* ou de RSE. Dans ces rapports, on retrouve le plus souvent des informations environnementales, sociétales (mécénats, etc.), ou sociales (parité, accidents de travail, etc.).

Pour répondre à la question posée dans notre problématique, nous n'avons voulu exclure aucune entreprise, selon le critère du secteur, de la taille, voire toute autre classification journalistique des meilleurs rapports du développement durable<sup>75</sup>.

Nous avons donc étudié les 40 rapports annuels des entreprises du CAC 40<sup>76</sup>, en procédant par une analyse de contenu qualitative. Cette approche a été décrite par Van Maanen (1983, cité par Déjean et Oxibar, 2003, p.8) comme étant « *un choix de techniques interprétatives qui visent à décrire, décoder, traduire, à partir de la signification des termes et non de leur fréquence, les phénomènes sociaux plus ou moins ordinaires* ». Déjean et Oxibar (2003) rajoutent que l'analyse de contenu qualitative semble l'outil le plus approprié pour évaluer l'information diffusée, puisqu'elle peut être utilisée non seulement pour déterminer les fréquences mais également pour exprimer la présence ou l'absence de termes.

---

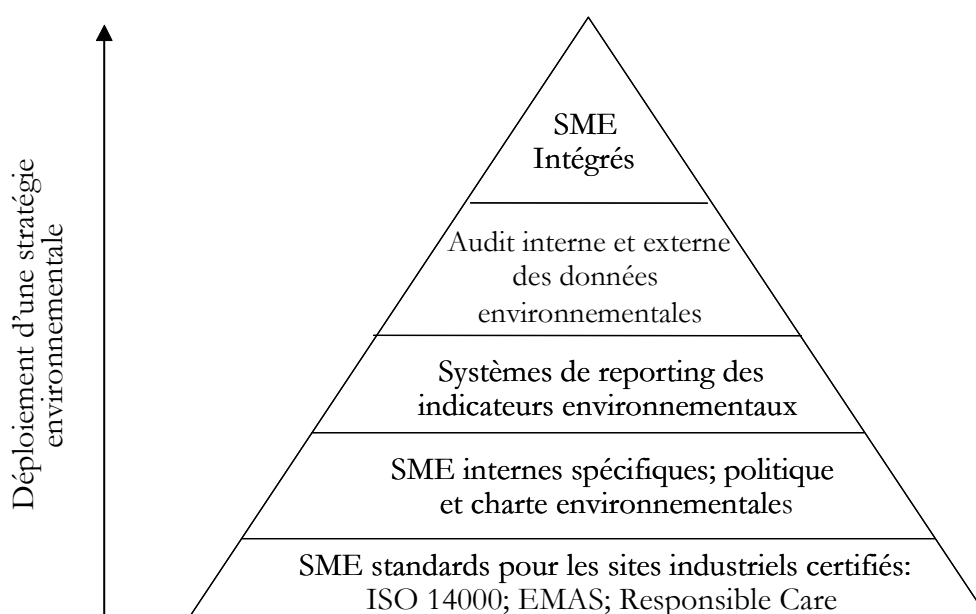
<sup>75</sup> Voir par exemple le rapport Utopies « État du reporting sur le développement durable 2005 » <http://www.utopies.com/docs/EtatReporting2005.pdf>.

<sup>76</sup> Liste des entreprises du CAC 40 au 31/12/2004.

Nous nous sommes contentés des rapports annuels (ou du rapport développement durable s'il existe), sans étudier les sites Internet de certaines entreprises consacrés à ces thématiques, dans un souci de comparabilité entre les entreprises.

Nous avons identifié les principaux outils de contrôle servant à décliner les stratégies environnementales. Nous avons constaté qu'il existe une multitude de comportements de contrôle, stratégique ou opérationnel, adoptés séparément ou simultanément dans le management des entreprises du CAC 40.

L'analyse de contenu qualitative des rapports annuels nous a permis de dégager quelques principaux enseignements quant aux outils managériaux mis en place par les entreprises pour décliner leur stratégie environnementale. Nous avons, en effet, identifié cinq catégories d'outils managériaux que nous avons considérés comme pertinents. Dans la pyramide illustrée par la figure ci-après, nous avons classé ces outils selon un ordre croissant de proactivité représenté par l'outil. Autrement dit, la base de la pyramide représente l'outil qui est à la fois le plus utilisé, mais aussi celui qui représente le niveau le plus faible de l'engagement dans une stratégie environnementale (ce qui peut correspondre à une stratégie de conformité). Par analogie, le sommet de la pyramide représente l'outil le moins utilisé, mais aussi celui qui représente la plus forte proactivité environnementale.



**Figure 17: Pyramide des outils de contrôle pour décliner les stratégies environnementales**

### **-La certification internationale ISO et la norme EMAS**

En premier lieu, nous avons identifié le souci des entreprises à certifier leurs sites industriels avec les normes de certification standard, essentiellement l'ISO 14000. Cette pratique est en quelque sorte la première réponse des entreprises aux enjeux environnementaux. En effet, une écrasante majorité des entreprises du CAC 40 assurent, à travers leur communication financière, avoir des sites industriels ou commerciaux certifiés ISO14000 et/ou EMAS<sup>77</sup>.

**Extrait du rapport d'Accor** : « En 2004, 19 hôtels Ibis ont été certifiés ISO 14000. Ce label confirme les engagements de la marque en faveur de la protection de l'environnement et représente un véritable engagement citoyen vis-à-vis de ses clients. »

**Extrait du rapport annuel d'Orange** : « La direction de l'environnement a formé 22 chefs de projet ISO 14001 et les accompagne pour la mise en œuvre du SME au sein de leurs unités. (...). Le comité de pilotage ISO 14001 d'Orange France définit la politique et les objectifs du SME. »

**Extrait du rapport annuel d'Arcelor** : « Dans le but de favoriser l'adoption d'une démarche de progrès continu par les entités du Groupe, la direction Environnement d'Arcelor s'est fixée comme objectif d'obtenir la certification ISO 14001 pour l'ensemble des sites de production et de transformation du Groupe à fin 2004. Cet objectif a été quasiment atteint puisque plus de 97 % des employés du Groupe travaillent dans un des 84 sites certifiés ISO 14001 sur les 91 sites industriels que le Groupe possédait fin décembre 2004. »

Les normes ISO 14000 et EMAS semblent être donc les moyens les plus utilisés et les plus sollicités pour mettre en place des procédures, des processus et des outils pour gérer les enjeux environnementaux. Ces normes fournissent un socle fiable et durable aux entreprises pour implanter un SME, qu'on pourra qualifier de « basique ». La certification représente ainsi la première étape pour un engagement vers une stratégie environnementale proactive. On pourrait ainsi dire que cette certification, si elle est seule, pourrait correspondre à une stratégie adaptative.

### **- Les politiques et chartes environnementales**

L'analyse de contenu des rapports annuels nous a montré, en deuxième lieu, que les entreprises proactives ne se contentent souvent plus des SME certifiés ISO 14000 ou EMAS. Dorénavant, plusieurs d'entre elles adoptent leur propre système de management environnemental, voire aussi, des chartes environnementales incluant un ensemble de politiques, de procédures, de règles, etc.

---

<sup>77</sup> 31 entreprises sur les 40, soit un pourcentage de 77.5%.

C'est ainsi que nous avons mis au jour l'utilisation de plus en plus accrue des politiques et des chartes environnementales. Ces politiques se constituent souvent d'un ensemble de procédures et de règles que les différentes filiales se voient obligées de suivre et de respecter.

**Extrait du rapport annuel Michelin** « Notre politique environnementale en matière de sites industriels est fondée sur le Système de Management Environnemental Michelin (SMEM), conçu pour permettre à chacun de nos sites de maîtriser au quotidien et sur le long terme les impacts environnementaux qui lui sont propres».

**Extrait du rapport annuel Carrefour** : « Carrefour a créé un outil de management, dénommé Carrefour Attitude, qui sera mis en ligne sur un intranet dédié du Groupe.

Cet outil, développé par les Directions Ressources Humaines et Qualité Développement Durable, a pour objectif de permettre aux Comités exécutifs des Business Units :

- de s'approprier les valeurs de Carrefour vis-à-vis de ses différentes parties prenantes (clients, collaborateurs, fournisseurs, collectivités, actionnaires, partenaires) ;
- d'évaluer, au regard des valeurs du Groupe, les actions quotidiennes de leur Business Unit selon un descriptif de pratiques et de comportements ;
- de mettre en œuvre, suite aux résultats de l'évaluation, des plans d'actions objectifs, sur les plans économique, social et environnemental, afin d'accroître la performance collective. ».

**Extrait du rapport annuel Suez** : « Reposant sur la structure et l'organisation mises en place, la politique environnementale du Groupe s'articule autour de quatre axes :

- le développement des activités commerciales et industrielles directement liées à la protection de l'environnement ;
- la maîtrise et la gestion de son empreinte environnementale et des responsabilités qui en découlent ;
- le maintien en conformité de ses installations ;
- et enfin l'identification et le contrôle des risques environnementaux. ».

D'un point de vue stratégique, et puisque ces pratiques dépassent les normes et les règles en vigueur, nous pouvons considérer que ces pratiques correspondent à des stratégies actives, voire même proactives si d'autres pratiques volontaristes existent.

#### **- Le reporting des indicateurs environnementaux comme système d'information**

En troisième lieu, nous avons constaté le souci de certaines entreprises de mettre en place des systèmes de *reporting* des indicateurs environnementaux au sein de leur structure. Ces systèmes peuvent être considérés comme des systèmes d'information<sup>78</sup>, voire comme des outils de contrôle, puisque leur premier objectif est de faire remonter vers la direction générale les performances atteintes par les différents sites. Plusieurs entreprises du CAC 40

---

<sup>78</sup> Le plus souvent, ces systèmes de reporting se basent sur des logiciels de reporting informatique implémentés sur l'intranet des groupes. Le logiciel Enablon est un exemple de ces outils informatiques.

affirment utiliser des systèmes de *reporting* dédiés à la diffusion et à la remontée des indicateurs environnementaux dans leur structure. Ces canaux d'informations revêtent une importance particulière, car ces derniers sont un outil performant et efficace qui permet aux directions générales de suivre la réalisation des objectifs fixés en matière de performance environnementale.

**Extrait du rapport annuel de Carrefour :** « Le système de *reporting*, mis en place par la Direction Qualité Développement Durable, est fondé sur une collecte rigoureuse des informations auprès des différents pays et enseignes, via un site intranet dédié, un outil de *reporting* et une e-room créée en 2004.

Au plan qualitatif, il permet de recenser et d'analyser toutes les expériences, pratiques ou initiatives déployées dans chaque pays pour promouvoir un développement durable.

Au plan quantitatif, il permet d'évaluer la démarche de progrès grâce à 22 indicateurs clefs de performance, dont la définition a été complétée en 2004. ».

**Extrait du rapport annuel d'Orange :** « Le Groupe a défini en 2004 des indicateurs de performance caractérisant notre politique de responsabilité d'entreprise. Leur définition et l'élaboration d'un cadre de *reporting* unique ont permis de sélectionner une solution informatisée pour agréger les données qualitatives ou quantitatives. Ce système doit être déployé dans l'ensemble du Groupe au cours des deux prochaines années ».

**Extrait du rapport annuel de Saint Gobain :** « Pour la première fois, pour l'exercice 2004, le Groupe a utilisé un nouvel outil de *reporting*, appelé Gaïa. Ce nouveau système centralisé couvre les besoins quantitatifs pour le *reporting* mensuel sécurité aussi bien que les *reportings* annuels sur l'hygiène et l'environnement. (...). Gaïa est un puissant outil qui permet de collecter les données auprès des établissements, de les faire valider (le validateur étant le plus fréquemment le chef d'établissement ou le responsable EHS de la Branche) et de les mettre à disposition de toutes les parties prenantes EHS du Groupe ».

**Extrait du rapport annuel de Renault :** « S.I.G.E. (Système d'Information de la Gestion de l'Environnement), est un outil de gestion cartographique en cours d'exploitation qui facilitera la collecte, l'archivage et l'exploitation de l'ensemble des données environnementales. À plus long terme, il permettra la modélisation des différentes pollutions. ».

De même que pour les chartes, et puisque le recours au *reporting* des données environnementales dépasse les normes et les règles en vigueur et constitue un engagement de ressources spécifiques, nous pouvons considérer que ces pratiques correspondent à des stratégies actives, voire même proactives si d'autres pratiques volontaristes existent.

#### - L'audit environnemental comme outil de contrôle

En quatrième lieu, notre analyse qualitative nous a montré que l'audit environnemental est une pratique qui s'installe de plus en plus chez les entreprises du CAC 40. Preuve en est, plus de la moitié de ces entreprises assurent recourir à un audit externe pour vérifier la conformité des indicateurs environnementaux publiés dans la communication financière.

Par ailleurs, d'autres entreprises recourent à des audits internes comme complément au déploiement de leurs outils de management environnemental. En effet, comme le montrent les trois extraits suivants des rapports annuels de St Gobain, Sanofi-Aventis et Renault, les



entreprises n'utilisent pas l'audit interne des données environnementales seulement dans un souci de vérification ou de contrôle, mais aussi comme moyen continu d'amélioration de leur SME. Ces audits sont souvent réalisés par les directions environnement elles-mêmes, qui à l'occasion de cet audit, peuvent confronter leur stratégie à son application par les sites industriels, et prendre à cet effet les correctifs essentiels. L'audit interne environnemental permet ainsi à la direction d'influencer le comportement des managers et des directeurs de sites vers la réalisation des objectifs environnementaux.

Les audits internes et externes environnementaux constituent donc une nouvelle pratique de contrôle pour décliner les stratégies environnementales, dans le sens où, ces audits contribuent à l'ancrage des principes des politiques et des procédures que les directions veulent mettre en place sur les thématiques écologiques.

**Extrait du rapport annuel de Saint-Gobain :** « Les audits EHS proprement dits constituent le niveau d'évaluation le plus approfondi. Effectués par des auditeurs EHS du Groupe, ces audits sont indispensables pour obtenir une évaluation fiable du système de management EHS. Ils ont lieu à l'initiative des Pôles et Branches et des unités opérationnelles mais aussi, dans certains cas, sur décision de la Compagnie ou des Délégations ».

**Extrait du rapport annuel de Sanofi :** « Des programmes d'audit sont initiés chaque année par la direction HSE dans les différents établissements du groupe, et ont pour but une vérification de la gestion HSE de l'établissement, des programmes, des pratiques et actions HSE en place, en regard des exigences internes au groupe et aux réglementations applicables. »

**Extrait du rapport annuel de Renault :** « Renault a construit son propre référentiel d'audit et les outils associés. Le réseau environnement a voulu que ce processus ne soit pas limité à la seule réponse du référentiel ISO 14001. En effet, l'audit interne doit permettre de pérenniser les progrès réalisés dans les sites et d'organiser le management du Groupe : en particulier, informer la direction de l'usine concernée sur l'état de son programme et de sa réalisation, mais aussi demander l'assistance des métiers pour la réalisation des actions. C'est aussi l'occasion d'harmoniser la communication auprès des partenaires institutionnels ou financiers sur les risques et les performances environnementales ».

L'évaluation du système de management est réalisée au travers d'audits internes dits « audits réseau » qui ont été effectués sur l'ensemble des sites dès 1999 et qui se perpétuent aujourd'hui. L'esprit de ces audits réseau est de favoriser les échanges entre les différents responsables environnement et de pouvoir entreprendre des démarches de consultation entre les différents métiers pour la recherche de solutions et l'optimisation de la performance. ».

De même que pour les chartes et le *reporting*, le recours à un audit externe, et surtout interne, des données environnementales constituent une pratique volontaire qui place l'entreprise dans la catégorie des entreprises actives.

#### **- Les cas particuliers de système de management intégré**

Enfin, le cinquième outil que nous avons identifié, regroupe en réalité tous les autres, dans le sens où on parle ici de SME intégré et fusionné avec le système de management

global des entreprises. Cette pratique reste néanmoins assez restreinte et ne concerne que très peu d'entreprises. Ces dernières s'engagent davantage vers des stratégies de développement durable en général, et des stratégies environnementales en particulier, en intégrant ces préoccupations dans leurs systèmes de management industriels globaux à l'échelle du groupe. Cette pratique semble correspondre à une stratégie Proactive. Le cas de DANONE est, à cet effet, caractéristique.

**DANONE Way : une démarche pour traduire concrètement les engagements**

DANONE Way intègre tous les aspects de la responsabilité vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes : salariés, clients et consommateurs, fournisseurs, actionnaires, communautés locales et environnement.

**Une démarche participative pour une entreprise durable**

Fin 2004, DANONE Way avait été déployé dans 90% des filiales du Groupe. Sur tous les continents, les salariés ont été amenés à discuter de sujets aussi variés que l'égalité des chances, la formation, l'écoute des consommateurs, le respect des «principes sociaux fondamentaux» chez les fournisseurs, le recyclage des emballages ou les actions menées auprès des communautés locales.

Toute filiale qui entre dans DANONE Way entreprend une démarche de progrès continu qui l'amène à s'autoévaluer tous les deux à trois ans sur un ensemble de pratiques illustrant les différentes politiques du Groupe DANONE au regard de ses parties prenantes.

L'autoévaluation s'effectue sous la responsabilité du directeur général de la filiale et de son comité de direction. Elle s'appuie sur des groupes de travail transversaux comprenant des employés issus des différents statuts et fonctions. DANONE Way donne l'occasion de décloisonner l'entreprise et permet aux salariés d'échanger sur des sujets différents de ceux auxquels ils sont confrontés quotidiennement dans le cadre de leurs fonctions.

Le résultat de l'autoévaluation permet de prendre une photographie à un instant donné de la situation de la filiale, de mesurer ses forces et ses faiblesses. Ce diagnostic sert au comité de direction à identifier des axes de progrès. Les plans d'action qui en découlent sont construits en cohérence avec l'environnement, au sens large, de la filiale.

Ces pratiques de contrôle des dimensions et stratégies environnementales se sont donc largement développées ces dernières années. Elles constituent de ce fait un élément essentiel de ce qu'on pourrait appeler un système de contrôle de la RSE. Sauf que cette dernière notion inclut une autre dimension, au moins aussi importante que l'aspect environnemental : la dimension sociale et humaine. D'où un deuxième élément d'un système de contrôle de la RSE : le contrôle de gestion sociale.

### **1.1.2 Le contrôle de gestion sociale**

Contrairement au contrôle de gestion environnementale, le contrôle de gestion sociale est un concept assez ancien. La problématique de mesure et de pilotage de la performance sociale existe en effet depuis longtemps sous la forme de « contrôle de gestion sociale ». Mais ce dernier a souvent été laissé aux seuls soins des directions des ressources humaines et ne se « mélangeait » pas avec les autres systèmes de contrôle des organisations. La RSE apportera-t-elle alors des innovations sur cet axe ?

#### ***a. Un regard sur le contrôle de gestion sociale***

La RSE ne se limite pas aux préoccupations environnementales et écologiques. Son apport réside aussi dans l'idée que les ressources humaines sont une richesse et une ressource qu'il faut savoir protéger et sauvegarder. C'est ainsi que les principes de la RSE préconisent un développement économique tout en assurant un développement humain pour les employés.

Néanmoins, la gestion des ressources humaines est un domaine large, construit, structuré, et qui existe bien avant l'apparition de la thématique de développement durable et de RSE, et ce à l'opposé de la gestion environnementale, assez récente.

Mieux encore, les théoriciens et les praticiens des ressources humaines ont développé depuis longtemps un système de contrôle pour mesurer et piloter la performance des ressources humaines, appelé communément « le contrôle de gestion sociale ». Martory (1990, p.6) définit à ce titre le contrôle de gestion sociale comme « *une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coût* ».

Le contrôle de gestion sociale est une forme de contrôle indépendant, dont l'objectif est le pilotage social et la mesure des performances sociales. Ce contrôle porte sur l'ensemble des données et activités sociales de l'entreprise (recrutement, formation, communication, rémunération, etc.). Pour Naro (2006), cette forme spécifique de contrôle est constituée de trois éléments majeurs qui sont : les indicateurs sociaux, le *reporting* social et le pilotage social, auxquels on peut rajouter le budget de la direction GRH :

- Les Indicateurs sociaux : c'est l'ensemble des données qualitatives ou quantitatives relatant les informations sur les dimensions sociales de l'organisation<sup>79</sup> ;
- Le *reporting* social : il peut être interne ou externe. Le *reporting* interne est le processus qui fait remonter les données sociales, les actions et résultats concernant les salariés dans les différents centres de responsabilité vers la hiérarchie. Dans certaines entreprises, le *reporting* social peut être inclus dans le *reporting* comptable et financier du groupe. Dans ce cas, les entreprises (généralement les grands groupes), organisent une remontée d'information périodique (souvent trimestrielle) depuis les unités décentralisées (leurs divers centres de profit), jusqu'au sommet stratégique (le siège social). Quant au *reporting* social externe, il consiste à rendre compte aux parties prenantes de l'entreprise (investisseurs, représentants du personnel, analystes financiers,...) des données sociales de l'entreprise. Cette pratique s'est récemment renforcée sous l'impulsion de la loi sur les NRE, qui amène les entreprises à communiquer une information de nature sociale, en direction d'un ensemble élargi de parties prenantes ;
- Le pilotage social : il permet aux directeurs des ressources humaines et aux managers de suivre, selon une fréquence adaptée aux délais décisionnels, les données opérationnelles et stratégiques de gestion des ressources humaines dont ils ont la responsabilité. Le pilotage s'exerce au moyen de tableaux de bord ou de documents synthétiques, composés d'une série d'indicateurs sociaux. De plus, même s'il existe des tableaux de bord sociaux dédiés exclusivement à la fonction ressources humaines, les indicateurs sociaux peuvent également figurer parmi l'ensemble des indicateurs (financiers, commerciaux, de production,...) dédiés aux responsables opérationnels ou aux dirigeants.
- Le budget GRH : aux trois éléments ci-dessus, le contrôle de gestion sociale peut également inclure le système budgétaire GRH. Le système budgétaire relatif à la fonction ressource humaine de l'entreprise inclut à la fois
  - le budget de la Direction des Ressources Humaines, pouvant se décomposer en sous budgets selon l'organisation des responsabilités au sein de la fonction (budget de la formation, budget du recrutement, etc.) ;

---

<sup>79</sup> Voir chapitre I, section 3, pour un développement sur les indicateurs sociaux.

- un budget plus global des frais de personnel au niveau de la gestion prévisionnelle des produits et charges de l'entreprise ;
- la Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences (GPEC). Parce qu'elle s'inscrit dans la planification des ressources humaines, la GPEC peut être considérée comme un outil de contrôle de gestion sociale.

Le contrôle de gestion sociale est un système assez bien formulé aujourd'hui. C'est un outil largement utilisé par les spécialistes des ressources humaines des entreprises. Il n'a cessé d'évoluer depuis son apparition. Il est passé d'un simple modèle d'aide au pilotage social des organisations, longtemps cantonné aux seules directions GRH, à un modèle intégré dans un système d'informations global. Cette dernière acception de la fonction, considère les ressources humaines, à travers leurs compétences, leurs savoirs, comme des ressources clés de l'entreprise, créatrices de valeur et d'avantage concurrentiel.

La question est donc de savoir ce qu'apportent les problématiques de développement durable et de la RSE à la gestion et au contrôle des ressources humaines. Il serait également intéressant de savoir si les indicateurs de gestion « sociaux » classiques peuvent être considérés comme des indicateurs de développement durable, ou alors ce dernier induit-il de nouveaux indicateurs ? De même, il y a lieu de se poser la question suivante : les stratégies de développement durable influencent-elles le contrôle de gestion sociale classique en y intégrant de nouveaux processus et outils ?

***b. Quelles interactions entre la GRH, le contrôle de gestion sociale et les impératifs du développement durable ?***

Les développements académiques et professionnels, qu'a connus la thématique du développement durable, ont mis l'accent sur l'importance des thématiques managériales comme la sécurité au travail, la formation, la parité, les compétences, l'absentéisme, etc. Sauf que ces problématiques sont des thèmes qui faisaient déjà partie, et depuis fort longtemps, des préoccupations de la GRH.

De plus les indicateurs sociaux, développés et utilisés depuis longtemps au sein des directions GRH à travers le contrôle de gestion sociale, ressemblent fortement à la liste des

indicateurs de développement durable pour l'axe ressources humaines, préconisés par la GRI<sup>80</sup>. En effet, les différences entre les deux cadres sont infimes.

Quels impacts le développement durable peut-il alors avoir sur les thématiques anciennes de la GRH ? Et comment la GRH peut-elle contribuer aux stratégies de développement durable des entreprises ?

Pezet et *al.* (2005) se sont posés ces questions. A travers les cas d'entreprises françaises ayant établi des stratégies de développement durable, les auteurs ont abouti à deux conclusions :

- La GRH contribue fortement à la communication développement durable des entreprises (rapports de RSE et développement durable, réponses aux agences de notation extra financières, etc.) et à la communication interne sur le développement durable (journées de formation sur cette problématique, diffusion de pratiques éthiques, de chartes, de codes de conduites, etc.) ; actions que la GRH ne prévoyait pas forcément auparavant.
- Les impératifs de développement durable (prise en compte de valeurs et de principes d'ordre éthique et moral) poussent les directions des ressources humaines à construire de nouvelles pratiques organisationnelles en matière de GRH. Ces pratiques se transforment par la suite en normes sociales qui sortent du cadre national et réglementaire habituel pour toucher un cadre plus international et influencer les normes dans d'autres pays. Pezet et *al.* (2005) évoquent par exemple les cas d'Accor sur les normes sociales du travail à l'échelle européenne, ou encore le cas Lafarge pour sa politique d'emploi et de reclassement dans son usine au Maroc<sup>81</sup>, qui a fait émerger de nouveaux standards dans son secteur en matière de gestion des licenciements.

Par ailleurs, en étudiant la relation entre le développement durable et la GRH, Gond (2006b, p. 105) explique que « *le développement durable peut être appréhendé comme un véritable outil de GRH, susceptible d'affecter les comportements organisationnels et, en conséquence, la performance des ressources humaines* ». Il conclut également et dans un sens contraire, que la GRH, au travers de la construction d'une performance sociale élevée, contribue à la construction d'une performance durable, en affectant la performance économique de l'entreprise.

---

<sup>80</sup> GRI : Global Reporting Initiative est un document référence pour la publication d'indicateurs de développement durable. Voir annexe 1.

<sup>81</sup> Pezet et *al.* (2005, p. 212).

Ainsi, l'axe ressources humaines du développement durable reprend, plus ou moins, les grandes lignes des indicateurs sociaux déjà connus dans la GRH. Mais l'apport du développement durable réside dans le fait qu'il a pu faire sortir les données et les indicateurs sociaux, d'un usage presque exclusivement interne, vers une visibilité externe au moyen des rapports RSE. Il oblige également le contrôle de gestion sociale à être plus exhaustif, et à étendre ses prérogatives et ses outils pour répondre aux nouveaux enjeux du développement durable qu'il ne touchait pas auparavant. C'est le cas de notions liées aux relations de travail où le contrôle de gestion sociale concerne désormais la qualité de vie au sein de l'entreprise (conditions de travail, ambiance, stress, etc.), mais aussi la qualité de vie hors de l'entreprise (logement, aide aux familles, etc.).

Dans le sens contraire, la GRH et le contrôle de gestion sociale constituent un atout important pour le développement durable, puisque ce dernier peut bénéficier de processus, de procédures et d'outils préexistants, très utiles pour décliner des stratégies de développement durable que des entreprises voudraient mettre en place.

## **1.2 Le constat du terrain des pratiques de systèmes de contrôle de la RSE**

Malgré les difficultés de construction d'un système de contrôle de la RSE, quelques entreprises se sont récemment aventurées sur ce chemin tortueux en adoptant des pratiques managériales innovantes pour un contrôle intégré de la performance globale.

Si on se concentre uniquement sur les entreprises françaises, plusieurs recherches témoignent de quelques expériences d'entreprises « pionnières ».

Moquet et Pezet (2005) décrivent, par exemple, un processus d'institutionnalisation au sein du groupe Lafarge qui vise avant tout à sensibiliser les managers autour des thématiques RSE. L'objectif affiché du groupe étant en premier lieu que la RSE ne soit ni un mythe et encore moins une mystification mais une pratique concrète. Pour ce faire, le processus d'institutionnalisation cherche à aboutir, selon les termes du groupe, à des *managers responsables*, formés aux valeurs de la RSE véhiculées dans la société et aidées par des technologies managériales innovantes ou plus anciennes.

De même, Berland et Loison (2005) décrivent l'instrumentation de gestion utilisée pour piloter et mesurer la politique "*Responsible Care*"<sup>82</sup> chez le groupe Rhodia. Cette instrumentation s'articule autour de trois principaux outils managériaux (audit, indicateurs de performance et politique de dialogue), et dont les responsables du groupe tentent d'intégrer au système de management global de l'entreprise.

Une autre étude approfondie a porté sur des systèmes de contrôle de la RSE. Moquet (2008) décrit deux systèmes de contrôle de la RSE<sup>83</sup> chez deux grands groupes français. Elle montre que ces systèmes excluent par nature les aspects financiers. Elle conclut, de ce fait, qu'il existe au sein de ces deux entreprises des conflits entre les systèmes de contrôle sociétaux et les systèmes de contrôle financiers à cause de deux logiques contradictoires qui animent chacun de ces deux systèmes : *« D'un côté, les influences exercées par le paradigme financier sont à l'origine de technologies solidement installées dans les deux multinationales, de l'autre côté, les influences exercées, cette fois-ci, par le paradigme sociétal conduisent progressivement à l'émergence de nouveaux instruments de gestion qui, eux mêmes, contribuent à faire évoluer le rôle des acteurs organisationnels »* (Moquet, 2008, p.483). Ce conflit s'explique ainsi par une logique managériale schizophrène (création de valeur financière et évolution dynamique vers une compétitivité sociétale) et un gouvernement d'entreprise toujours fortement *« orienté actionnaire »*.

Enfin, Meyssonier et Rasolofo (2008) discutent des spécificités d'un système de contrôle mis en place dans une société sociale pour l'habitat. Ils concluent que ce système, de part notamment l'activité spécifique de l'organisation étudiée, intègre concrètement les objectifs RSE au même titre que les objectifs financiers. Les deux auteurs écrivent : *« le cas de Batigère donne un exemple d'entreprise qui assume sa responsabilité globale et qui a articulé divers outils RSE dans un système cohérent de pilotage (cas assez rare dans les entreprises, mais que son métier et son histoire expliquent probablement) où la logique économique reste prédominante. Dans son instrumentation de gestion, les dispositifs sont utilisés comme leviers dans les chaînes de causalités parce qu'ils servent aussi bien la performance économique que*

---

<sup>82</sup> Le « *Responsible Care* » est une politique de préservation contre les risques environnementaux et sociaux, initiée par l'industrie chimique canadienne, et plus exactement sous l'impulsion de la CCPA (*Canadian Chemical Producer Association*) en 1984. Cette politique, nationale initialement, a eu par la suite l'adhésion d'une grande partie des entreprises de chimie à travers le monde. Elle consiste en un ensemble de règles de bonnes conduites portant sur la préservation de l'environnement et sur l'amélioration des conditions de santé et de sécurité au travail.

<sup>83</sup> Appelés systèmes de contrôle sociétaux par l'auteur, qu'elle étudie chez Lafarge et Danone.



*la RSE (satisfaction des clients, fidélisation des personnels, amélioration de la qualité des process, etc.) ou bien ils sont clairement analysés comme des contraintes RSE à respecter (développement du logement très social, recours aux associations d'insertion, etc.). La tension n'est pas ignorée ou masquée, elle est assumée et gérée. » (p.117).*

Mais outre ces pratiques spécifiques et privées, nous avons voulu investiguer la littérature pour voir si des outils typiques et standards pour le pilotage d'une performance sociétale globale avaient été proposés. A ce titre, nous avons retenu quatre principaux outils qui ont été suggérés, tant dans la littérature académique que dans celle professionnelle. Ces outils, qui nous semblent les plus pertinents et les plus intéressants, sont le *Sustainability balanced scorecard*, le navigateur de Skandia (Edvinsson et Malone, 1997), la norme SD 21000, et, enfin pour le cas Français, le bilan sociétal<sup>84</sup>. Néanmoins il faut remarquer que l'utilisation et la mise en place de ces outils restent encore très peu déployées et très contingentes à certains secteurs et profils d'entreprises.

### **1.2.1 Le Sustainability BSC**

En se basant sur les travaux de Kaplan et Norton (2001), plusieurs auteurs ont tenté d'apporter des innovations à la carte stratégique en y ajoutant une perspective environnementale. Le cabinet de consulting KPMG a commencé à présenter un modèle de gestion de la performance intégrée qui comprend un axe de développement durable, qu'il a appelé « *Sustainability balanced scorecard* ». Ce modèle intègre, outre la performance financière, la performance des produits, l'orientation vers les parties prenantes, les innovations environnementales, le management environnemental, l'eco-efficience, les performances opérationnelles et l'apprentissage organisationnel.

Hockerts (2001), quant à lui, propose une variété du « *Sustainability balanced scorecard* », composée, pour partie, d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises. Ces indicateurs sont intégrés dans la chaîne de causalité sur les

---

<sup>84</sup> Il faut signaler qu'il existe plusieurs autres initiatives ayant cherché à fournir des outils de pilotage et/ou d'audit de la performance globale. La norme AA 1000 en est un exemple (voir annexe 2). Mais l'initiative la plus significative se fait encore attendre. Il s'agit de la norme ISO 26000. L'organisme de normalisation internationale (ISO) a été en effet chargé d'élaborer des lignes directrices sur la responsabilité sociétale qui doit aboutir à la publication, d'ici fin 2009 ou 2010, d'une nouvelle norme internationale, l'ISO 26000. Mais contrairement à ses sœurs (9000 ; 14 000), l'ISO 26000 est plutôt un référentiel cherchant à réunir les bonnes conduites en faveur de la RSE. Elle ne se construit pas de ce fait sur le même modèle (PDCA : Plan, Do, Check, Act) que les autres normes et ne donnera pas de ce fait lieu à une certification. C'est peut être ici d'ailleurs sa principale faiblesse avant même qu'elle ne soit née.

quatre axes existants, ce qui ne change en rien le modèle générique de Kaplan et Norton, mais l'approfondit par l'introduction de nouveaux facteurs. La performance finale mesurée est toujours économique (Capron et Quairel, 2006). Le schéma ci-dessous donne un exemple de ce type de chaîne de causalité modifiée en vue de la prise en compte de la RSE.

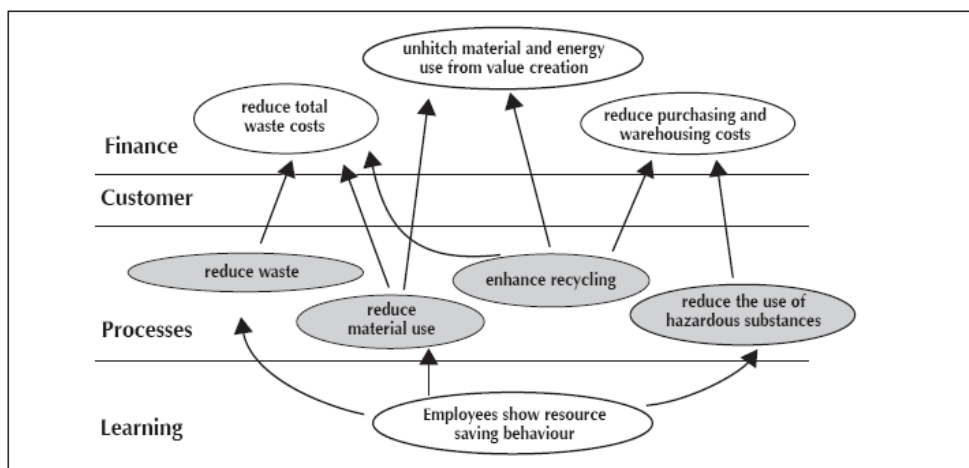


Figure 18 : Chaîne de causalité pour un SBSC ( Bieker et Gminder, 2001)

De son côté Bieker (2002) suggère d'ajouter une cinquième dimension au « *Balanced Scorecard* », à savoir la dimension sociétale. L'objectif final étant d'élargir le champ des facteurs pris en compte, et de signaler l'importance de ce domaine de performance. La performance finale mesurée reste économique, mais la chaîne de causalité est élargie et les acteurs sont conduits à intégrer les variables sociétales dans le déploiement de la stratégie et à définir les objectifs. Néanmoins, l'auteur n'apporte pas de précisions quant à l'architecture d'ensemble du système de mesure de la performance.

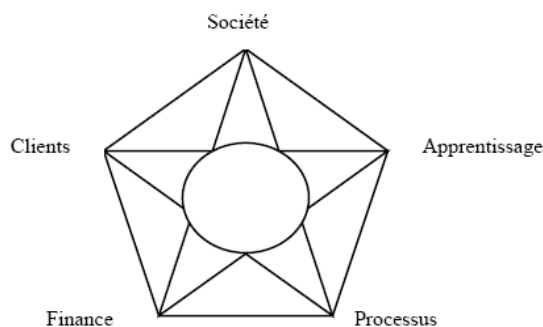


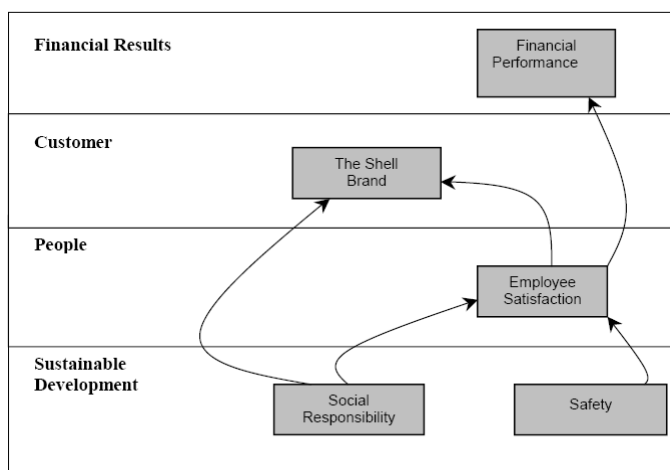
Figure 19: L'architecture du Sustainability Balanced Scorecard (Bieker, 2002)

Enfin, Supizet (2002), part du principe que l'entreprise se doit de satisfaire sept clients : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité. Ce préalable étant posé, il propose un « *Total*

*Balanced Scorecard* » dont le modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes.

Bien qu'encore largement confidentiels, ces concepts théoriques commencent à avoir un écho de la part de certaines entreprises. Zingales et Hockerts (2003) ont identifié quelques pratiques d'entreprises ayant intégré un axe RSE ou développement durable dans leur *Balanced Scorecard*. Ils citent pour cela l'exemple de Novo Nordisk et de Shell. La Novo Nordisk est une entreprise pharmaceutique danoise qui investit largement dans les ressources humaines et les recherches et développements. Le management de la compagnie s'est vite rendu compte que son système classique de mesure des performances ne fournissait pas assez d'informations pertinentes relatives à ces deux dimensions. Il a été donc décidé d'adopter un *Balanced Scorecard* à la fin des années 1990 tout en y intégrant des indicateurs environnementaux et sociaux. De ce fait, le *Balanced Scorecard* présente quatre axes : finance, processus commerciaux, clients et société, organisation et employés. Les problématiques environnementales et sociales sont explicitement intégrées dans les deux derniers axes, y compris la définition et la formulation d'indicateurs spécifiques et de cibles prioritaires concernant ces dimensions.

Quant à la compagnie pétrolière Shell, le *Balanced Scorecard* mis en place comprend un axe appelé « développement durable » qui remplace l'axe classique d'apprentissage. Les objectifs sont fixés selon les quatre axes de ce *Balanced Scorecard* spécifique et les dirigeants sont rémunérés en fonction de l'atteinte de la totalité de ces objectifs. L'axe « développement durable » permet également de construire des liaisons (et des relations de cause à effet dans une carte stratégique comme le montre la figure suivante) entre le développement durable et les autres dimensions du *Balanced Scorecard*. L'objectif d'un tel système étant de permettre aux managers de comprendre que mettre l'accent sur le développement durable peut affecter la performance financière.



**Figure 20 : Extrait de la carte stratégique de Shell avec les quatre dimensions du Bsc interne**

Ces tentatives théoriques et managériales ont au moins le mérite d'exister, à défaut d'avoir révolutionné la mesure de la performance dans les entreprises, car en réalité, leur mise en place souffre de plusieurs difficultés, tant sur le point technique que sur le point théorique. D'ailleurs Capron et Quairel (2006, p.13) rappellent que le modèle théorique du « *Sustainability Balanced Scorecard* » « *ne constitue pas un dispositif permettant d'évaluer et de piloter une performance globale mais il élargit le pilotage économique aux dimensions sociétales. Les limites mises en évidence par les études empiriques et relatives aux difficultés de mise en œuvre du BSC classique sont renforcées par l'introduction de dimensions supplémentaires ; les pratiques restent très focalisées sur les indicateurs « faciles » à renseigner, plutôt monétaires ; les aspects plus qualitatifs sont mal pris en compte (Bieker, 2002) et les liens de causalité ne sont presque jamais analysés (Ittner et Larcker, 2004) ».*

### 1.2.2 Le navigateur de Skandia AFS

De son côté, puisant ses fondements conceptuels dans la notion de capital intellectuel, le navigateur, théorisé par Edvinsson et Malone (1997) et mis en œuvre chez Skandia AFS (Edvinsson et Malone, 1999), tient compte de l'un des aspects de la performance sociétale, plus précisément de celui ayant trait aux salariés et aux clients. La réelle nouveauté contenue dans le navigateur réside dans l'attention particulière portée aux ressources humaines. Celles-ci sont positionnées au cœur du dispositif de création de valeur, et bénéficient d'un nombre d'indicateurs identiques aux autres dimensions de la performance. Une partie de la performance sociale, liée aux salariés de l'entreprise, est bien prise en compte dans le

navigateur. L'axe humain correspond aux compétences des salariés, et à l'engagement pris par l'entreprise d'en pérenniser le niveau.

Le navigateur propose une approche stratégique par les ressources, et une chaîne de valeur centrée sur le capital humain. Ainsi cette approche a pour objet le management du capital intellectuel ayant pour finalité la production de biens et de services, en passant par le capital structurel de l'entreprise. Plus précisément, cette approche repose sur les théories de croissance endogène en économie qui envisagent des facteurs autres que le capital ou le travail comme, par exemple, l'innovation ou la formation comme des sources fondamentales de croissance. Dans le cas de cette approche, le capital intellectuel devient la ressource stratégique.

Dans la figure qui suit, représentant le navigateur Skandia, nous constatons que le navigateur a les quatre mêmes dimensions que le « *Balanced Scorecard* », mais que la stratégie cette fois-ci est la valorisation des ressources humaines qui, selon ce modèle, sera le moteur de la création de valeur pour l'entreprise.

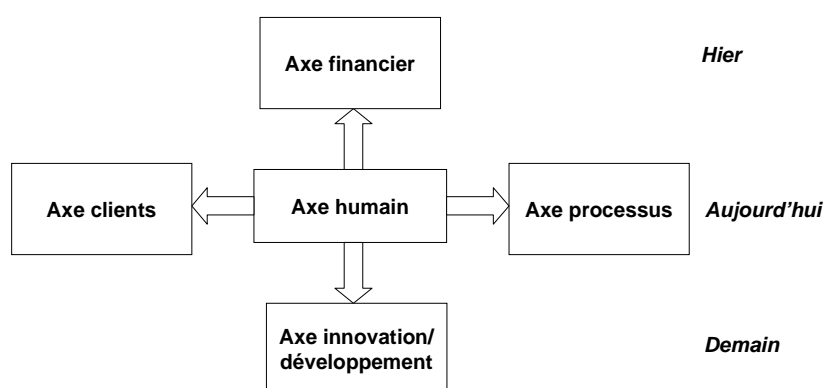


Figure 21: Le navigateur de Skandia

Pour conclure, nous pouvons dire que l'originalité de ce modèle de système de mesure de la performance est de proposer un tableau de bord centré sur la valorisation des ressources humaines. Celle-ci passe par la reconnaissance du Capital Immatériel, somme du capital humain et du capital structurel de l'entreprise, et qui correspond à « *l'écart entre la valeur de marché d'une entreprise et sa valeur comptable* » (Edvinsson et Malone, 1997, p. 27).

### 1.2.3 Le guide SD 21000

D'un point de vue professionnel, une initiative particulièrement intéressante a vu le jour en France pour servir comme aide au pilotage de la performance globale dans les organisations. Il s'agit du guide SD 21000.

L'association française de normalisation (Afnor) publia en 2003 un guide proposant une réponse codifiée aux organisations (publiques ou privées) afin de leur permettre d' « *adapter techniquement et culturellement leur système de management et d'intégrer progressivement toutes les dimensions du développement durable* ». Le SD 21000 se présente ainsi comme un recueil méthodologique, d'application volontaire, présentant un ensemble de recommandations managériales. Il a pour objet de simplifier l'intégration du développement durable et de la notion de RSE à la stratégie de l'entreprise, et de permettre aux entreprises de toute taille d'adapter leur système de gestion et leur culture aux principes du développement durable. Ce guide a été pensé pour rester compatible avec les principaux cadres préexistants dans le domaine du management, notamment les normes de la série ISO 9000, ISO 14000 et également les lignes directrices de la GRI.

Le SD 21000 est un guide méthodologique, une référence et non pas une norme managériale standard telle que l'ISO 9001. En ce sens, il n'est pas établi à des fins de certification. Il est plutôt destiné à mettre en exergue les risques et les opportunités de l'entreprise afin qu'elle puisse déterminer une stratégie de développement durable, des objectifs et des plans d'actions à mettre en œuvre. Il fournit également des recommandations sur la protection de l'environnement et la RSE.

Ce qui est intéressant dans ce guide, c'est que sa méthodologie a été construite selon une double approche. Une approche se basant sur les relations avec les parties prenantes<sup>85</sup>, et une approche identifiant les principaux enjeux futurs de l'organisation<sup>86</sup>. Cette double réflexion a pour avantage de donner un aspect dynamique à ce guide car il facilite la projection des dirigeants vers l'avenir en intégrant plus facilement le développement durable à la politique de développement de leur entreprise. Afin d'atteindre ses objectifs, cet outil d'autodiagnostic comporte trois étapes : l'autodiagnostic des enjeux, l'identification des parties prenantes et la hiérarchisation des enjeux proprement dits.

#### **1.2.4 Le bilan sociétal**

L'histoire du bilan sociétal est directement reliée à une initiative privée émanant du Centre des Jeunes Dirigeants et Acteurs de l'Économie Sociale (CJDES) qui a développé ce

---

<sup>85</sup> On rejoint ici les préconisations de Clarkson (1995) lorsqu'il définit la PSE comme la capacité à gérer et à satisfaire les parties prenantes. Ces dernières restent en effet un socle théorique habituellement privilégié, considéré comme une condition nécessaire à la prise en compte du développement durable par les entreprises.

<sup>86</sup> Hiérarchisation des enjeux développement durable prioritaires en termes de risques et d'opportunités.

référentiel entre 1995 et 1998. Mais le bilan sociétal n'est pas parti de rien. Il a hérité du modèle de conception du bilan social, et tente d'être son continuateur puisqu'il comble le deuxième volet du projet que le législateur n'a pas mené jusqu'à son but final : produire une liste d'indicateurs concernant les données sociales internes à l'entreprise et les données concernant les rapports à son environnement (Capron, 2003). Pour ce faire, le bilan sociétal s'appuie sur une démarche de progrès, résumée dans la figure suivante :

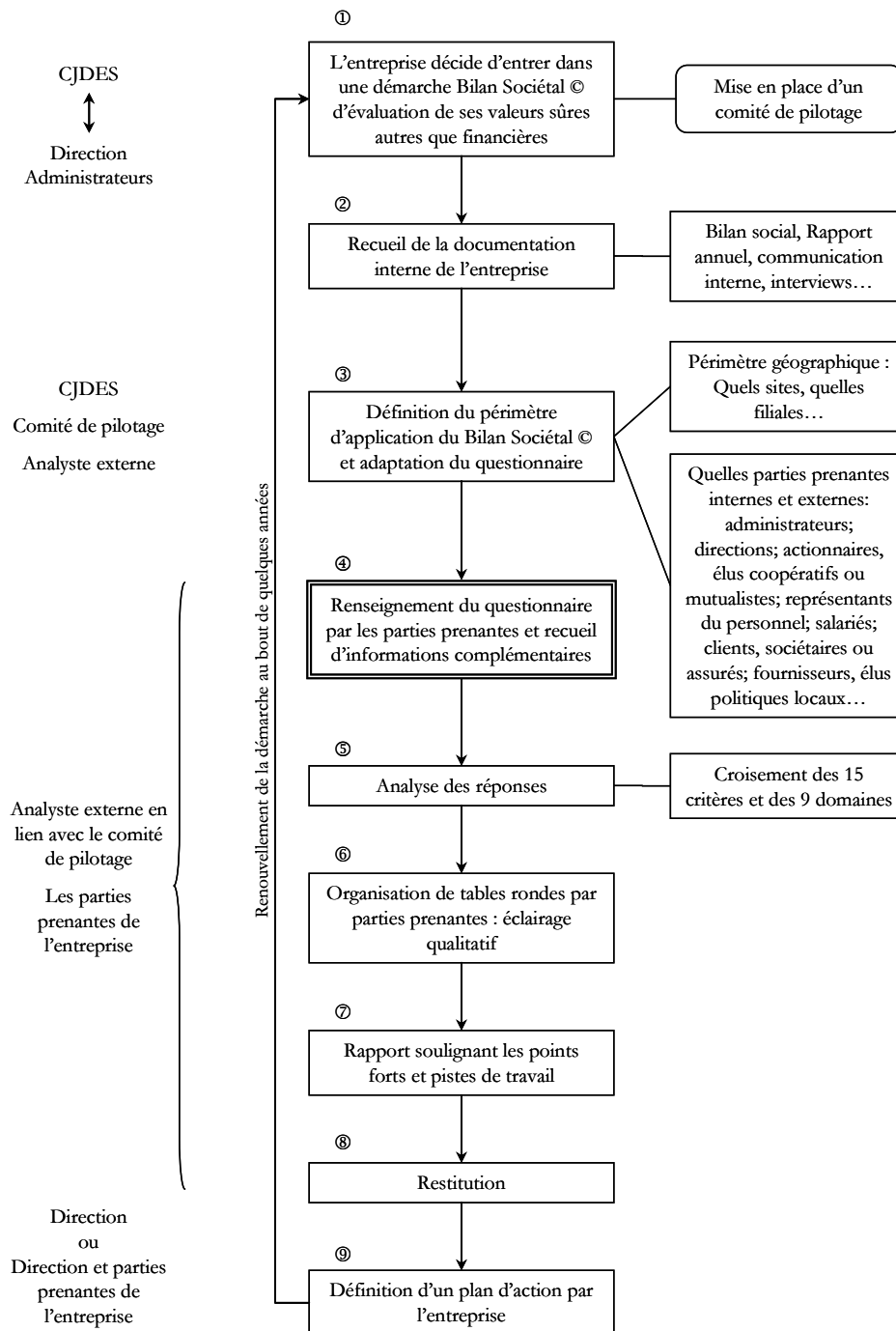


Figure 22 : Schéma de la démarche du Bilan Sociétal©

De part cette démarche, on constate bien que la philosophie de ce bilan est de proposer un instrument permettant d'évaluer les actions destinées à assumer la responsabilité sociale des entreprises à l'égard de leurs partenaires et de leur environnement (Capron, 2003). Il associe donc un outil d'auto-évaluation et un outil d'animation des salariés et employés. Cette évaluation se fait à partir d'un questionnaire qui couvre plusieurs critères ou domaines fixés par les initiateurs du projet. Ces critères sont : activité et relations clients, gestion économique, anticipation, prospective, innovation, production et organisation du travail, ressources humaines, acteurs internes, citoyens de l'entreprise, environnement humain, social et institutionnel, environnement biophysique, finalités, valeurs et éthique. L'évaluation de ces critères se fait soit par des indicateurs (sous forme de chiffres ou de recensement d'action), soit par une note allant de 1 à 4.

La méthode utilisée est le principe d'évaluations croisées : il est demandé à différentes parties prenantes, internes et externes de l'entreprise<sup>87</sup>, de répondre séparément à une grille de questions. Le nombre de ces questions varie en fonction de la connaissance que chaque partie prenante est supposée avoir du fonctionnement de l'entreprise. Par contre, quelque soit le volume du questionnaire, toutes les questions sélectionnées sont tirées des 9 domaines d'investigation afin de permettre l'évaluation croisée. Les résultats de ce questionnaire permettent d'aboutir, soit à un consensus sur l'appréciation, soit à une identification de divergences de vues. Par la suite, un « analyste sociétal », accrédité par le CJDES, fait passer le questionnaire auprès des différentes parties prenantes, analyse les résultats d'ensemble et restitue un diagnostic sociétal au management. Enfin, un logiciel facilite le recueil et le traitement des réponses aux questionnaires des différentes parties prenantes.

Ce processus montre qu'en réalité le bilan sociétal cherche à remplir plusieurs fonctions au sein des organismes qui l'adoptent. Il est à la fois :

- Un outil de pilotage visant à mesurer les performances sociales, environnementales et citoyennes de l'entreprise.
- Un outil de participation, de mobilisation des partenaires, salariés mais également fournisseurs, et plus généralement des acteurs de l'économie sociale. Autrement dit, le

---

<sup>87</sup> Qui peuvent être des administrateurs, directeurs, cadres dirigeants, salariés, sociétaires, clients, fournisseurs, élus politiques, collectivités locales...



bilan sociétal cherche à être un support de dialogue entre les différentes parties prenantes, internes et externes à l'entreprise.

- Un outil du renforcement de la transparence de l'entreprise ; celle-ci se présentant dans son ensemble et non plus seulement sous un angle économique et financier.
- Un outil permettant d'engager des actions visant à améliorer l'efficacité sociale, citoyenne, environnementale de l'entreprise et donc d'accroître sa valeur ajoutée.
- Un outil de communication permettant de valoriser les pratiques de l'entreprise dans les domaines sociétaux.

Le bilan sociétal constitue de ce fait un instrument de management et d'aide à la prise de décision interne. Son objectif est de favoriser un changement des comportements en interne en faveur des principes de la RSE. Il joue de ce fait la carte d'une complémentarité avec le contrôle de gestion classique puisqu'il suppose la prise en considération d'autres critères que ceux de ce contrôle (c'est-à-dire : économie, efficacité, efficience), plus élargis vers de nouvelles parties prenantes (autres que les actionnaires).

Sauf que la prise en compte d'un nombre important de parties prenantes risque de générer des contradictions entre des impératifs ou des orientations apparaissant antagonistes. L'intérêt du bilan sociétal est de rendre transparents ces antagonismes, et de montrer de manière explicite les dilemmes, les choix douloureux et les différentes solutions possibles. Il favorise ainsi les négociations, les discussions sur les arbitrages et éclaire les possibilités de compromis entre différentes catégories d'acteurs (Capron, 2003).

Néanmoins, quelques limites peuvent être adressées à cette initiative privée. Le bilan sociétal manque tout d'abord de crédibilité externe, puisqu'il ne donne lieu à aucune vérification externe des données et qu'il se base essentiellement sur la fiabilité des réponses reposant en grande partie sur la sincérité du dirigeant. De même, on peut s'interroger sur l'universalité de l'outil (construit par et pour des acteurs de l'économie sociale) et son application à divers secteurs<sup>88</sup>.

---

<sup>88</sup> Bien qu'il ait déjà été expérimenté ailleurs que dans l'économie sociale, avec réussite (Capron, 2003).

### 1.3 Le bilan mitigé des pratiques de contrôle de la RSE

Le bilan de cette section, dédiée à l'étude des systèmes de contrôle de la RSE, nous laisse assez perplexes et mitigés. Les résultats tirés de la littérature montrent toute la difficulté et la complexité de la mise en place d'un tel système.

D'une part, et contrairement à ce qu'on pourrait penser, les pratiques de contrôle des dimensions de la RSE sont anciennes, et parfois même, bien structurées. Des éléments tels que le contrôle de gestion environnementale, le contrôle de gestion sociale, les pratiques HSE, les normes ISO (9000, 14000, 18000), etc., prouvent que les entreprises n'ont pas attendu l'émergence des thématiques de développement durable et de RSE au cours de cette dernière décennie, pour prendre en compte les dimensions environnementales et sociales. Outre les pratiques privées et spécifiques à certaines entreprises, plusieurs initiatives ont vu le jour à des échelles nationales ou internationales. Le tableau suivant tente de regrouper les outils les plus importants selon deux axes : leur nature (environnementale, sociale, globale) et leur niveau d'application dans le processus managérial (planification, pilotage, audit et *reporting*).

		Niveaux d'application		
		Planification	Pilotage	Audit et <i>Reporting</i>
Nature	Environnementale	EMAS ISO 14000 Eco-conception		Bilan environnemental EMAS
	Sociale	OHSAS 18 000 Norme SA 8000		Bilan social
	Globale	Sustainability Balanced Scorecard ISO 26 000 Navigateur Skandia AFS AA 1000	Sustainability Balanced Scorecard SD 21000 Navigateur Skandia AFS	GRI Bilan sociétal AA 1000 Comptabilité sociétale

**Tableau 21 : Synthèse des principaux outils de pilotage de la RSE**

(Adaptée de Capron et Quairel, 2004)

Les pratiques en faveur des dimensions de la RSE sont anciennes. Sauf que ces pratiques de contrôle étaient largement fragmentées et partagées entre plusieurs directions et responsables au sein des entreprises. Et très rares sont les efforts de rapprochement de ces systèmes pour former des synergies managériales.

Il semblerait ainsi que ces traditions managériales aient perduré dans le temps et qu'il soit aujourd'hui très difficile d'observer de véritables systèmes de contrôle de la RSE intégrés et unifiés. Les quelques exemples cités dans cette section ne sont en réalité que des exceptions managériales, venant confirmer la règle.

En outre, la littérature étudiée dans cette section a montré qu'il existe deux obstacles majeurs pour la construction d'un système de contrôle de la RSE. Le premier est dû probablement à la nature de la performance que ce système est censé piloter. Le concept de performance globale pose encore un obstacle sémantique important, car si on n'arrive pas à savoir quelle performance mesurer, on ne pourra pas construire un système fiable pour le faire. Le second obstacle est plutôt d'ordre technique et concerne l'intégration simultanée des trois dimensions de la performance. Il semble en effet, que mettre sur un pied d'égalité, les performances économiques, environnementales et sociales, reste encore un défi managérial important pour les entreprises, et très peu d'entre elles ont réussi à le relever.

Pour conclure cette section, nous pouvons dire que le contrôle, dans sa mission de mesurer et de piloter toutes les formes de performance dans l'entreprise, fait désormais face à un nouveau défi. Comment mesurer des performances sociales, sociétales et environnementales dont le champ et l'étendue restent encore, comme nous l'avons vu, mal définis et non délimités ? Des questions, telles que « quoi mesurer ? », « comment mesurer ? », « et pour qui mesurer ? », se sont posées ces dernières années tant pour les praticiens que pour les académiciens. La première réponse proposée à ces questions était de construire une nouvelle forme d'indicateurs censés mesurer et relater ces formes de performances, et qui pourraient être utilisés à la fois en interne et en externe.

La revue de la littérature a également mis au jour la notion de contrôle de gestion environnementale qui peut être considérée comme une des composantes d'un contrôle de la RSE. Une littérature de plus en plus riche a traité cette thématique ces dernières années. Sauf que cette littérature soulève un paradoxe important. La notion de RSE fait l'hypothèse que son pilotage doit se faire simultanément, et non pas par le traitement de chaque dimension distinctement. L'existence d'une littérature spécifique sur les aspects environnementaux montre que le contrôle intégré des dimensions RSE présente plusieurs difficultés de mise en place et d'opérationnalisation pour les organisations.

Le même constat s'applique pour le contrôle de gestion sociale. Sauf que ce dernier est apparu bien avant les développements récents sur la RSE. Le contrôle de gestion sociale est une discipline structurée et formalisée. Elle possède ses propres outils, ses propres références, ses propres spécialistes, ses propres manuels, ses propres formations universitaires, etc.

Ce qui soulève d'ailleurs une question : le contrôle de gestion sociale doit-il disparaître en faveur d'un contrôle de la RSE, beaucoup plus global ?

## **Section 2: Les indicateurs de performance non financiers à l'aune des travaux sur les modes de contrôle**

La manière selon laquelle les indicateurs de performance, et en particulier les indicateurs non financiers, sont utilisés à l'intérieur de la firme nous renvoie à l'étude de l'utilisation des systèmes de contrôle d'une manière générale. Cette thématique a longtemps mobilisé l'énergie des chercheurs en contrôle de gestion. L'objectif étant de comprendre comment les managers utilisent les outils de contrôle, tels que les indicateurs, afin de décliner les stratégies de l'entreprise. Plus précisément, une majeure partie de ces recherches en contrôle s'est focalisée sur la question de savoir comment utiliser des outils de contrôle pour influencer les comportements des individus ?

Dans cette revue de la littérature consacrée à l'exploration des modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE en interne, nous pensons que c'est essentiellement ce courant *behavioriste* en contrôle qui est le plus à même de fournir des réponses à notre question de recherche. Rappelons que ce courant de recherche est né du constat que les systèmes de contrôle cybernétiques, mécaniques et rationnels, sont rarement observables et utilisables, vu les conditions difficiles, nécessaires à leur utilisation<sup>89</sup>. Le courant *behavioriste* part donc de la défaillance des systèmes de contrôle cybernétiques, et regroupe les recherches qui se sont intéressées sur les causes de ces défaillances et les solutions qui les suppléent. Ce courant

---

<sup>89</sup> Bouquin (2005, p.7) rappelle que le terme de contrôle cybernétique trouve ses origines dans la notion de contrôle en cybernétique, la science de la commande des systèmes. Un système, un processus, ne peut être « contrôlé » qu'à quatre conditions :

- Le processus doit être doté d'un objectif.
- Il est possible de connaître l'état atteint par rapport à l'objectif.
- On dispose d'un modèle prédictif, c'est-à-dire de la connaissance des effets qu'auront les décisions possibles si elles sont prises (connaissance de la relation cause-effet).
- Celui qui a la charge de contrôler le processus doit avoir accès aux différentes solutions possibles, donc aux solutions efficaces. Celles-ci peuvent consister :
  - à ajuster les inputs du processus (on parle de contrôle de premier ordre),
  - à modifier ses objectifs (contrôle d'ordre deux),
  - à revoir le modèle prédictif en raison de l'expérience accumulée (apprentissage interne) ou à changer la nature du processus lui-même (apprentissage systémique).

Ces quatre conditions forment une chaîne. Il suffit que l'une d'elles ne soit pas remplie pour que les autres perdent leur efficacité. Enfin, Bouquin (2005) ajoute une cinquième condition, spécifique du milieu organisationnel et qui n'a pas de sens en cybernétique : il faut que celui qui doit prendre la décision corrective ait envie de la prendre.

tente alors d'étudier l'impact de l'utilisation des outils de contrôle sur le comportement des managers, et par là sur la performance de la firme.

En réalité, plusieurs tentatives de conceptualisation, de taxonomie et de typologies des systèmes de contrôle ont vu le jour grâce à ce courant de recherche<sup>90</sup>. Ces travaux ont montré que les systèmes de contrôle prennent en considération l'existence de facteurs de contingence qui rendent possibles ou non la mise en place de mécanismes de contrôle, et qui conduisent à différents modes de contrôle (Langevin et Naro, 2003). En d'autres termes, il existe des manières différentes pour utiliser les outils et les mécanismes de contrôle afin d'influencer le comportement des managers et de leurs subordonnés dans le but de décliner les stratégies organisationnelles. L'objectif de ces recherches était donc principalement d'identifier les situations organisationnelles auxquelles les différents modes de contrôle sont adaptés, et par la suite de savoir quel(s) mode(s) de contrôle mettre en œuvre dans une situation organisationnelle donnée (Chiapello, 1996).

Néanmoins, recourir à cette littérature pose une difficulté dans le cadre de notre recherche. Le courant *behavioriste* s'est essentiellement consacré à l'étude d'un seul outil de contrôle : le budget<sup>91</sup>. Il est vrai que le contrôle budgétaire a très souvent été corrélé avec le contrôle de gestion en général. De ce fait, peu d'études comportementalistes se sont intéressées à d'autres mécanismes de contrôle, tels que les indicateurs de performance. Et c'est peut être ici que réside une des faiblesses de ce courant. Car le budget ne tient pas aujourd'hui la place centrale qu'il occupait il y a vingt ans. La modification en 1988 de la définition du contrôle de gestion proposée en 1965 par Anthony, représente un recul certain par rapport à la conception essentiellement planificatrice et financière du contrôle de gestion qui avait cours jusque dans les années 70 (Bouquin, 1997). Dans ce contexte, quelques auteurs suggèrent d'élargir la problématique du courant comportementaliste à la mise en place et à l'utilisation de mesures de performance non financières (Otley et Fakiolas, 1998 ; Hartmann, 2000). La publication de telles études a d'ailleurs commencé (Said et al., 2003). L'étude de l'utilisation des indicateurs non financiers de la RSE comme mécanismes de contrôle pourrait ainsi faire partie de cet élargissement du courant *behavioriste* en contrôle.

---

<sup>90</sup> Pour une synthèse de cette littérature, voir E. Chiapello (1996).

<sup>91</sup> Une large part de ces recherches tourne autour de la variable « participation des managers à l'élaboration du budget », qui se définit comme le degré selon lequel les subordonnés sont autorisés à participer au processus budgétaire. Pour une synthèse de cette littérature, voir Naro (1998)

Cette section sera consacrée à l'étude de ces recherches *behavioristes*, et à leurs apports à l'analyse des indicateurs de performance non financiers. Nous aborderons cette littérature en quatre étapes. Tout d'abord, nous reviendrons brièvement sur les travaux fondateurs de ce courant, matérialisés par les études d'Argyris (1952) et de Hofstede (1981). Ensuite, la seconde étape évoquera le courant de recherche RAPM, porté essentiellement par Hopwood (1981), et qui a regroupé les études ayant traité des modalités d'utilisation des données comptables budgétaires pour l'évaluation des managers. La troisième étape retracera les différentes tentatives de synthèse des modes de contrôle, synthèses proposées par Ouchi (1979, 1980), Merchant (1982) ou encore Mintzberg (1982). Enfin, cette discussion théorique se conclura avec la présentation de la typologie proposée par Simons (1995). Ce cadre d'analyse innovateur, est à la fois une typologie de synthèse des travaux précédents, et un travail critique réagissant aux limites du courant RAPM.

## **2.1 Les travaux fondateurs sur les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle**

Aujourd'hui, bien qu'on ne dispose toujours pas d'un recensement exhaustif des modes de contrôle issu du courant *behavioriste*, plusieurs auteurs ont proposé des typologies des modalités de contrôle sur lesquelles nous pouvons baser notre recherche. Mais toutes ces recherches n'auraient pas été possibles sans l'apport initial et fondateur d'Argyris. En 1952, Argyris publie une étude intitulée *The impact of budgets on people*. Il y apparaît que les outils du contrôle sont susceptibles de générer des dysfonctionnements en incitant les managers à ne prendre en compte que leur propre intérêt et celui de leur département.

C'est cette étude qui a représenté le point de départ d'une nouvelle approche de la recherche en contrôle de gestion. L'idée étant que les manières d'utiliser des outils et des mécanismes de contrôle ne sont pas neutres dans les organisations. La vision d'un système de contrôle figé et mécanique était largement remise en cause, et la principale problématique du contrôle est devenue le contrôle des individus (Merchant, 1998)<sup>92</sup>.

---

<sup>92</sup> Pour Merchant (1998, cité par Langevin et Naro, 2003), le besoin d'un contrôle des individus né de l'existence de comportements dysfonctionnels a trois causes possibles. Premièrement, les individus peuvent ne pas connaître de façon précise ce qui est attendu d'eux. Deuxièmement, les individus peuvent être motivés à prendre des décisions différentes de celles que l'organisation souhaiterait. Troisièmement, les individus peuvent ne pas avoir les compétences, qualités ou connaissances requises pour prendre les "bonnes" décisions.

Faisant suite à cette observation, de nombreux chercheurs se sont intéressés aux conséquences comportementales de la mise en œuvre d'un mécanisme de contrôle, le contrôle budgétaire en l'occurrence, et sur les conditions qui favorisent leur émergence. En particulier, ce sont les travaux d'Hofstede qui ont matérialisé le mieux les observations d'Argyris.

En 1981, Hofstede présente une typologie des cas où le modèle rationnel du contrôle ne s'applique pas. Il identifie de ce fait le contrôle non cybernétique qu'il oppose au contrôle cybernétique traditionnel. Pour que ce dernier puisse être observé, Hofstede identifie quatre critères indispensables devant être vérifiés : absence d'ambiguïté des objectifs, caractère mesurable des résultats, bonne connaissance de l'effet qu'auront les interventions, et répétitivité de l'activité. Ces quatre critères lui permettent de proposer une typologie des modalités de contrôle en fonction de la non vérification d'un ou de plusieurs de ces critères.

Les objectifs sont-ils dépourvus d'ambiguïté ?	Les résultats sont-ils mesurables ?	Les effets des interventions sont-ils connus ?	L'activité en cause est-elle répétitive ?	Nature du contrôle
Non				Contrôle politique
Oui, après discussion	Non, pas de succédanés			Contrôle par jugement
Oui	Oui	Non	Non	Contrôle intuitif
Oui	Oui	Non	Oui	Contrôle par essais-erreurs
Oui	Oui	Oui	Non	Contrôle par expertise
Oui	Oui	Oui	Oui	Contrôle de routine

**Tableau 22 : La Typologie d'Hofstede (1981) (citée par Bouquin, 2004a, pp. 71)**

Les trois premières formes identifiées représentent ce qu'Hofstede qualifie de contrôle non cybernétique. Les trois autres se rapprochent d'un contrôle cybernétique.

Plus tard, d'autres études poursuivront les recherches sur les modes de contrôle qui peuvent s'appliquer en cas de défaillances des systèmes de contrôle cybernétiques.



## 2.2 Le courant RAPM

L'approche contingente des systèmes de contrôle a contribué aux fondements de tout un courant de recherche sur le rôle des indicateurs comptables dans la mesure des performances, appelé RAPM<sup>93</sup>. Ce dernier peut être défini comme « *l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance* » (Harrison, 1993, p.451).

L'objectif de l'ensemble de ces recherches était de proposer des réponses sur les manières dont les managers utilisaient des données comptables dans l'évaluation individuelle de la performance des subordonnés, et surtout dans la confiance accordée par ces managers aux données comptables pour évaluer la performance.

En traitant la question de savoir comment des données RSE étaient utilisées par les managers, nous pensons qu'il était utile de présenter ce courant de recherche RAPM, malgré qu'il soit spécifique à un mécanisme de contrôle particulier. Le RAPM propose en effet des similitudes avec la problématique étudiée, c'est-à-dire, la manière dont est utilisée des indicateurs de performance, même s'ils ne sont pas comptables ou financiers.

### 2.2.1 RAPM et mesure des performances : les travaux fondateurs

La problématique de la mesure des performances a été au cœur de ce courant de recherche depuis les travaux de Hopwood (1972), travaux pionniers et fondateurs de ce courant. Hopwood s'est focalisé en premier lieu à identifier les modalités et les mécanismes d'utilisation des indicateurs de performance (essentiellement des données comptables et financières). Il conclut, à travers une étude menée auprès d'une seule grande entreprise et d'une vingtaine d'entretiens menés avec des managers, qu'il existe trois styles d'utilisation de ces données dans les budgets des entreprises:

- « *budget constrained* » : l'évaluation du manager est d'abord basée sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires sur une base de court terme sans autre considération. L'utilisation des données est rigide et stricte, et les réunions pour l'explication de la non atteinte des objectifs budgétaires, sont rares et non souhaitées.

---

<sup>93</sup> RAPM : Reliance on Accounting Performance Measurement, traduit en français par dépendance vis à vis des mesures comptables de la performance.

- « *profit conscious* » : la performance du manager responsable du budget est évaluée sur sa capacité à accroître l'efficacité de son unité dans une perspective de long terme. Les données comptables sont utilisées avec prudence d'une façon flexible. Ce qui implique que l'évaluation prend en compte un plus grand nombre de paramètres autres que la seule atteinte des objectifs budgétaires.
- « *non-accounting* » : les données comptables jouent un rôle négligeable dans l'évaluation du manager qui se fait en se basant sur d'autres critères et d'autres paramètres non comptables et financiers<sup>94</sup>.

L'étude d'Hopwood (1972) a mis au jour des dysfonctionnements et des conflits récurrents entre les managers et leurs subordonnés suite à une grande dépendance à ces mesures comptables. Une utilisation en « *budget constrained* » provoque des tensions dans une entreprise, et un sentiment d'injustice pour les managers jugés selon ce style. Hopwood montre également le manque de compréhension de ces mesures par les managers, leur imprécision et une focalisation sur les mesures des résultats et la performance à court terme. Il conclut de ce fait qu'il est préférable pour une entreprise d'opter pour le style « *profit conscious* » que « *budget constrained* ».

De même, des recherches similaires dans ce courant ont montré qu'en fonction des différents contextes, des conséquences négatives (tension au travail et méfiance vis-à-vis du supérieur) peuvent résulter de la prise en compte seulement des mesures comptables conventionnelles dans l'évaluation de la performance (Hartmann, 2000 ; Otley et Pollanen, 2000).

Ainsi, en étudiant les effets de l'utilisation des indicateurs comptables, les tenants du courant RAPM ont construit probablement les premières critiques de l'utilisation unique des indicateurs financiers, bien avant que d'autres chercheurs, tels que Kaplan et Norton, ne plaident, à la fin des années 1980, en faveur d'indicateurs non financiers.

Par la suite, les études théoriques du courant RAPM se sont intéressées à comprendre les effets d'une trop grande dépendance vis-à-vis de mesures comptables de la part des managers

---

<sup>94</sup> Il faut noter que cette catégorie, même si elle a regroupé 44 % des réponses des managers, a été abandonnée par la suite par Hopwood dans sa typologie, qui s'est concentré uniquement sur les deux autres styles. Otley et Fakiolas (2000) pensent que cela est dû au fait que ce troisième style est une « catégorie résiduelle » puisqu'elle regroupait des réponses des managers très hétérogènes, qui ne pouvaient être classées dans les deux autres styles.

pour évaluer la performance des subordonnés. Ils ont, de ce fait, un peu délaissé les études sur les manières dont ces indicateurs et ces données étaient utilisés.

En poursuivant les travaux d'Hopwood, Otley (1978) a cherché par exemple, non pas à étudier les effets d'une forte utilisation des indicateurs comptables, mais plutôt de relier le style d'utilisation à la performance financière de l'entreprise. Il commence son raisonnement en critiquant Hopwood sur le fait que ce dernier a mal différencié les imperfections du système comptable de l'entreprise étudiée avec les styles d'utilisation. Par la suite, il postule qu'il n'existe pas une dichotomie entre les trois styles prédéfinis mais plutôt un continuum entre le « *budget constrained* » et le « *non-accounting* » en formulant qu'aucun ne dépasse l'autre réellement. Pour lui, le bon « style » d'utilisation des données est contingent aux circonstances et aux spécificités de chaque entreprise.

Les résultats de ces deux auteurs sont donc contradictoires sur deux éléments essentiels : la relation du style avec la tension ressentie d'une part, et avec la performance atteinte d'autre part.

Ces conclusions conflictuelles ont entraîné le développement d'un courant de recherche qui tente d'expliquer les différences entre ces deux recherches par différents facteurs de contingences (Sponem, 2004b).

### **2.2.2 RAPM et l'« *Evaluation Style* »**

Le courant RAPM a mobilisé une multitude de chercheurs, qui, en partant des travaux de Hopwood (1972), puis de ceux de Otley (1978), ont étudié les relations croisées entre plusieurs aspects du budget, tels que, la pression budgétaire, la participation à l'élaboration du budget, l'incertitude, les effets de la pression budgétaire sur les comportements, etc. (Brownell et Hirst, 1986 ; Dunk, 1989 ; Brownell et Dunk, 1991, Harisson, 1993 ; Lau et al.1995, etc.). Les conclusions de ces recherches sont très riches. Brownell et Dunk (1991, p.703), soulignent d'ailleurs que « *le courant permanent des travaux consacrés à cette question (RAPM), représente la seule masse critique de travail organisée en contrôle de gestion jusqu'à présent* ».

La question centrale de ces travaux, était d'essayer de mesurer la variable « *Evaluation style* » des subordonnés par leur manager. En d'autres termes, qu'est-ce qui faisait la différence dans la manière d'évaluer les subordonnés d'une entreprise à une autre ? Plusieurs

recherches ont tenté de modéliser cette variable, en s'appuyant essentiellement sur la théorie de la contingence.

Hartmann (2000) a recensé les différents travaux de ce courant et les a classés en neuf catégories distinctes selon les variables contingentes utilisées : Les études universelles, la culture nationale, l'environnement extérieur, les orientations stratégiques, les spécificités des départements et de leurs tâches, la participation budgétaire, les relations avec la hiérarchie, les personnalités des dirigeants et des managers, les effets de contagion.

Ce nombre important d'études et la richesse des conclusions montrent l'essor qu'a connu ce courant de recherche en contrôle de gestion. Mais ceci ne l'a pas empêché de connaître plusieurs critiques à la fois sur le fond des recherches que sur leur forme.

### **2.2.3 Le RAPM : une typologie des systèmes de contrôle ?**

Plusieurs auteurs se sont interrogés sur le caractère réellement organisé et pertinent de l'ensemble des études du courant RAPM (Chapmann, 1997 ; Hartmann, 2000). Hartmann (2000) note par exemple que les hypothèses d'un grand nombre d'études empiriques n'ont pu être validées, et que même les résultats produits restent peu convergents. Il ajoute même, que les résultats des recherches antérieures n'ont pu être retrouvés par la suite. De plus, les conclusions présentées par ces différentes études sont parfois contradictoires.

L'ensemble de ces aspects, la variété des mesures et la faiblesse de la conceptualisation de la RAPM, ont rendu difficile son classement dans les grandes typologies de contrôle existantes (Hartmann, 2000), car ce concept différencie mal les pratiques budgétaires des entreprises, d'une étude à une autre.

## **2.3 Les typologies de synthèse des modes de contrôle<sup>95</sup>**

Au courant des années 1970 et 1980, d'autres tentatives ont essayé de proposer des typologies des modes de contrôle. La problématique posée était plutôt de savoir comment et sur quoi s'exerce le contrôle (actions, résultats, caractéristiques du personnel, cultures et normes, contexte affectif, objectifs et stratégies) (Chiapello, 1996).

---

<sup>95</sup> Les modes de contrôle peuvent être définis par la manière avec laquelle les managers utilisent les outils de contrôle pour influencer les comportements dans les organisations en faveur de la stratégie de l'entreprise. Dans la littérature, on trouve d'autres expressions pour désigner les modes de contrôle, telles que types de contrôle (Nogatchewsky, 2004), styles de contrôle (Petitjean, 2001), formes de contrôle (Barel, 2001), modes de contrôle (Chiapello, 1996), modes de régulation (Bessire, 1995), modes de convergence des buts (Fiol, 1991), mécanismes de coordination (Mintzberg, 1982), etc.

Les principaux travaux durant cette période sont probablement ceux d'Ouchi.

En 1979, William Ouchi propose une typologie des systèmes de contrôle qui cherche à déterminer les mécanismes permettant à une organisation de réaliser ses objectifs en associant un certain type de contrôle à des caractères organisationnels particuliers. Les facteurs de contingence retenus par Ouchi sont le niveau de connaissance du processus de production et la capacité à mesurer les résultats.

		Connaissance du processus de transformation	
		Parfaite	Imparfaite
Capacité à mesurer les résultats	Elevée	Contrôle des résultats ou des comportements	Contrôle des résultats
	Faible	Contrôle des comportements	Contrôle clanique

Figure 23: Types de contrôle et conditions préalables (Ouchi, 1979)

Ouchi identifie tout d'abord le contrôle des résultats qui s'opère en cas de possibilité forte de mesurer les résultats et de faible connaissance du processus de transformation. Ce mode de contrôle fait appel à une forte utilisation des indicateurs de performance comme seul moyen de contrôler les objectifs assignés aux managers. En réalité, ce mode de contrôle est un mode classique largement observé dans les organisations, et fait référence à la définition primaire du contrôle de gestion. C'est un mode qui concerne surtout « *l'impact sur l'effort et la performance de l'agent de différentes formes de contrat, c'est-à-dire de différentes formes de systèmes d'évaluation et de rémunération* » (Langevin et Naro, 2003, p.2).

Le contrôle des comportements s'impose en cas de faible possibilité de mesurer les résultats et de forte connaissance des moyens de production.

Enfin, Ouchi propose un mode de contrôle alternatif dans les cas où à la fois le processus de transformation est méconnu et les résultats sont difficilement mesurables : le contrôle clanique (ou par le clan ou par rituels). Pour Ouchi, en cas de forte incertitude quantitative et qualitative sur le travail effectué par les acteurs, une certaine autonomie assortie de confiance est nécessaire. Le contrôle s'effectue alors principalement bien avant l'action, c'est-à-dire lors du recrutement des acteurs. L'acteur recruté satisfait un certain nombre de critères censés garantir sa capacité et sa volonté d'agir dans le sens attendu par l'organisation, même en l'absence de contrôle formel. Ce mode de contrôle a été approfondi et enrichi par la suite par d'autres chercheurs, et est devenu le contrôle social ou le contrôle par la culture.

En 1980, dans *Markets, bureaucraties and clans* (1980), Ouchi revient sur sa première typologie en l'enrichissant par un nouveau mode de contrôle. Désormais, pour lui, il existe trois principales manières d'exercer le contrôle dans une organisation :

- Le contrôle par le marché : ce nouveau type de contrôle qu'il définit, est préconisé lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés. Les mécanismes du marché (concurrence, ajustement par les prix, recherche de l'intérêt individuel) sont intégrés au sein de l'organisation afin de parvenir à une régulation par l'échange économique dans un contexte de concurrence.

- Le contrôle par la bureaucratie : il regroupe les modes de contrôle des résultats et des comportements proposés en 1979. Cette forme de contrôle est applicable dans un environnement prévisible, bien connu et maîtrisé, et suppose des problèmes analysables et des tâches peu complexes. Il se base ainsi sur un ensemble de règles et de procédures formelles, donc bureaucratiques, et fait appel à une forte utilisation des indicateurs de performance, tant au niveau de la prévision que de l'évaluation.

- Le contrôle clanique : Ouchi opère quelques changements sur la définition de ce mode de contrôle. Il le décrit désormais comme un contrôle par lequel les objectifs et les valeurs des individus doivent coïncider, d'une manière plus au moins volontaire, aux principes et aux valeurs de l'organisation. Fiol (1991), considère ce mode de convergence des buts comme anticipateur, par opposition au contrôle *a posteriori* propre à l'approche classique du contrôle de gestion : « [...] *il consiste à sélectionner les individus à travers le recrutement, puis à les inciter, à travers la formation, à se comporter dans le sens attendu par l'organisation. Ce mode d'organisation, vieux comme le monde dans la pratique, tend à renforcer les valeurs déjà intégrées par les membres de l'organisation afin de les amener à agir ou à prendre des décisions de la façon même qu'auraient adoptée leurs dirigeants.* ».

D'autres travaux fondamentaux suivront, et notamment ceux de Mintzberg (1982) ou de Merchant (1982)<sup>96</sup>.

---

<sup>96</sup> On pourra également rattacher la typologie de Fiol (1991) sur les modes historiques de convergence des buts à cet ensemble de travaux.

Mintzberg, par exemple, distingue six mécanismes de coordination<sup>97</sup> :

- L'ajustement mutuel : la coordination se fait au moyen d'une communication informelle et spontanée entre les acteurs.
- La supervision directe : une personne donne à un ou plusieurs opérateurs les instructions sur le travail à effectuer, et réalise elle-même le contrôle d'exécution du travail.
- La standardisation des procédés : chaque poste de travail est défini en précisant les tâches à effectuer, la manière de les effectuer ainsi que les rythmes de travail. L'autonomie, source d'incertitude, est étouffée.
- La standardisation des résultats : le résultat attendu de l'opérateur est défini avant l'action en fonction d'objectifs explicites et mesurables.
- La standardisation des qualifications : les compétences nécessaires à l'exécution du travail, définies ex-ante, déterminent le choix de l'opérateur, supposé effectuer le travail dans le sens attendu par l'organisation en contrepartie de la confiance et de l'autonomie qui lui sont accordées.
- La standardisation des normes : ce sont les normes et les valeurs établies pour l'organisation dans sa globalité, auxquelles les membres doivent adhérer, qui vont encadrer le travail.

Quant à Merchant (1982, 1998), dont les travaux se rapprochent fortement de ceux d'Ouchi, il distingue trois types de contrôle :

- Contrôle par les résultats : il s'agit d'évaluer la performance des individus par rapport à un objectif prédéterminé. Selon Merchant (1998), le contrôle par les résultats passe par plusieurs phases: le choix d'un indicateur de performance, la fixation d'un objectif à l'aide de cet indicateur, la mesure de la performance réalisée et des écarts et enfin l'attribution d'une récompense ou une sanction à l'individu contrôlé.
- Contrôle des actions : il consiste à assurer que les employés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables. Règles et procédures, définition

---

<sup>97</sup> Terme qu'il substitue à celui de contrôle.

et séparation des responsabilités, supervision directe, autorisations d'engagement de dépenses constituent des exemples de ce mode de contrôle (Langevin et Naro, 2003)

- Contrôle du personnel : il s'agit d'induire des comportements d'autocontrôle des employés dans la direction des stratégies fixées par l'organisation. Aucune sanction n'est présente ici. L'entreprise cherche à socialiser et à partager des valeurs communes.

Les différents travaux sur les modalités d'usage des outils de contrôle ont permis à certains auteurs d'en proposer une synthèse. Petitjean (2001) par exemple postule que les différents modes de contrôle identifiés par ces auteurs reposent en réalité sur un triptyque de types de contrôle : administratif et bureaucratique, marchand et enfin social et culturel. Pour l'auteur, les modes de contrôle visent soit à la maîtrise du comportement des acteurs (aspect culturel ou social), de ce qu'ils font (aspect mesure des résultats) et de la manière dont ils le font (aspect bureaucratique ou procédural).

En conclusion, ce que nous pouvons retenir de ces différentes typologies est que le contrôle peut s'exercer à l'aide d'un outil, comme les indicateurs de performance non financiers, selon trois modalités. Le contrôle peut être soit bureaucratique, soit par les résultats, soit enfin un contrôle social.

La question qui se pose au niveau de notre problématique est donc de savoir à quel type de contrôle, l'utilisation des indicateurs de la RSE peut-elle nous renvoyer ?

#### **2.4 Les indicateurs de performance dans la grille de lecture des systèmes de contrôle de Simons**

Outre les typologies fondatrices des systèmes de contrôle présentées ci-dessus, une vision plus récente, plus managériale et plus opérationnelle des dimensions du contrôle a été développée par Simons (1995). Les principaux apports de cette vision résident dans le souci de Simons à montrer que les outils de contrôle sont souvent les mêmes dans les organisations, mais c'est la manière dont ils sont utilisés par les managers qui expliquent les différences de ces systèmes. Simons montre en particulier que les managers, à cause de leur rationalité limitée, réservent leur attention et ne se concentrent que sur quelques systèmes de contrôle spécifiques. Le choix des managers se fait sur les systèmes les plus critiques, ceux qui leur permettront le plus de faire face aux incertitudes stratégiques. Enfin, une des particularités du cadre développé par Simons est qu'il ait été un des rares à montrer que les systèmes de



contrôle peuvent également servir à stimuler l'apprentissage organisationnel, voire même à représenter un avantage compétitif pour l'organisation.

### 2.4.1 Les fondements des travaux de Simons et leurs objectifs

Dans une série d'articles et de livres entre 1987 et 2000<sup>98</sup>, Simons construit un cadre d'analyse théorique des systèmes de contrôle de gestion qui s'oppose aux visions classiques d'Hofstede, d'Ouchi ou d'Hopwood.

Dans un premier lieu, Simons (1995, p.5) propose sa propre définition des systèmes de contrôle qu'il qualifie de : « *procédures et systèmes formalisés fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ».

A partir de cette définition, et à travers les multiples recherches sur le terrain qu'il mène<sup>99</sup>, Simons (1995) identifie quatre leviers de contrôle que les dirigeants et les managers utilisent pour le changement organisationnel et pour la déclinaison de la stratégie.

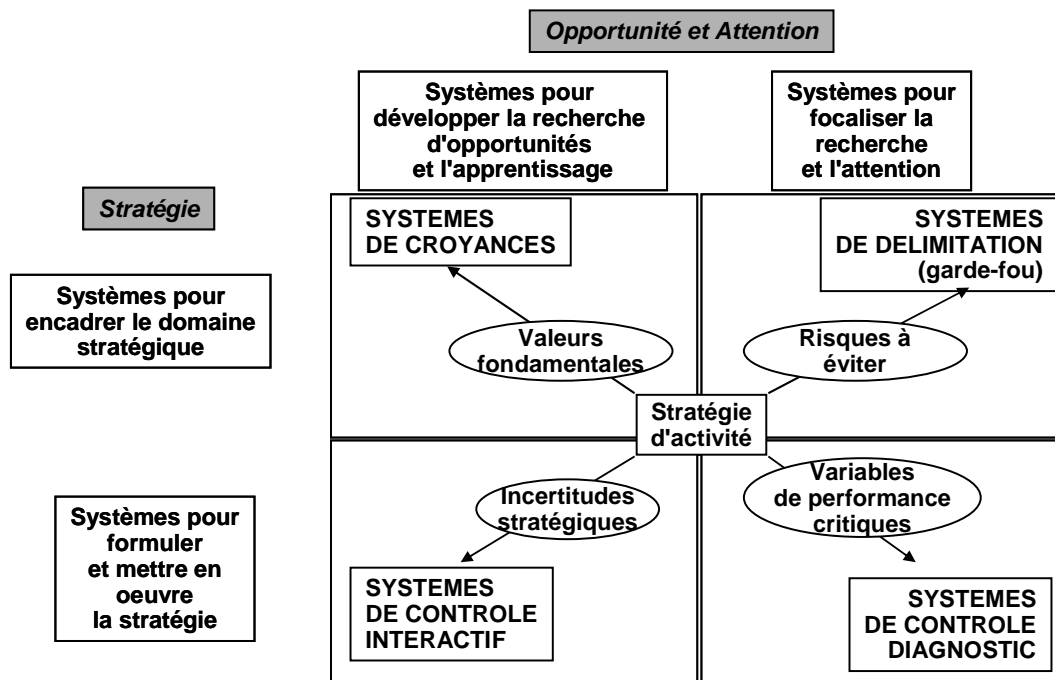


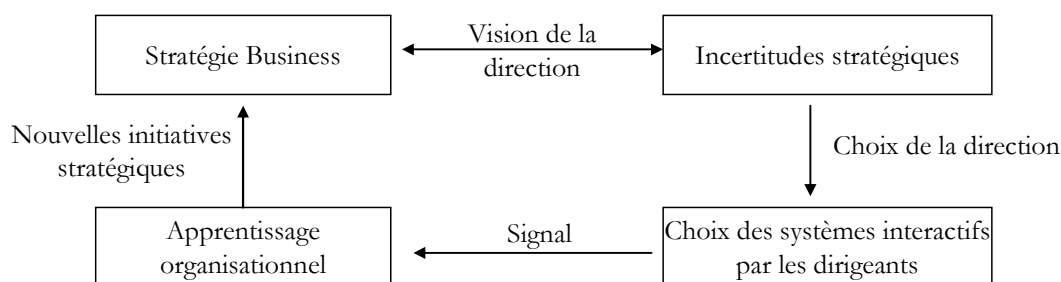
Figure 24: les quatre leviers de contrôle selon Simons (1995, p.157)

<sup>98</sup> Notamment: "Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal", Harvard Business School Press, 1995.

<sup>99</sup> Notamment chez Johnson & Johnson.

Simons (1995, p.175) explique que ces quatre leviers de contrôle servent à « *inspirer l'adhésion des individus aux buts de l'organisation ; baliser le territoire d'expérimentation et de compétition, coordonner et piloter l'exécution des stratégies du moment ; stimuler et guider la recherche de stratégies futures.* »

Parmi ces leviers, Simons (1995) identifie deux mécanismes de contrôle servant tous les deux à formuler et à mettre en œuvre la stratégie. Pour les différencier, Simons introduit les concepts d'opportunité et d'attention. Plus les dirigeants favorisent la recherche et la maîtrise des opportunités de croissance de l'organisation, plus les systèmes de contrôle tendent à être interactifs et participatifs<sup>100</sup>. En d'autres termes, les dirigeants donnent une attention particulière et une participation accrue dans les modalités d'utilisation de ces systèmes de contrôle. Au final, l'utilisation interactive de ces outils favorise le partage et la production d'informations et donc l'apprentissage organisationnel. Cette boucle d'apprentissage entre stratégie et contrôle, définie par Simons, peut être résumée comme suit :



**Figure 25 : Modèle processuel de relation entre stratégie et contrôle**

(Simons 1990, p. 137 ; 1991, p. 50)

Par contre, si des dirigeants focalisent leur attention sur les facteurs clés de succès (ou de risque) préétablis, leurs systèmes de contrôle tendront à être diagnostiques et programmés. Pour Simons, la recherche en contrôle de gestion s'est, le plus souvent, focalisée sur l'étude des systèmes diagnostiques qui se rapprochent le plus de l'idée d'un système de contrôle classique. Ces systèmes reposent sur le principe que les managers ne s'impliquent expressément que dans le cas où les résultats atteints sont différents des résultats prévisionnels dans les budgets et dans les plans : c'est le concept même du contrôle par exception.

<sup>100</sup> Ces idées proposées par Simons ont été possibles grâce notamment aux travaux d'Argyris (1990) sur les théories de l'apprentissage. Il devenait en effet de plus en plus évident à partir de ces recherches de postuler que les domaines de la comptabilité en général, et du contrôle de gestion en particulier, pouvaient servir de leviers à promouvoir l'apprentissage organisationnel et à dépasser les routines et les règles usuels.

Simons définit ces deux configurations de contrôle comme suit :

- Les systèmes de contrôle interactifs sont « *des systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* » (Simons, 1995, p.95).
- Les systèmes de contrôle diagnostiques ont été définis comme étant « *des systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance* » (Simons, 1995, p.59).

Notons par ailleurs que ces quatre leviers de contrôle s'utilisent d'une manière générale à différents niveaux de l'organisation. Une comparaison de ce cadre théorique avec le modèle d'Anthony (1965, 1995), aboutit au schéma suivant :

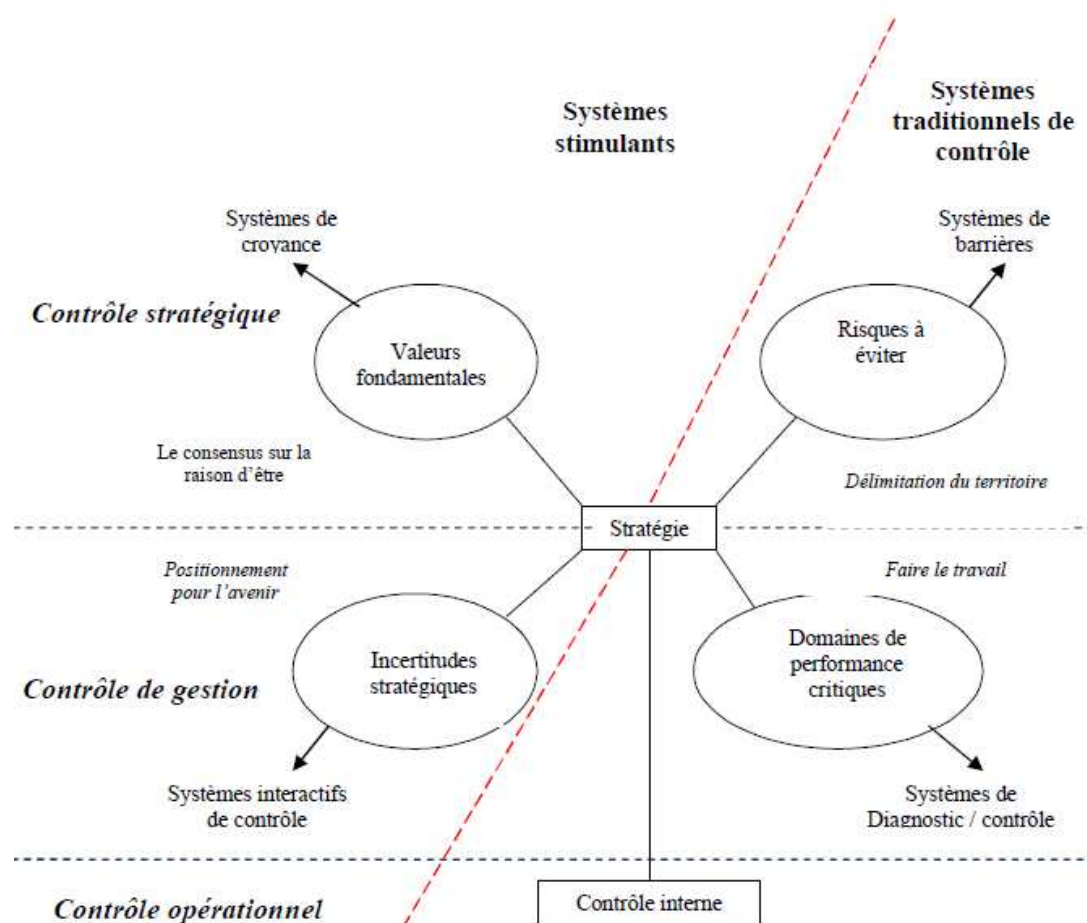


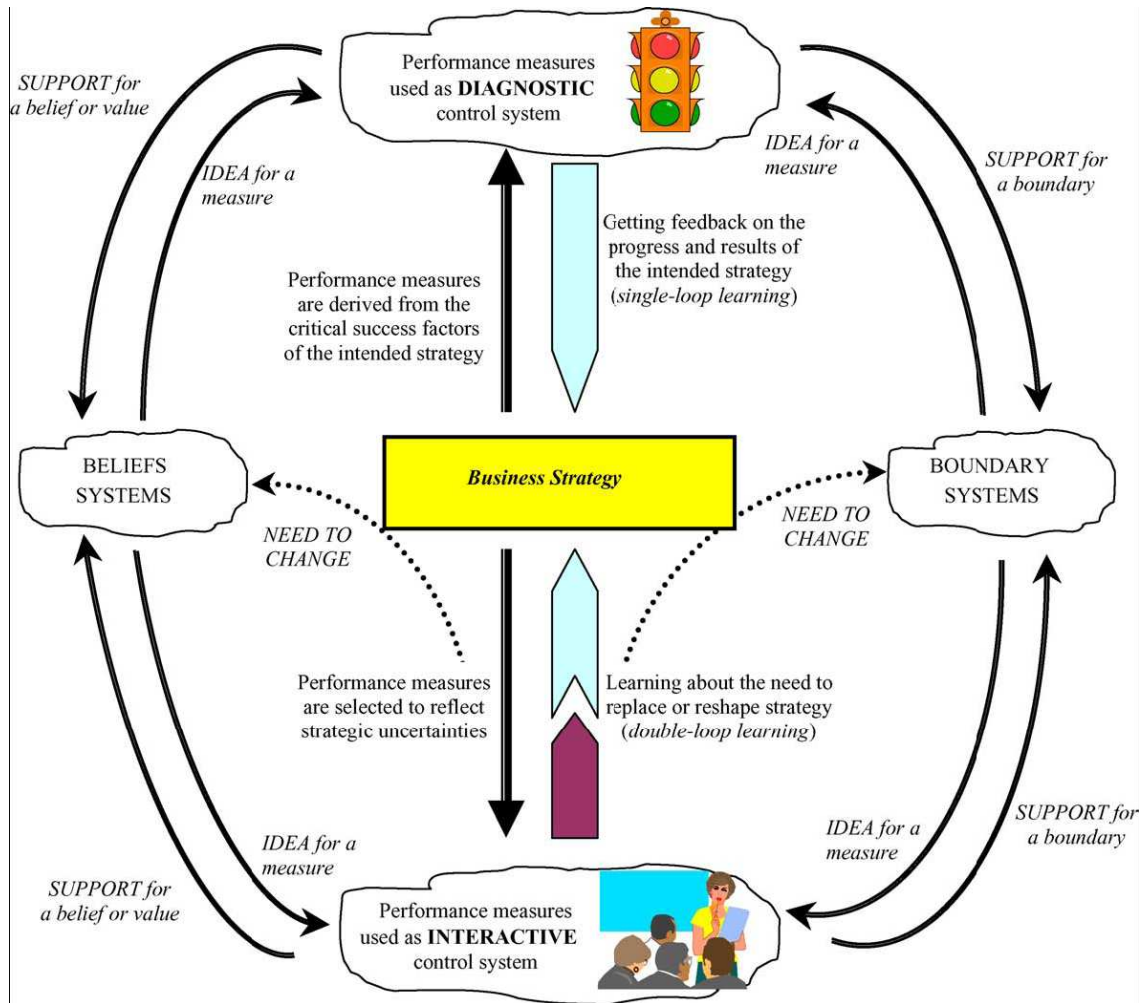
Figure 26 : Leviers de contrôle et modèle d'Anthony

Ainsi, les systèmes de croyance et les systèmes de délimitation, correspondraient plutôt au niveau de contrôle stratégique. A ce titre, ces deux leviers de contrôle seraient plutôt des outils entre les mains des directions générales, chargées de réfléchir et de mettre en place les stratégies organisationnelles. Par contre, au niveau contrôle de gestion comme définit par Anthony, on retrouverait essentiellement des systèmes interactifs ou diagnostiques. Ces deux derniers seraient particulièrement des instruments de managers, servant surtout à décliner les stratégies, élaborées plus en amont dans les hiérarchies.

#### **2.4.2 Indicateurs de performance et cadre de Simons**

Dans la littérature sur les indicateurs de performance, un large débat a vu le jour pour discuter si les indicateurs de performance étaient considérés comme des outils de contrôle diagnostiques ou interactifs (Kaplan et Norton, 1996, 2001; Simons, 1999). Il semblait initialement qu'en parlant d'indicateurs, on va parler de données chiffrées, financières ou non, qui serviront avant tout d'une manière rétroactive à mesurer les performances et les *outputs* des processus. De ce fait, il était évident qu'un indicateur de performance réponde en tout point aux caractéristiques d'un système de contrôle diagnostique.

Néanmoins, plusieurs recherches ont montré que ces indicateurs pouvaient être utilisés indifféremment comme outils interactifs ou outils diagnostiques, voire même qu'ils pouvaient être connectés aux quatre leviers de contrôle stratégiques définis par Simons (Tuomela, 2005). Ces mesures sont en effet un moyen efficace et efficient pour informer à propos des dimensions de la performance sur lesquelles l'attention est portée, pour aider à dessiner les comportements acceptables dans l'organisation (Merchant, 1985), et également pour aider à fournir les changements des attitudes et des comportements lors des changements stratégiques. Tuomela (2005, p.299) résume l'impact des indicateurs de performance sur la stratégie et sur les quatre leviers de contrôle comme le montre la figure 27.



**Figure 27 : Impacts des mesures non financières sur les quatre leviers de contrôle (Tuomela, 2005, p.299)**

Cette relation entre les indicateurs de performance et les différents leviers de contrôle est une relation dynamique et souvent réciproque.

D'une part, ces indicateurs peuvent être utilisés d'une manière diagnostique, telle que des feux de signalisation, dans le but d'avertir sur les réussites dans les facteurs clés de succès les plus critiques de la stratégie choisie (Simons, 1995). Ces facteurs sont relatifs soit aux stratégies de délimitation, soit aux stratégies de croyance et peuvent donc servir comme une base des besoins de mesure de la performance. Plus important encore, les indicateurs choisis renforcent (ou affaiblissent) l'établissement des stratégies de croyance ou de délimitation lorsqu'ils sont construits dans le même sens (ou dans le sens inverse) avec les stratégies souhaitées.

D'autre part, les indicateurs peuvent être utilisés d'une manière interactive, essentiellement pour promouvoir, encourager et soutenir l'émergence d'une double boucle d'apprentissage organisationnel. En d'autres termes, cette utilisation interactive peut aider les entreprises à identifier des stratégies émergentes et par conséquent à reformuler les modes de contrôle existants (Kaplan et Norton, 2001). Simultanément à la reformulation de la stratégie, les croyances dominantes et les délimitations existantes au sein des entreprises seront remises en cause. Le débat interactif qui provient des données fournies par les indicateurs de performance pourrait, en effet, reformuler de nouveau la stratégie, et de là inciter aussi le changement au niveau des quatre leviers de contrôle stratégique. Par ailleurs, Tuomela (2005) a montré que l'utilisation interactive des indicateurs présente des avantages et des défis spécifiques et différents par rapport à une utilisation diagnostique. Alors que cette dernière requiert que les objectifs, les stratégies et les facteurs clés de succès soient assez explicites pour pouvoir choisir directement les indicateurs appropriés, une utilisation interactive des indicateurs s'attache à améliorer les connaissances et l'appréhension des stratégies, les objectifs et les facteurs de succès de l'entreprise.

On voit ainsi que les indicateurs peuvent être utilisés des deux manières. Mais ils seront de ce fait orientés et construits différemment selon l'un ou l'autre des leviers. Le tableau ci-dessous propose un récapitulatif des caractéristiques et des rôles des indicateurs de performance selon les deux modalités de contrôle proposées par Simons.

	<b>Contrôle diagnostique</b>	<b>Contrôle interactif</b>
<b>Nature des systèmes</b>	Systèmes de feedback utilisés pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux normes de performance préétablie	Systèmes utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans la prise de décision des subordonnés
<b>Objectifs des systèmes</b>	Fournir la motivation, les ressources et l'information pour s'assurer que les objectifs et les stratégies organisationnels les plus importants sont réalisés	Faire converger l'attention organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et provoquer ainsi l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies
<b>Variables clés</b>	Variables de performances critiques	Incertitudes stratégiques
<b>Indicateurs</b>	Indicateurs issus principalement de la comptabilité avec des objectifs financiers explicites et décomposés le long de la hiérarchie	Indicateurs déterminés à partir d'une analyse spécifique des facteurs de performance de l'entité
<b>Utilisation de l'indicateur</b>	Essentiellement par les contrôleurs de gestion Forte utilisation dans les plans et les budgets Forte utilisation dans les rapports concernant les exceptions, l'intégrité et la fiabilité des systèmes Utilisation pour la détermination des rémunérations et des primes	Essentiellement par des managers et des opérationnels le long de la ligne hiérarchique pour réaliser des analyses et des prévisions de résultats  Pas de lien formel entre les indicateurs et les rémunérations

**Tableau 23: Caractéristiques des systèmes de contrôle diagnostique et interactif**  
(Adapté de Sponem, 2004b)

Les indicateurs de performance peuvent ainsi, à l'instar des autres outils de contrôle, jouer des rôles différents selon les organisations et selon le positionnement hiérarchique. A chaque levier de contrôle identifié, va correspondre des rôles et des formes d'utilisation des indicateurs de performance spécifiques. Mais ces rôles dépendraient-ils de la nature intrinsèque des indicateurs, c'est-à-dire financiers ou non ?

Les indicateurs financiers sont les indicateurs traditionnels et classiques dans les entreprises. Quoi de plus naturel que de mesurer la performance en termes financiers tant que les stratégies se construisaient exclusivement autour d'objectifs financiers. Traditionnellement, ce sont ces indicateurs qui ont été à la base des plans et des budgets dans les organisations. Ils constituent donc les fondements du contrôle de gestion classique, qui, par définition, a surtout été un contrôle diagnostique. Lier les indicateurs financiers aux systèmes de contrôle diagnostiques semble être donc évident. Sauf que cette filiation n'est pas si automatique.

Comme les indicateurs de performance sont entrelacés et inter-reliés avec l'ensemble des quatre leviers de contrôle stratégique, il est possible de comparer des mesures financières et non-financières en termes de leur utilisation et leur rôle par rapport à la totalité du système de contrôle. C'est ce qu'a essayé de faire Tuomela (2005, p.300) en proposant le tableau suivant qui synthétise ces rôles :

Leviers du contrôle	Rôle des indicateurs financiers	Rôle des indicateurs non financiers
Contrôle diagnostique	Contrôler que les stratégies adoptées conduisent à la réalisation des objectifs financiers	Contrôler que la performance relative aux facteurs clés de réussite des stratégies est acceptable
Contrôle interactif	Pour capturer toutes les incertitudes perçues	Pour mettre au jour des problématiques qui présentent des incertitudes spécifiques
Système de croyances	Pour renforcer les valeurs financières, objet de l'intérêt des actionnaires	Pour renforcer des valeurs multiples liées aux intérêts des clients, des employés, de la société, etc.
Systèmes de délimitations	Pour s'intéresser aux risques financiers	Pour souligner les délimitations stratégiques de l'entreprise

**Tableau 24 : les rôles des indicateurs de performance dans le modèle de Simons**

On remarque à travers ce tableau que la manière d'utiliser les indicateurs de performance a des implications sur les quatre leviers de contrôle, et qu'ils peuvent être employés différemment. Par exemple, en cas d'incertitude sur l'environnement de l'entreprise, les indicateurs financiers sont bien adaptés pour un usage interactif qui stimule les discussions autour d'incertitude stratégique et les manières de les traiter. En outre les indicateurs non financiers peuvent servir à soutenir les valeurs de l'entreprise mais également à renforcer les systèmes de frontières et de délimitation.

Les indicateurs non financiers peuvent donc servir indifféremment les quatre leviers de contrôle. Il serait alors intéressant de voir quelles seraient les modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE comme étant eux-mêmes des indicateurs non financiers.

#### **2.4.3 Les apports du cadre de Simons pour notre recherche**

Appliqué aux thématiques de la RSE et de la performance globale, le cadre d'analyse de Simons apparaît fort pertinent tant il présente une grille de lecture adéquate et complète pour des outils de contrôle utilisés par des managers en situation de changements stratégiques.

Notre question de recherche étant « pourquoi et comment introduire des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle ? », nous pensons que la grille de Simons nous permettra



de modéliser les comportements des managers et de répondre à la question du « comment ». Nous pensons que ce cadre est le plus adapté pour la question de recherche posée (comment les managers utilisent-ils le système de contrôle ?)

En effet, le cadre théorique proposé par Simons met l'accent sur les modalités d'utilisation des outils de contrôle pour décliner les objectifs et les changements stratégiques. Etudier un mécanisme de contrôle particulier dédié aux enjeux issus de la RSE, nous place directement dans ce type de contexte de changement stratégique. De plus, Simons prétend que les systèmes de contrôle peuvent offrir un avantage compétitif certain pour les organisations. En ce sens, peut-on considérer qu'un système de contrôle basé sur des indicateurs de la RSE peut apporter un avantage compétitif ?

Par ailleurs, les quatre leviers du cadre théorique de Simons paraissent utiles pour une interprétation théorique des pratiques RSE :

- Les systèmes de croyances peuvent être utilisés comme véhicule des nouvelles valeurs de la RSE ;
- Les systèmes de contraintes peuvent être utilisés comme garde-fou des pratiques contraires à la RSE ;
- Les systèmes diagnostiques peuvent être utilisés comme outils cybernétiques de déclinaison des objectifs et de *reporting* de la performance RSE ;
- Les systèmes interactifs peuvent être utilisés pour encourager le dialogue, l'apprentissage et le changement vers de nouveaux critères de performances globaux.

De ce fait, il serait intéressant d'analyser les utilisations des systèmes de contrôle qui se basent sur les indicateurs de la RSE ? Cette utilisation se rapprochera-t-elle d'un système de contrôle diagnostique, c'est-à-dire rigide, basé sur les résultats chiffrés et la récompense des managers ? La littérature plaide dans le sens que les résultats chiffrés permettent de mesurer les efforts des managers sur des objectifs de développement durable, d'autant plus si ces mesures seront indexées à des récompenses, ce qui serait une source de motivation supplémentaire.

Ou alors, ces systèmes de contrôle pencheront-ils vers un système interactif basé sur la communication perpétuelle entre les managers et des indicateurs flexibles et informels ? Certains auteurs pensent en effet que, pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'engagement vers des principes de management durable, il faudra réussir à avoir l'adhésion

de tous les managers, du personnel, des opérationnels, etc., envers ces principes ; principes qui pourraient à premier abord sembler futiles et inefficaces pour l'organisation.

La question mérite d'être posée, d'autant plus qu'un système de management de la RSE, incluant le type d'indicateurs étudiés, constitue un changement organisationnel qui doit être accepté et assimilé par les managers. A travers sa grille de lecture, Simons propose des outils pour étudier et comprendre comment se fait l'adhésion à de nouveaux concepts et outils servant à décliner de nouvelles stratégies. A ce titre, il nous semble que les travaux de Simons constituent un cadre théorique puissant pour expliquer les mécanismes de changement incluant des indicateurs non financiers de la RSE. Nous pensons que ce cadre aura donc un apport considérable pour la compréhension et l'analyse de notre problématique.

## **Conclusion du chapitre : des indicateurs de la RSE comme un nouveau questionnement sur les modalités de contrôle**

L'objectif de ce chapitre était de construire une étude théorique autour des deux questions suivantes : qu'est ce qu'un système de contrôle de la RSE ? Et de quels modes de contrôle, l'utilisation de ces indicateurs de la RSE au sein de systèmes de contrôle, pouvait-elle se rapprocher ?

En l'absence d'une littérature spécifique sur les modalités d'usage des indicateurs de la RSE, et en se basant sur l'hypothèse que ces indicateurs peuvent être considérés comme des indicateurs non financiers, ce chapitre a surtout mis l'accent sur l'étude de ce dernier type d'indicateurs dans la littérature de contrôle.

Tout d'abord, nous avons évoqué la littérature sur les systèmes de contrôle orientés vers la RSE d'une manière générale. Nous pensons, en effet, qu'étudier un mécanisme de contrôle particulier doit passer avant tout par l'analyse du cadre spécifique dans lequel il opère. Le constat mitigé tiré de cette littérature prouve qu'il est encore difficile de parler d'un système de contrôle de la RSE comme d'un ensemble structuré et défini. De plus, les rares tentatives de structuration de ces systèmes de contrôle restent, souvent, « sans lendemain ». En effet, aucune de ces propositions, managériales ou théoriques, ne semble émerger réellement. Et aucune ne semble prendre le dessus sur les autres. C'est ce qui explique, peut être, que plusieurs entreprises ont dû développer leur propre solution en interne, en l'absence de solutions externes ayant atteint un consensus. Il apparaît alors que les pratiques de systèmes de contrôle de la performance globale ne sont qu'à leur commencement et sont loin encore d'avoir fait leur preuve. Mais peut-on vraiment s'en étonner vu le caractère récent des impératifs managériaux de la RSE ?

Ensuite, en considérant les indicateurs de la RSE comme des outils de contrôle à part entière, nous avons étudié leur utilisation selon les perspectives d'usage des systèmes de contrôle. Nous avons opté pour l'étude du courant *behavioriste* en contrôle, car nous cherchions à comprendre les effets de l'utilisation des indicateurs non financiers de la RSE sur le comportement des managers. Pour ce faire, nous nous sommes basés sur les typologies de contrôle qui ont émergé de ce courant de recherche. Ces typologies ont expliqué que les mêmes outils de contrôle pouvaient être utilisés selon des possibilités et des modalités différentes en fonction des entreprises et de leurs objectifs stratégiques. En d'autres termes,

plusieurs facteurs de contingence influencent les modes de contrôle adoptés par les entreprises (Chiapello 1996). Les modèles d'Hofstede, d'Ouchi, de Merchant, de Simons, ou encore d'Hopwood, en constituent les principales illustrations. Bien que ces modèles aient surtout étudié le contrôle budgétaire, nous pensons que leurs résultats peuvent être utilisés dans le cadre d'une recherche sur les indicateurs non financiers de la RSE.

Nous avons voulu traiter ces différents modèles dans ce chapitre afin de pouvoir confronter par la suite nos observations empiriques à leurs conclusions et à leurs prescriptions, sans *a priori* théorique, vu l'absence notamment d'études spécifiques sur notre question de recherche.

Pour résumer cette discussion théorique, nous pouvons dire que le courant *béavioriste* en contrôle, propose deux grilles de lectures pouvant être utiles pour l'étude des indicateurs non financiers de la RSE.

La première grille regroupe les travaux sur les modes de contrôle des comportements des individus. Ces travaux distinguent deux modes de contrôle qui dépendent de la possibilité ou non de mesurer soit les comportements, soit les résultats. Si la mesure est possible, nous sommes alors dans un contrôle par les comportements/ résultats. Si la mesure n'est pas possible, on est alors dans une situation où le contrôle social s'impose (Langevin et Naro, 2003).

Le contrôle par les comportements/résultats est la forme la plus commune de contrôle. Dans cette forme de contrôle, l'objectif est d'obtenir les comportements souhaités, soit en surveillant et/ou en contraignant directement ces comportements<sup>101</sup>, soit en récompensant les résultats (*outputs*) de ces comportements<sup>102</sup>.

Le contrôle social<sup>103</sup> intervient, par contre, lorsque l'autre forme de contrôle ne peut être utilisée. Langevin et Naro (2003, p.12) rappellent que « *les contrôles sociaux procèdent par socialisation. Ils consistent à faire adopter par le décideur les normes de comportement du*

---

<sup>101</sup> Qui regroupe les types de contrôle identifiés par la littérature suivants : bureaucratique, administratif, des actions, supervision directe, standardisation des procédés, etc.

<sup>102</sup> Le cadre RAPM découle de ce type de contrôle. On y retrouve le contrôle marchand ou la standardisation des résultats.

<sup>103</sup> Qui regroupe le contrôle clanique d'Ouchi, le contrôle personnel de Merchant, la standardisation des qualifications et la standardisation des normes de Merchant, etc.

*groupe social auquel il appartient. Les procédures de sélection, de recrutement, de formation, la culture d'entreprise comptent parmi les principaux contrôles sociaux. »*

Une deuxième grille de lecture des indicateurs non financiers de la RSE est possible grâce au cadre de Simons (1995). L'auteur met l'accent dans ses travaux sur les manières d'utiliser un mécanisme de contrôle particulier. Il montre qu'un seul mécanisme peut être utilisé de différentes manières en fonction des besoins des managers. Ce mécanisme peut ainsi revêtir le rôle d'un levier pour la réalisation des objectifs stratégiques déterminés par les managers. De ce fait, les indicateurs non financiers dans le cadre de Simons sont un mécanisme de contrôle à part entière, et peuvent être utilisés soit d'une manière diagnostique, soit d'une manière interactive, en fonction des besoins des managers.

Appliquées à notre problématique de recherche, ces deux grilles nous permettent de construire le tableau de synthèse suivant :

<b>Objectifs recherchés par les managers</b>	<b>Rôles des indicateurs non financiers de la RSE</b>	<b>Modes de contrôle correspondant</b>
Contrôler les niveaux de performance atteints, par rapport à des objectifs RSE chiffrés prédéterminés.	Mesurer la performance réalisée sur les différentes dimensions de la RSE, et la comparer aux objectifs fixés préalablement.	Contrôle par les résultats Contrôle diagnostique
Inciter les comportements favorables à la réalisation des objectifs RSE.	Mesurer le degré de conformité aux règles, aux procédures et aux normes internes relevant des aspects RSE.	Contrôle par les comportements
Favoriser l'apprentissage et l'émergence de nouvelles stratégies RSE.	Identifier les problématiques environnementales, sociales, sociétales, de sécurité, etc., nécessitant une attention particulière.	Contrôle interactif
Construire une culture d'entreprise, et une identité commune, répondant aux exigences de la RSE.	Suivre les avancées et les réalisations des actions prévues pour la divulgation en interne des nouvelles valeurs de l'entreprise en faveur de la RSE.	Contrôle social

**Tableau 25 : Rôles des indicateurs de la RSE et modes de contrôle**

A l'instar de tout mécanisme de contrôle, nous pensons que les indicateurs de la RSE peuvent être à leur tour utilisés selon plusieurs manières en fonction des stratégies adoptées et des objectifs recherchés par les managers. La seconde partie de cette thèse aura comme but de confronter les observations empiriques issues du terrain, à ces résultats théoriques.

## Conclusion de la première partie

---

Que pouvons-nous retenir de la discussion théorique de notre question de recherche ?

Tout d'abord, que la littérature sur un contrôle de gestion de la dimension RSE de l'entreprise est loin d'être une littérature riche et prolifique. Probablement que les développements récents autour de la notion de RSE, conduiront progressivement la littérature en contrôle à s'enrichir et occuper une place bien distincte en sciences de gestion. Car il faut le reconnaître, les thématiques RSE sont très transversales en sciences de gestion. Elles touchent des domaines disparates et variés comme le marketing, la comptabilité, la finance, la GRH, etc., et peuvent difficilement être pris chacun indépendamment.

Ensuite, nous retenons que les indicateurs de la RSE, objet de notre recherche, couvrent un domaine large, et qui reste assez vague et sans délimitations spécifiques. Le terme d'indicateurs de la RSE est probablement nouveau et récent, mais les données qu'on y trouve le sont beaucoup moins. Ce terme regroupe en réalité des indicateurs environnementaux et sociaux existant depuis longtemps. Sauf que ces derniers étaient cantonnés dans certaines sphères ou activités industrielles spécifiques et qu'ils manquaient certainement de visibilité publique, car réservés à des spécialistes chevronnés. Les thématiques RSE et développement durable ont eu au moins ce mérite de généraliser ces indicateurs à tous les secteurs d'activité et de les faire émerger des « sous-sols bureaucratiques » dans lesquels ils se « morfondaient ».

Mais les indicateurs de la RSE ont élargi, ces derniers temps, leur domaine d'action. Ils fournissent des données et des informations sur de nouvelles dimensions issues de la RSE. Ils incluent à la fois des indicateurs d'impacts (informant sur les impacts environnementaux et sociaux des activités) et des indicateurs de mesure de la relation avec les parties prenantes (satisfaction clientèle par exemple). On y retrouve aussi des informations sur les activités de charité, sur les actions philanthropiques et mécéniques, sur les relations avec les riverains ou avec les collectivités territoriales, etc. Autant de nouvelles dimensions d'une performance que ne prenait pas en compte auparavant la mesure de la performance organisationnelle. Et c'est ici, probablement, que réside la nouveauté de ces indicateurs pour le contrôle de gestion. A l'instar de la « révolution qualité » dans les années 1980, qui a forcé le contrôle de gestion à intégrer de nouvelles dimensions, la RSE élargit considérablement les prérogatives et les frontières de cette discipline managériale.

Nous avons également conclu dans cette première partie que les indicateurs de la RSE ont plusieurs facettes dans les organisations: tantôt outils pour la communication externe, tantôt outils pour le contrôle des comportements et des valeurs, tantôt outils pour le pilotage stricte des ressources allouées, tout en gardant les mêmes formes et les mêmes appellations. Cette spécificité ne fait qu'accroître la difficulté d'analyse de ces indicateurs. Dans cette recherche, nous n'excluons aucun de ces rôles, étant donné qu'on s'intéresse à identifier les modalités d'usage des indicateurs en interne.

En considérant les indicateurs de la RSE comme des indicateurs de performance non financiers, nous avons construit dans cette première partie des grilles de lecture théoriques. Ces grilles expliquent à la fois les raisons et les modalités de l'utilisation de ces indicateurs à l'intérieur des organisations.

Par ailleurs, nous avons montré que les développements récents des thématiques de la RSE ont bouleversé les pratiques de mesure et de pilotage d'une performance extra financière. Et c'est là que notre question de recherche trouve tout son intérêt. Se poser la question du pourquoi et du comment utiliser des indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle est une problématique qui a été très peu explorée dans les recherches antérieures. Cette question rejoint une nouvelle piste de recherche en contrôle de gestion qui tente d'explorer les dernières innovations managériales dans le domaine tout en essayant de l'enrichir par de nouveaux éléments. Les thématiques de la RSE représentent un nouveau défi pour le contrôle de gestion dans sa quête perpétuelle à mesurer et piloter les différentes formes de la performance organisationnelle. Néanmoins, force est de constater que les spécialistes de cette discipline, tardent encore à fournir des réponses concrètes et spécifiques à ces thématiques. Contrairement aux comptables qui ont rapidement réagi à un nouveau besoin de publication d'informations environnementales et sociales, les contrôleurs de gestion semblent, un tant soit peu, délaissé ces problématiques. Pourquoi et au profit de qui ? La réalité du terrain nous fournira peut être des réponses à ces questionnements.

La première partie de la thèse a été réservée à la discussion théorique de notre question de recherche. La seconde partie de ce travail sera dédiée à l'exploration empirique de notre problématique. Au sein d'un échantillon de groupes français, une étude des pratiques managériales se basant sur les indicateurs de la RSE, sera présentée.

**DEUXIEME PARTIE :**  
**ANALYSE EMPIRIQUE D'UN MECANISME DE CONTROLE**  
**DE LA PERFORMANCE GLOBALE**

---





## Introduction de la deuxième partie

---

La première partie de cette thèse était consacrée à la discussion théorique de notre question de recherche. Elle a montré qu'il n'existe pas réellement une littérature spécifique à la problématique des indicateurs de la RSE en tant qu'indicateurs de performance internes. Nous avons néanmoins discuté de problématiques proches qui ont permis de construire un cadre théorique et conceptuel pour notre question de recherche, sans pour autant en fournir des réponses propres.

C'est l'objectif recherché dans cette deuxième partie. En effet, notre revue de la littérature s'est avérée incapable de fournir des explications appropriées et concrètes des facteurs expliquant l'introduction des indicateurs RSE et des modalités de leur utilisation. Nous n'avons également pas pu émettre des hypothèses théoriques que nous aurions pu tester par la suite.

Pour ces raisons, et afin d'apporter des réponses empiriques à notre question de recherche, nous avons opté pour une méthodologie qualitative interprétative. Cette étude consiste à analyser, au niveau de quelques grandes entreprises françaises, les pratiques en matière de contrôle de la RSE au travers, notamment, des indicateurs non financiers de la RSE.

Cette étude a été réalisée en deux étapes :

- la première a consisté en une étude exploratoire basée sur les entretiens avec les responsables groupe en charge de la démarche de développement durable. Cette étude a porté sur sept entreprises ;
- la deuxième a porté sur une étude approfondie d'un cas, basée sur la technique des entretiens et les observations non participantes.

La deuxième partie de la thèse sera ainsi consacrée à la description du déroulement de cette étude empirique, ainsi qu'aux résultats théoriques dégagés à partir des observations du terrain.

Le premier chapitre de cette deuxième partie traitera de la méthodologie de la recherche adoptée, dont le but est d'expliquer et de décrire comment nous avons réalisé notre étude empirique et comment nous avons pu dégager des résultats et des conclusions ?

Le deuxième chapitre présentera les pratiques observées lors de nos deux phases, d'une manière assez factuelle. L'objectif étant de décrire les mécanismes de contrôle de la RSE au sein des entreprises étudiées.

Le dernier chapitre de cette deuxième partie de la thèse sera consacré à la discussion théorique de nos résultats empiriques. Notre processus de construction des connaissances étant exploratoire, nous proposerons dans ce chapitre, des réponses théoriques « novateurs », à la fois sur les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne, que sur les modalités de leurs utilisations.

## Chapitre IV: La méthodologie de recherche adoptée

---

Après avoir construit le cadre théorique d'appréhension et d'analyse de notre problématique générale, il fallait analyser des expériences empiriques dans le but d'éprouver, de confirmer, d'infirmer ou même de développer, totalement ou partiellement, notre propos théorique. C'est pour cette raison que nous avons opté pour des études de cas, dans le but de confronter et d'enrichir, à partir d'observations empiriques, les dimensions soulevées dans les écrits relatifs à notre sujet de recherche, qui est, ces derniers temps, en évolution rapide.

L'objectif de notre recherche est de comprendre l'utilisation des indicateurs de la RSE, à la fois en tant qu'outil de contrôle, qu'outil de gestion. Pour ce faire, nous avons construit deux questions de recherche : la première se concentre sur le « pourquoi » et la seconde s'intéresse au « comment ».

Pour répondre à notre question de recherche, nous avons opté pour un processus de recherche à trois étapes :

- La première étape nous a amené à réaliser une étude de contenu qualitative des rapports de développement durable des entreprises du CAC 40. Les résultats de cette analyse, restitués tout au long de la première partie de cette thèse, ont été d'un grand apport pour la construction, à la fois, de notre problématique et de l'ensemble de nos réponses. Cette phase a constitué une première approche avec les thématiques de la RSE et du développement durable. Elle nous a permis de s'habituer au « jargon » utilisé dans ces domaines, et surtout de mettre au jour les principales pratiques des entreprises et la manière dont se structurent leurs réponses aux problématiques liées à la RSE.
- La deuxième étape a consisté en une phase exploratoire. Cette phase s'est matérialisée par des entretiens réalisés avec des responsables des directions développement durable au sein de sept groupes français. L'objectif d'une telle démarche est d'identifier les différences de perception de la problématique posée par la dimension RSE à ces entreprises, et d'essayer de comparer les réponses données à cette problématique. Ces entretiens ont également fourni des informations importantes pour la réponse à notre question de recherche, tant sur le pourquoi ? que sur le comment ?

- Enfin, la troisième étape a consisté en une étude approfondie d'une entreprise française opérant dans le secteur de l'énergie. Durant cette phase, plusieurs entretiens ont été conduits à différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise. L'objectif étant de dresser un panorama le plus complet possible, du système de contrôle de la RSE mis en place, de ses spécificités, de ses caractéristiques, mais aussi de ses limites et ses difficultés.

Notre méthodologie se base ainsi essentiellement sur l'étude de la réalité du terrain, à travers une vision en interne. Elle tire ses données des entretiens que nous avons réalisés dans les différentes entreprises étudiées, ainsi que des documents, internes ou externes, relatifs aux pratiques de contrôle en matière de RSE.

Cette démarche s'apparente donc à une démarche interprétative, puisqu'elle est conforme à la définition donnée par Giddens (1984). Ce dernier affirme qu'une telle approche a pour objectif un projet de connaissances, supposant expliciter les expériences individuelles et collectives perpétuellement mobilisées dans les actions quotidiennes. A ce titre, notre démarche peut être qualifiée d'exploratoire, avec une méthode qualitative et un raisonnement essentiellement abductif.

La finalité de cette recherche est d'aboutir à une description la plus complète possible d'un phénomène spécifique, et de construire une explication théorique de ce phénomène. Cette méthodologie cherche donc à construire ou à proposer un cadre théorique à travers une série d'hypothèses et de conclusions. Ces dernières se construisent à partir de l'interprétation et l'analyse de comportements et de phénomènes organisationnels grâce à une démarche qualitative exploratoire.

La méthodologie suivie dans notre recherche est donc une démarche interprétative. Le choix de cette démarche s'est imposé à nous d'une manière légitime, compte tenu l'absence de théories mobilisables et l'insuffisance des connaissances dans ce domaine.

Dans la première section de ce chapitre, nous allons revenir plus en détail sur la méthodologie de recherche employée, ainsi que sur les raisons du choix de cette stratégie de recherche. Dans la deuxième section, nous présenterons les méthodes employées pour la collecte des données qualitatives, utilisées dans cette recherche, et nous proposerons également une première présentation de ces données. Enfin, la troisième section sera dédiée aux méthodes choisies pour l'analyse et le traitement des données empiriques.

## **Section 1: Présentation de la démarche de recherche**

Dans cette section, nous allons nous intéresser à la méthodologie mise en œuvre dans cette thèse. Nous détaillerons en premier lieu notre positionnement épistémologique interprétatif, qui nous a semblé le plus approprié, à la fois pour la thématique nouvelle de la RSE et pour notre question de recherche. En second lieu, nous présenterons la méthode de recherche adoptée, qui se base sur une démarche qualitative abductive. Nous expliquerons par la suite les raisons de notre choix pour cette approche qualitative.

### **1.1 Le positionnement épistémologique : le paradigme interprétatif**

Comme le rappelle Wacheux (1996), l'épistémologie est la philosophie de la pratique scientifique. Tout travail d'ordre scientifique doit se baser sur une conception et une vision des choses. Mbengue (2001) présente, quant à lui, l'épistémologie comme le statut de la relation entre le chercheur et ce qui peut être connu. Cette relation peut prendre la forme d'une indépendance ou d'une interdépendance.

Dans les recherches en sciences des organisations, il est commun d'opposer deux épistémologies ou visions de la recherche : le positivisme et la phénoménologie. Le positivisme, courant classique de la recherche, met l'accent sur la vérification d'une réalité préétablie en recherchant des liens de causalités entre des faits. Tandis que la phénoménologie oriente le chercheur vers la construction sociale d'une réalité inexistante. L'objectif est donc de construire une réalité ou une connaissance qui se comprend comme étant la représentation de l'expérience cognitive des individus. En d'autres termes, l'objectif de la phénoménologie est d'aboutir à la description d'un phénomène par celui qui le vit ou l'a vécu. Ainsi pour Wacheux (1996, p.265), la phénoménologie est « *une introspection faite par des acteurs sur des évènements antérieurs vécus, pour permettre la conscience, la connaissance puis la transmission des expériences rationalisées* ».

Au sein même de l'approche phénoménologique, la littérature distingue l'interprétativisme du constructivisme. Le tableau suivant synthétise les deux épistémologies les plus fréquemment utilisées dans les sciences de gestion :

Traditions philosophiques	Le positivisme	La phénoménologie	
Les positions Les questions épistémologiques	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste  Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse relativiste  L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interprétativisme) ou n'existe pas (constructivisme radical)	
La nature de la "réalité"	Indépendance du sujet et de l'objet  Hypothèse déterministe  le monde est fait de nécessité	Dépendance du sujet et de l'objet  Hypothèse intentionnaliste  Le monde est fait de possibilités	
Comment la connaissance est-elle engendrée ?	La découverte  Recherches formulées en termes de "pour quelles causes..."	L'interprétation  Recherches formulées en termes de "pour quelles motivations des acteurs..."	La construction  Recherche formulée en termes de "pour quelles finalités..."
Le chemin de la connaissance scientifique	Statut privilégié de l'explication	Statut privilégié de la compréhension	Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ?	Vérificabilité	Idiographie	Adéquation
Les critères de validités	Confirmabilité Réfutabilité	Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Enseignabilité

**Tableau 26: Les positions épistémologiques en recherches en gestion (Perret et Séville, 2003, pp.14-15)**

Notre recherche s'inscrit essentiellement dans la tradition philosophique interprétative, qui a mené à la construction de notre objet de recherche et de notre problématique. Le processus d'adoption de cette approche interprétative a été décrit par Allard-Poesi et Maréchal (1999, p.43) comme suit : « C'est d'abord un phénomène qui intéresse le chercheur et qu'il souhaite comprendre de l'intérieur. Et l'objet précis de la recherche s'élabore ensuite au fur et à mesure que cette compréhension se développe. S'il dispose initialement d'une idée du phénomène qu'il souhaite étudier, le chercheur interprétatif ne dispose pas de cadres ou de protocoles stricts de recherche établi initialement. Il cherche au contraire l'adaptation constante au terrain et l'empathie, qui seules, permettent le développement de cette compréhension recherchée. Dans cette perspective, l'objet se constitue dans sa forme définitive de façon quasi concomitante avec l'aboutissement de la recherche, lorsque le

*chercheur a développé une interprétation du phénomène qu'il a observé ou auquel il a participé ».*

Le phénomène qui nous a intéressés initialement concerne l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne. A partir de là, la construction de notre objet de recherche s'est faite par des allers-retours constant, entre d'une part une revue de la littérature que nous avons restituée dans la première partie de cette thèse, et d'autre part les interprétations issues de nos observations de la réalité des pratiques sur le terrain.

Ainsi, nos deux questions de recherche- le « pourquoi » et le « comment »- tentent de modéliser un phénomène, une réalité, pour lesquels nous essayons de comprendre les déterminants, les finalités et les modalités du processus d'utilisation des indicateurs de la RSE au sein des systèmes de contrôle. Cette approche s'apparente à une approche phénoménologique interprétative, puisque nous ne cherchons pas à construire une réalité<sup>104</sup>, mais plutôt à décrire et à interpréter une réalité selon la vision des acteurs. Nous nous inscrivons ainsi pour notre recherche dans une perspective interprétativiste.

## **1.2 La méthodologie de la recherche : une démarche exploratoire**

Rappelons tout d'abord que la méthodologie d'une recherche est définie comme étant les modalités d'acquisition de la connaissance, c'est-à-dire qu'elle représente « *l'itinéraire de la recherche et englobe à la fois les étapes de choix, de production, de recueil, de traitement, d'analyse (ou traitement) des données, etc.* » (Mbengue, 2001, pp. 46-47). La méthodologie répond donc à la question « comment je cherche ? ».

Charreire et Durieux (2003) rappellent qu'il existe deux démarches de construction des connaissances : le test et l'exploration. A travers le test, le chercheur vise à évaluer des vérités ou des paradigmes théoriques ou méthodologiques. L'objectif final étant l'explication d'un phénomène à partir d'un corpus théorique bien établi. A travers l'exploration, le chercheur ambitionne à proposer des résultats théoriques novateurs susceptibles d'enrichir la théorie existante. L'objectif étant d'expliquer et surtout de comprendre des phénomènes observés.

Dans cette thèse, nous avons adopté une démarche exploratoire : notre objectif étant d'aboutir à des propositions et à des hypothèses issues de la réalité d'un phénomène

---

<sup>104</sup> C'est l'objectif des constructivistes qui considèrent que la réalité n'existe pas et que c'est le rôle du chercheur de la construire.



managérial, et non pas de tester des hypothèses issues de la littérature. Néanmoins, ceci ne nous a pas empêché de partir de la littérature existante pour tenter de trouver des réponses à notre question de recherche. C'est ce que nous avons fait dans les chapitre II et III de la première partie de cette thèse, où nous avons discuté des réponses fournies par la littérature à la problématique que nous nous posons, ou à des problématiques proches lorsqu'il n'existait pas de littérature appropriée.

Ainsi, nous avons choisi pour ce travail une exploration hybride qui consiste à procéder en parallèle et avec des allers retours, entre des observations du terrain et des connaissances théoriques. Cette manière de raisonner a été qualifiée dans la littérature d'une démarche abductive<sup>105</sup>. Cette démarche abductive a été définie par Koenig (1993, p. 7) comme le principe qui « *consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de discuter et de tester* ».

Enfin, comme notre méthodologie s'alimente essentiellement des mots (discours, entretiens, documents, rapports annuels, etc.), et non pas des chiffres, nous pouvons conclure que la méthodologie adoptée dans cette thèse pour répondre à notre question de recherche est une méthodologie exploratoire qualitative avec un paradigme interprétatif.

### **1.2.1 La méthode qualitative : inductive/abductive ou déductive ?**

Les méthodes qualitatives dans les sciences de gestion peuvent être soit déductives, soit abductives /inductives. Elles peuvent néanmoins être utilisées simultanément dans une même recherche.

La méthode qualitative déductive est relativement rare dans les recherches en sciences de gestion. Son principe est de partir d'un cadre conceptuel, d'un ensemble d'hypothèses et de variables issues de la littérature et de recherches antérieures. Par la suite, ces concepts et variables doivent être opérationnalisés en une liste de codes qui sera par la suite confrontée au terrain.

---

<sup>105</sup> C'est-à-dire qui relève de l'abduction. Blaug (1982) a utilisé un terme différent pour qualifier cette même démarche : il parle d'adduction (Charreire et Durieux, 2003). Notons néanmoins que d'un point de vue sémantique médicale, les deux mots sont antonymes. En effet, l'abduction et l'adduction désignent respectivement l'éloignement et le rapprochement d'un segment osseux du plan médian du corps, comme par exemple celui du bras entier par rapport au corps.

---

Mbengue et Vandangeon-Derumez (2003, p. 353) avancent que « *le chercheur peut adopter une méthode qualitative déductive pour établir les relations entre variables à partir des résultats de recherches antérieures (littérature). Les relations ainsi établies peuvent aussi être complétées par d'autres relations, issues cette fois de premières observations sur le terrain. Ainsi, avant de tester un modèle construit a priori, il est recommandé au chercheur de conduire quelques entretiens ou de collecter quelques informations qui lui permettront de mettre en évidence d'autres relations que celles issues de la littérature* ».

Très souvent, l'exploration est liée à une démarche qualitative et la vérification à une démarche quantitative. C'est ainsi que Silverman (1993, cité par Thiétart et al., 2003), distingue deux écoles en sciences sociales : l'une orientée sur le test quantitatif d'hypothèses, et l'autre tournée vers la génération qualitative d'hypothèses. Dans le même sens, Usunier et al. (2000), admettent que la recherche exploratoire place l'accent sur la définition des objectifs de recherche, alors que la recherche qui se préoccupe de tester les hypothèses (positiviste), va se focaliser sur l'étape de collecte des données en les séparant complètement de leur interprétation.

Mais ce paradigme ne serait-il pas qu'une idée reçue ? Baumard et Ibert (2003, pp. 97) expliquent, que pour construire ou pour tester, le chercheur peut adopter aussi bien une approche quantitative qu'une approche qualitative. Ils citent, à cet effet, Glaser et Strauss (1967, pp.17-18) pour illustrer leur propos : « *Il n'y a pas de conflit fondamental entre les buts et les potentialités des méthodes ou des données qualitatives ou quantitatives. Chacune des formes de données est utile pour la vérification et la génération de théories* ».

Néanmoins, la méthode qualitative inductive est certainement la méthode qualitative la plus utilisée et celle qui a donné cours au plus grand nombre d'écrits.

En se basant sur cette méthode, le chercheur part des données recueillies sur le terrain pour faire émerger les concepts représentatifs du phénomène étudié. Ce faisant, le chercheur dresse une liste de codes ou de concepts issus des observations et du terrain (et non pas de la littérature comme c'est le cas pour la méthode qualitative déductive). A partir de ce codage, qualifié de « codage ouvert » par Glaser et Strauss (1967), le chercheur peut couper, examiner comparer, conceptualiser et catégoriser les données afin de décrire et comprendre le phénomène étudié.

Quant à la méthode qualitative abductive, elle constitue un mélange des deux approches citées ci-dessus.

Nous positionnons cette thèse dans une méthodologie qualitative abductive. Nous ne partons pas sur le terrain sans *a priori* théorique, ni d'ailleurs avec des hypothèses que nous voulons tester. De plus, les codes et les concepts retenus proviennent simultanément de nos lectures et de nos observations du terrain. Ceci nous a amené à réaliser des allers-retours permanents entre le terrain et la théorie propre à une logique méthodologique abductive. Cette logique abductive est en phase avec notre objectif de construire un cadre théorique et conceptuel de l'utilisation des indicateurs de la RSE en tant qu'indicateurs de performance internes.

### 1.2.2 Le processus de recherche

Wacheux (1996, p. 28) souligne que la méthode de recherche adoptée selon le paradigme interprétative est « *un processus d'étude, d'un processus pour aboutir à la représentation d'une situation* ». Ce processus de recherche représente selon l'auteur un ensemble d'unités logiques de travail élémentaire, qui aboutissent à la construction d'une explication sur une situation observée. Il propose, par la suite, le schéma suivant, qui représente le processus d'une recherche qualitative interprétative :

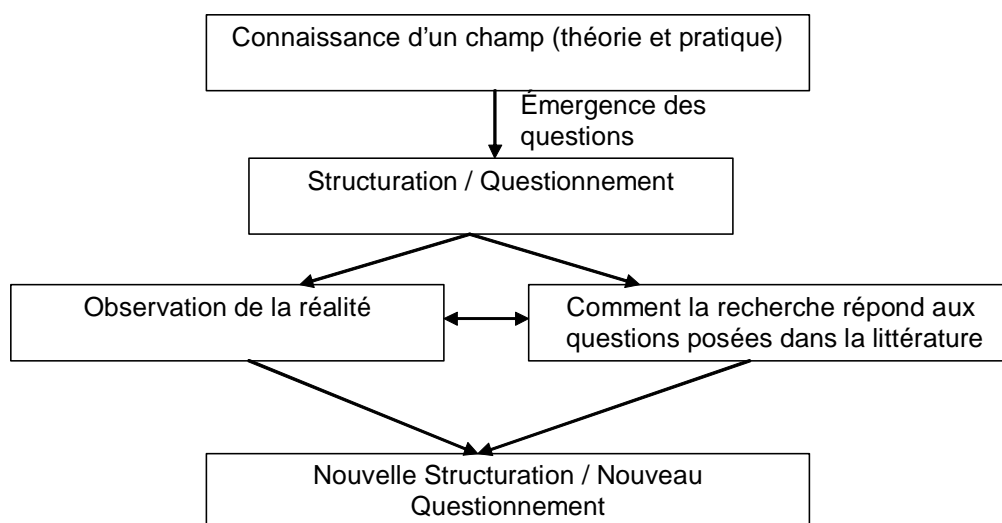


Figure 28: Le processus de la recherche qualitative (Wacheux, 1996)

En effet, la première étape a consisté en une revue de la littérature sur le thème abordé et les concepts théoriques existants. Ce construit théorique aboutit à la formulation d'un questionnement, considéré comme l'élément crucial de la recherche scientifique (Wacheux, 1996). La deuxième étape, aura pour objectifs de vérifier la validité (ou non) de tous les principes dégagés de la littérature, et ce en se basant sur des observations du terrain. Ces observations se construiront, comme pour toute exploration, à partir d'entretiens avec des

responsables fonctionnels ou opérationnels d'entreprises françaises ayant adopté des indicateurs de la RSE pour piloter la performance sociétale.

Ainsi, nous pouvons illustrer notre démarche selon les cinq étapes suivantes :

- **Formulation de la question de recherche** : Pourquoi et comment utiliser des indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle ? L'objectif est de comprendre, de représenter et d'expliquer les comportements dans un contexte déterminé.
- **Construction d'un cadre d'analyse, c'est-à-dire** :
  - Présentation des thématiques abordées dans la thèse : la RSE en général, la PSE en particulier, les indicateurs de la RSE, les indicateurs de performance non financiers, etc.
  - Revue de la littérature sur les questions du comment et du pourquoi que nous nous posons dans notre thèse.
- **Recueil des données** : Puisque notre travail s'appuie sur une démarche exploratoire, la méthodologie utilisée est qualitative. Deux sources de données ont été utilisées :
  - Une source primaire : des entretiens semi directifs basés sur un guide d'entretien préétabli. Ces entretiens seront essentiellement réalisés avec les responsables fonctionnels et opérationnels des départements RSE/développement durable/environnement, à la fois au niveau des directions générales qu'au niveau des unités opérationnelles.
  - Une source secondaire : analyse documentaire à la fois des rapports de développement durable des entreprises du CAC 40 pour la première étape, et des documents relatifs aux entreprises étudiées (documents internes, rapports annuels, rapports développement durable, sites Internet, etc.)
- **Analyse des données** : L'analyse de contenu qualitative des discours et des entretiens réalisés constituera notre principal outil d'analyse des données.<sup>106</sup> Cette méthode passe par trois étapes : la collecte des données, le codage (classification du discours en catégories), et enfin l'analyse proprement dite afin de décrire les systèmes de contrôle se basant sur les indicateurs de la RSE.

---

<sup>106</sup> Nous détaillerons ces deux derniers points plus tard dans ce chapitre.

- **Présentation des résultats :** Vu le caractère exploratoire de la recherche, les résultats obtenus seront sous forme de postulats, d'hypothèses et de conclusions. Nous essayerons également de modéliser les comportements de contrôle sur ce thème par la construction d'un cadre d'analyse sur les pratiques de contrôle utilisant des indicateurs de la RSE.

Bien évidemment, comme dans toute recherche qualitative, cette démarche n'est pas figée, nos observations sur le terrain ayant conduits à faire des allers-retours continus avec notre cadre théorique.

### **1.3 Le choix pour une approche qualitative**

Le choix pour une approche qualitative reste aujourd'hui, malgré un nombre croissant de recherches qualitatives dans les sciences des organisations, un choix particulier, voire même un peu risqué.

Pourquoi alors ce choix dans notre recherche? Quels sont ses avantages dans une recherche en contrôle de gestion ? Et quelles en sont ses principales limites ?

#### **1.3.1 Pourquoi une approche qualitative basée sur des études de cas ?**

La première raison qui a conduit notre choix pour cette approche réside dans la nouveauté de notre sujet de recherche. Il existe, en effet, très peu de travaux publiés sur l'utilisation des indicateurs de la RSE dans les systèmes et les mécanismes de contrôle de gestion des organisations. C'est pourquoi, et comme le défend Keating (1995), l'étude d'un nouveau phénomène dans son contexte naturel est la meilleure approche pour acquérir une première connaissance et une compréhension initiale des idées de ce construit.

Les méthodes qualitatives sont les plus pertinentes pour répondre à un objectif de recherche, peu étudié, car ces méthodes favorisent l'exploration de nouvelles idées ou de nouvelles théories. En particulier, l'étude de cas est aujourd'hui reconnue comme stratégie de recherche à part entière, et les travaux de Yin (1989), d'Eisenhardt (1989) et de Miles et Huberman (1994) ont largement contribué à en baliser le design et la méthodologie. L'étude de cas peut être utilisée à des fins d'exploration, de description ou d'explication. Yin (1990, p.13) rappelle dans ce sens que le choix de l'étude de cas est une méthodologie de recherche adéquate : *« lorsque les questions comment et pourquoi se posent, quand le chercheur n'a que peu de contrôle sur les événements, et lorsque le centre d'intérêt porte sur un phénomène contemporain au sein d'un contexte social réel »*. Rappelons que notre question de recherche

s'intéresse justement au pourquoi et au comment les indicateurs de la RSE se sont introduits au sein des organisations. Nous sommes donc bien ici en présence d'un phénomène nouveau, assez rare, et resté jusqu'ici inaccessible à la communauté scientifique.

Mais qu'est-ce qu'une étude de cas ? Quelles en sont ses spécificités et ses caractéristiques ? Et existe-t-il un seul type d'étude de cas ?

Plusieurs auteurs ont tenté de construire des définitions appropriées de ce qu'on pourrait définir comme étude de cas. Le plus célèbre de ces auteurs, en l'occurrence Yin (1989, p.25), a défini la méthode de l'étude de cas comme « *une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel, lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte n'apparaissent pas clairement, et dans laquelle plusieurs sources de preuve sont utilisées* ». Eisenhardt (1989, p.534) donne à l'étude de cas un rôle plus large et énonce que : « *l'étude de cas est une stratégie de recherche qui se concentre sur la compréhension des dynamiques présentes dans un cadre unique et particulier* ». Dans le même sens, Wacheux (1996, p. 89) rajoute que l'étude de cas est « *une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ».

Dans le cadre de notre recherche, l'étude d'un cas, en l'occurrence d'une entreprise, peut être perçue en quelque sorte comme une photographie instantanée des pratiques de contrôle existantes dans l'entreprise, se basant sur des indicateurs de la RSE.

Par ailleurs, les principaux auteurs ayant travaillé sur cette méthodologie de recherche ont tenté de proposer et de construire des typologies d'études de cas possibles, et ce, en fonction de la nature du cas lui-même, de l'objectif poursuivi par le chercheur ou des théories mobilisées initialement. A ce titre, Ayerbe et Missonier (2006) ont tenté de regrouper et de synthétiser cette littérature dans le tableau suivant :

Typologie en fonction de	Auteurs	Type de cas	Objectifs	Apports pour la recherche
L'objet de l'étude	Yin (2003)	Descriptif	Selon Yin, il s'agit de « décrire une intervention et le contexte réel dans lequel elle s'est produite » (Yin, 2003, p. 15).	Description complète et en profondeur d'un phénomène dans son contexte.
		Explicatif	Etude de relation de causes à effets. Etude de causalité : mettre en relation des variables indépendantes afin de déterminer celles qui sont les plus fortement corrélées à des variables dépendantes.	Expliquer comment les choses arrivent.
Des propriétés du cas étudié (statut du cas)	Stake (1998) et David (2004)	Instrumental	Le cas est lu à travers une théorie retenue a priori et l'analyse empirique se fait à partir de cette théorie. L'étude se concentre sur une question théorique. Le cas, en lui-même, représente un second intérêt, il joue « un rôle de support et facilite notre compréhension d'autre chose » (Stake, 1998, p. 137).	Le cas est examiné en profondeur, son contexte est contrôlé et l'ensemble des activités ordinaires sont détaillées, dans le mesure où il aide le chercheur à poursuivre un autre intérêt, plus théorique.
		Collectif	Plusieurs cas sont étudiés en vue d'étudier un phénomène ou une population. Il s'agit d'une approche instrumentale étendue à plusieurs cas. La collection de différents cas peut permettre de mettre en évidence des caractéristiques communes.	Contribue à améliorer la compréhension d'un phénomène étudié, et éventuellement, une meilleure « théorisation », permise à partir d'une plus grande « collection » de cas (Stake, 1998, p. 138).
		Intrinsèque	Le cas est décrit en profondeur et dans toutes ses dimensions « pour lui même » (David, 2003, p. 2). Recherche d'une meilleure compréhension du cas particulier étudié. Le cas n'est pas choisi parce qu'il est représentatif d'autres cas ou parce qu'il est illustratif d'un problème particulier, « mais parce que dans toutes ses particularités et son ordinarité, ce cas lui-même est d'intérêt » (Stake, 1998, p. 136).	L'objectif n'est pas de construire une théorie. L'étude de cas intrinsèque suppose que de nombreuses théories, non retenues a priori, soient mobilisées non pas « pour elles-mêmes » mais pour analyser et comprendre en profondeur, le cas étudié. (David, 2004, p. 3).
	Yin (2003a) (Cas de types 1 et 2)	Extrême ou unique ( <i>Extreme case or unique case</i> )	Le cas unique a pour objectif d'étudier un cas rare, unique, encore jamais documenté et analysé (par exemple, l'étude de syndromes sur des patients qui apparaissent trop rarement pour que la connaissance scientifique ait déjà pu établir des relations avec la maladie à l'origine de ces syndromes).	Permet de rendre compte, d'analyser et de comprendre une situation spécifique, jamais étudiée et ainsi, d'enrichir la connaissance scientifique
		Critique ( <i>Critical case</i> )	Le cas critique détermine quand les propositions théoriques sont correctes, ou fournit de plus amples explications des conditions de réalisation des théories.	Représente une contribution significative à l'acquisition de nouvelles connaissances et à la construction de théories. Test critique de théories déjà établies.

Typologie en fonction de	Auteurs	Type de cas	Objectifs	Apports pour la recherche
		Longitudinal (Longitudinal case)	Etude d'un même cas, menée en des temps différents. Les intervalles désirés de temps reflètent les étapes présumées auxquelles les changements devraient s'opérer.	A partir d'une théorie déjà établie, permet d'étudier, comment les conditions requises par la théorie à un temps déterminé, évoluent au cours du temps.
		Représentatif ou typique Yin (2003)	Le cas s'apparente à une situation « type », représentative d'autres situations (par exemple, l'étude d'une organisation représentative des autres organisations appartenant au même secteur).	Les enseignements des cas sont considérés comme utiles à la compréhension d'une personne ou d'une situation moyenne (Yin, 2003).
		Typique David (2004)	Le cas est « particulièrement représentatif du cas général », (David, 2004, p. 11), dans un contexte, une situation donnée.	
	Yin (2003) et David (2004)	Révéléateur (Revelatory case) Yin (2003a)	Le chercheur a l'opportunité d'observer et d'analyser un phénomène jusqu'à présent inaccessible à des investigations scientifiques (par exemple, le chercheur a accès à des informations hautement confidentielles). Le cas « révéléateur » est à distinguer du cas « rare » ou « unique ».	Le cas permet de découvrir de nouveaux éléments scientifiques. Permet de rendre compte, d'analyser et de comprendre une situation spécifique et ainsi d'enrichir la connaissance scientifique. Le cas « constitue potentiellement une référence (ou une anti-référence) » (David, 2004, p. 11).
		Inédit ou exemplaire David (2004)	Phénomènes relativement rares, peu étudiés jusqu'alors ou à des situations particulièrement innovantes (Le cas se rapproche du cas « extrême ou unique » de Yin).	
	David (2004)	Test	Le cas permet de confronter des théories aux données issues du terrain.	Permet de tester des théories déjà existantes dans la littérature antérieure, et par la même, les enrichir.
	Koenig (2005)	Cas « critique » (approche campbellienne)	Le cas critique au sens de Koenig (2005) peut servir d'« expérience cruciale » tout en apportant une « contribution théorique ».	Double potentialité du cas : remettre en cause des schémas établis et en proposer des nouveaux.

Tableau 27: Typologies des études de cas (Ayerbe et Missonier , 2006)



Dans le cadre de cette thèse, nous positionnons nos études de cas selon les paradigmes suivants :

- L'objet de notre étude est explicatif, dans le sens de Yin (2003), pour notre première question de recherche (pourquoi introduire des indicateurs de la RSE ?), où nous essayons de trouver des relations causales pour expliquer l'introduction des indicateurs de la RSE en interne. Dans ce sens, notre variable dépendante est l'utilisation de ces indicateurs et nos variables indépendantes sont tous les déterminants externes et internes qui expliqueraient les choix pour cette pratique et qui émergeraient de notre étude empirique.
- L'objet de notre étude est descriptif, dans le sens de Yin (2003), pour notre deuxième question de recherche où nous voulons décrire et comprendre les mécanismes de l'utilisation des indicateurs de la RSE dans le cadre d'un système de contrôle dédié.
- Les propriétés de notre démarche sont des études de cas collectifs au sens de Stake (1998). L'objectif étant de suivre une démarche instrumentale multipliant des cas afin de faire émerger des caractéristiques communes, et d'enrichir *in fine* la théorie existante.

### **1.3.2 La recherche qualitative en contrôle de gestion**

Dans le cas particulier d'une recherche sur les systèmes de contrôle, plusieurs auteurs plaident pour l'efficacité et l'efficience des méthodes qualitatives. Langfield-Smith (1997) affirme par exemple, que vu la complexité et l'étendue des systèmes de contrôle de gestion pouvant inclure une multitude de facteurs contextuels incertains, l'étude de cas fournit une méthode efficace pour l'exploration des caractéristiques de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion, ainsi que les facteurs capables de les influencer. Chenhall (2003) ajoute que la génération des propositions qui concernent les nouvelles relations au sein des systèmes de contrôle de gestion, leurs processus et leurs structures contextuelles, sont souvent mieux identifiées et élaborées en utilisant la méthode des études de cas.

Par ailleurs, la particularité de notre problématique implique que les systèmes de contrôle étudiés font intervenir plusieurs directions et départements dans l'organisation. En effet, les systèmes de contrôle incluant des indicateurs de la RSE sont souvent dispersés entre plusieurs directions : Environnement, Sécurité, Qualité, Ressources humaines, Direction financière, etc. Étudier ces systèmes de contrôle, complexes avec une multitude d'interactions entre les

départements, ne pouvait donc se faire qu'à travers une étude de cas approfondie, et des entretiens directs avec des responsables. Nous pensons, en effet, que si nous avions opté pour une démarche quantitative basée sur des questionnaires, nous n'aurions pas pu avoir des résultats adéquats et pertinents pour notre recherche. Ceci s'explique par le fait qu'il existe des différences notables des structures et des organisations chargées des problématiques développement durable et RSE dans les entreprises. Ce constat aurait rendu un questionnaire commun et rigide peu exploitable, contrairement à des entretiens flexibles et maniables où nous pouvons adapter les questions selon les particularités de chaque cas.

### **1.3.3 Les limites d'une approche qualitative**

Il est clair que la validité externe des méthodes qualitatives en général, et de la méthode des études de cas en particulier, est limitée. Elle souffre, selon ses détracteurs, de plusieurs insuffisances. Elle manque aussi d'une certaine rigueur scientifique. Merchant et Simons (1986) énoncent d'ailleurs qu'il est très problématique de généraliser des résultats à partir des recherches qualitatives, à cause notamment de la fragilité et de la suspicion qui accompagnent souvent les critères de fiabilité des preuves qualitatives. C'est aussi la limite majeure de l'étude de cas qui, par essence même, concerne l'étude d'un contexte spécifique et particulier (Ayerbe et Missonier, 2006), même si l'étude de plusieurs cas pourrait aider à résorber une partie de cette limite.

En réalité, la principale critique adressée aux recherches qualitatives est l'absence d'échantillonnage probabiliste représentatif d'une population, et donc généralisable par la suite. A cette critique, Yin (2003) réplique que les études de cas servent avant tout à un enrichissement théorique, c'est-à-dire que les résultats de la recherche viennent compléter une théorie existante. On est ici plus dans le cas d'une expérimentation scientifique<sup>107</sup> que dans le test d'hypothèses à travers un échantillon représentatif.

Ainsi, et pour conclure, on peut dire que la généralisation des résultats ne constitue pas l'objectif premier des méthodes qualitatives (Maxwell, 1996 ; Einsenhardt, 1989). Ces méthodes servent, avant tout, à décrire et à comprendre un phénomène social dans son contexte, et *in fine*, éventuellement à enrichir la théorie existante.

---

<sup>107</sup> Gobo (2004) indique à ce propos que de nombreuses disciplines scientifiques s'inscrivent dans une telle démarche : le géologue avec un fossile ou un morceau de pierre, le paléontologue avec des fragments d'os ou de squelette, par exemple, enrichissent la théorie existante dans leur domaine à partir de l'expérimentation d'un seul cas (cité par Ayerbe et Missonier, 2006).

## **Section 2: La collecte des données qualitatives**

Le deuxième point abordé dans ce chapitre revient sur les techniques de collecte des données qualitatives adoptées dans notre recherche. Ces techniques, qui seront développées par la suite, englobent les entretiens, les observations externes et la documentation (documents internes et externes produits par les entreprises de notre échantillon). Une première présentation des données collectées au cours de cette étude sera également abordée dans cette section.

### **2.1 Les modes de collecte des données adoptés**

Plusieurs techniques sont à la disposition du chercheur pour la collecte et le recueil des données qualitatives. Yin (2003), par exemple, en propose six : la documentation, l'enregistrement des archives, l'entretien, l'observation directe, l'observation participante et la simulation.

La multiplication des sources de données dans une recherche qualitative est importante car elle permet une triangulation et une confrontation de ces données, même si, parfois, elles sont contradictoires. Toutefois, le choix de ces techniques doit découler de la question de recherche, des méthodes adoptées, de la nature même de cette recherche, et enfin et surtout des possibilités du terrain.

Pour notre recherche, nous avons choisi de nous baser essentiellement sur les techniques de l'entretien exploratoire semi-directif, mais également sur les observations non participantes et les analyses documentaires, et ce afin d'enrichir notre compréhension des cas étudiés.

Ces techniques nous ont semblé être les plus pertinentes et les plus adéquates aux exigences de notre problématique. De plus, comme l'affirme Wacheux (1996, p.192), l'entretien et la documentation sont « *deux sources incontournables lorsque l'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation* ». Rappelons qu'une large partie de notre problématique s'intéresse à la manière selon laquelle les managers utilisent les indicateurs de la RSE et donc, aux comportements des acteurs dans une organisation.

### 2.1.1 Les entretiens directifs et semi-directifs

L'entretien, l'interview, les récits de vie, etc., ont toujours constitué une des premières sources de données pour l'ensemble des sciences humaines (sociologie, histoire, psychologie, etc.). En effet, dès que les chercheurs ont commencé à s'intéresser aux comportements humains et aux raisons qui les poussaient à certaines actions, l'entretien s'est positionné comme la première « arme » dont dispose le chercheur.

Généralement, la littérature a identifié quatre types classiques d'entretiens (Wacheux, 1996) :

- L'entretien directif : Ensemble de questions précises et courtes traitant de faits, d'opinions, de représentations, auxquelles le répondant réplique directement sans élargissement.
- L'entretien semi-directif : Ensemble de questions précises, mais assez large, permettant au répondant de donner son opinion, ses avis, etc.
- L'entretien non-directif : conversation libre et ouverte sur une thématique choisie au préalable.
- Entretien de groupe : Conversation libre entre plusieurs acteurs afin de déceler des constructions groupales d'explications et de représentations.

Le caractère exploratoire et l'approche interprétative de notre recherche nous a conduit à opter pour la technique d'entretien semi-directif. Cette dernière a semblé la plus adéquate pour notre question de recherche, puisqu'elle permet :

- d'évoquer tous les thèmes souhaités grâce à une flexibilité et une adaptation facile au contexte et à l'interviewé,
- et de recueillir par la suite une quantité assez importante de données, qui sont de plus de très bonne qualité.

Comme l'ont expliqué Usunier et *al.* (2000), les objectifs des interviews et des entretiens qualitatifs est de comprendre : « *Comment les individus construisent le sens et l'interprétation des situations à partir du cadre personnel complexe de croyances et de valeurs, qu'ils ont développé au cours de leur vie de façon à pouvoir expliquer et prédire les événements qui se produisent dans leur monde* ».

Wacheux (1996) souligne aussi que les recherches qualitatives en sciences de gestion s'alimentent aux mots des acteurs pour comprendre les pratiques organisationnelles et les représentations des expériences. A ce titre, les entretiens permettent de collecter des données discursives, reflétant l'univers mental conscient ou inconscient des individus.

Cette technique est d'autant plus privilégiée, que le sujet est confidentiel et délicat. L'interviewé peut être en effet réticent à parler vrai à propos des thèmes abordés, autrement que de façon confidentielle dans un entretien face à face.

Par ailleurs, le recours à des questions ouvertes semi-directives, laisse un champ libre pour nos interlocuteurs. Ce type de questions leur permet d'aborder plusieurs thèmes en même temps.

Enfin, la dernière raison qui a motivé notre choix pour l'entretien semi-directif est le fait que celle-ci a été très utilisée par des recherches semblables, et a aboutit à des résultats pertinents.

Dans les développements qui suivent, nous allons détailler deux points relatifs à cette première technique de collecte des données qualitatives. En effet, tout entretien doit se baser sur un guide réunissant les principaux questionnements de la recherche. Par ailleurs, les techniques de l'entretien mettent l'accent sur l'importance du choix de l'interlocuteur, c'est-à-dire, de la personne interviewée.

#### *a. Le guide d'entretien*

Pour mener à bien un entretien, tout chercheur doit se préparer convenablement. Outre le fait de se renseigner au préalable sur son interlocuteur, la réalisation et la rédaction d'un guide d'entretien est une étape importante, voire vitale, pour la conduite d'une interview. L'objectif du guide d'entretien est de servir en tant que support pour l'interview, afin de garder constamment sous les « yeux » les objectifs de l'enquête, et de légitimer la recherche en lui donnant un aspect « scientifique ». Le guide d'entretien permet aussi de préciser les thématiques à aborder dans la prise de contact avec l'interviewé, ce qui rajoute du sérieux à la recherche menée. Toutefois, au cours de la réalisation des entretiens, le chercheur ne doit pas se limiter aux questions élaborées dans ce guide.

Dans notre recherche, nous avons élaboré plusieurs guides d'entretien, adaptés chacun à l'entreprise étudiée et à la personne interviewée. Néanmoins, les différents guides utilisés reprenaient souvent la structure suivante construite autour de plusieurs thèmes<sup>108</sup> :

*Projet d'étude sur les Modes du Pilotage du Développement Durable*

*Guide d'entretien*

**I. Présentation de l'objectif de l'étude**

Analyser, étudier et comparer les mécanismes de contrôle et de pilotage de la dimension développement durable chez les grands groupes français.

**II. Présentation du groupe et de la structure RSE/développement durable**

**III. Facteurs explicatifs de la mise en place d'indicateurs de la RSE**

**IV. Analyse de la stratégie de développement durable du groupe**

**V. Pilotage de la dimension RSE au sein du groupe**

- **Les outils de planification**
- **Les modalités de fixation des objectifs RSE**
- **Les indicateurs de mesure et de suivi de la performance globale**
- **Les mécanismes de *reporting* et de consolidation**
- **L'utilisation des indicateurs par les managers**
- **L'indexation des rémunérations sur les indicateurs**

**Encadré 1: Présentation de la structure générale du guide d'entretien**

***b. Les personnes interviewées***

L'analyse de cas en contrôle de gestion est un exercice particulier, voire périlleux. Il consiste, en effet, à décrire un système organisationnel complexe, transversal et dont les frontières et les limites ne sont pas toujours clairement définies. Difficile en effet de dire avec certitude dans une organisation où commence le processus de contrôle et où s'achève-t-il ?

<sup>108</sup> Des exemples de guides d'entretien adaptés à chaque entreprise sont fournis en annexe 3.

Le processus de contrôle se confond souvent avec d'autres pratiques organisationnelles et diffère sensiblement d'une entreprise à une autre en fonction de sa taille, de son activité, de son organisation, etc. Bouquin (2004a, pp.93-95) affirme d'ailleurs que le contrôle de gestion n'est pas seulement ce que les contrôleurs de gestion font, et que les contrôleurs de gestion ne font pas que du contrôle de gestion. Pour lui, deux raisons expliquent ce constat (pp. 93-94) : « *d'une part, le processus de contrôle de gestion est l'affaire des managers : ce sont eux qui négocient leurs ressources et éventuellement leurs objectifs, ce sont eux qui doivent s'assurer que les objectifs sont en voie d'être atteints et prendre des décisions correctives, même s'ils le font souvent avec l'assistance des contrôleurs. (...). La deuxième raison est moins positive pour les contrôleurs de gestion. Ils ont des concurrents. Certains proposent un langage unificateur, comme ils l'ont fait eux-mêmes pour leur plus grand succès, et ce langage nouveau s'entend mieux que le langage financier. A mesure que certains contrôleurs se sont coupés du réel en se repliant sur l'unique logique comptable et budgétaire, créant des systèmes plus ritualisés que réellement efficaces, ils se sont trouvés contournés par d'autres fonctionnels poursuivant, plus près des opérateurs, les mêmes buts. Les principaux spécialistes de ce type apparus ces dernières années sont, sans aucun doute, les qualitatifs, s'implantant notamment à l'occasion des programmes de qualité totale* ».

Nous sommes tentés d'affirmer que les thématiques de la RSE ont apporté à leur tour des spécialistes à l'instar des qualitatifs. Ces fonctionnels (responsables développement durable, chargés de la RSE, responsables environnementaux, correspondants QSE<sup>109</sup>, etc.) sont des nouveaux spécialistes à qui on a confié la mise en place et la gestion de systèmes de contrôle pour le pilotage d'une performance élargie. Essayer de comprendre pourquoi et comment intégrer et utiliser des indicateurs de la RSE, nous a logiquement renvoyé à ces fonctionnels, plutôt qu'à des contrôleurs de gestion traditionnels, qui se limitent souvent à des tâches financières et comptables, et qui n'auraient probablement pas pu nous apporter les réponses adéquates à nos questionnements.

C'est ainsi que pour conduire notre recherche qualitative empirique, nous avons, en premier lieu, sollicité des entretiens avec les responsables des directions développement durable (ou RE, ou RSE, etc.), et non avec ceux des directions financières ou de contrôle de gestion. En effet, bien que notre thèse s'inscrive largement dans le champ du contrôle de

---

<sup>109</sup> QSE : Qualité, Sécurité, Environnement.

gestion, nous avons estimé qu'il était plus approprié pour notre recherche de contacter directement les responsables développement durable, car ils sont les acteurs les plus impliqués dans les systèmes de contrôle de la RSE, objet de notre étude.

### 2.1.2 L'analyse documentaire

L'analyse documentaire est une des sources de données primordiales dans une recherche exploratoire. Les documents à analyser peuvent être internes ou externes<sup>110</sup>.

Passer par cette phase est indispensable car elle permet au chercheur de se familiariser avec les procédures, les processus et le jargon interne utilisés au sein de l'entreprise.

Les documents internes et externes constituent également un complément riche et indispensable aux entretiens effectués, notamment pour expliquer *a priori* ou *a posteriori* des aspects particuliers des processus managériaux des cas, voire même pour identifier certains sujets n'ayant pas été abordés dans les entretiens. Ce qui est d'ailleurs confirmé par Yin (1994, p.14) qui explique que « *les études de cas peuvent être fondées sur des preuves qualitatives et quantitatives. Et n'implique pas toujours une observation directe et détaillée comme source de preuve* ».

Wacheux (1996) note dans le même sens que les écrits et les documents reflètent l'histoire de l'entreprise, les événements, les décisions, les actions, la périodicité des activités, etc. En d'autres termes, les documents internes représentent la mémoire d'une organisation.

Ainsi, l'analyse documentaire permet de construire des structures configurées d'informations et de données, éparpillées *a priori*, mais qui prendront un sens et une utilité pour le chercheur.

Cette technique est d'autant plus importante pour notre recherche, que la thématique de la RSE fait l'objet d'une communication assez riche de la part des entreprises. Plusieurs recherches sur la RSE et la communication extra financière se sont d'ailleurs exclusivement basées sur des rapports annuels et des documents externes<sup>111</sup>.

Enfin, une autre raison nous pousse à recourir à l'analyse documentaire : c'est la triangulation. Cette dernière représente le fait pour un chercheur de vérifier l'exactitude des

---

<sup>110</sup> Rapport de développement durable, rapport annuel, journaux internes, comptes rendus de réunion, etc.

<sup>111</sup> Voir par exemple Déjean et Oxibar (2003) ou Oxibar (2003).



informations recueillies sur le terrain. Pour ce faire, l'utilité de l'analyse documentaire est de permettre au chercheur d'opérer cette triangulation entre les informations tirées des entretiens et les documents internes. Bien que ces derniers soient souvent moins riches que les entretiens, ils restent indispensables pour la conduite d'une étude exploratoire.

Dans le cadre de notre étude sur le terrain, nous avons fait appel à deux types de documents concernant les cas étudiés:

- **Des documents externes** : Préalablement à chaque entretien, nous avons examiné les sites Internet des entreprises étudiées, et notamment les rapports annuels et les rubriques concernant les aspects développement durable/RSE. Nous avons aussi fait une recherche plus générale sur le Web pour mettre au jour d'éventuels documents externes concernant ces entreprises (présentations lors de journées, articles de presse, apparition de l'entreprise dans certains classements ou certaines études relatives au développement durable, etc.). En outre, cette recherche sur le Web a été utile pour recueillir le plus possibles d'informations concernant les personnes interviewées. Une partie de ces documents nous a servi par la suite dans notre description et notre analyse des cas. Par ailleurs, l'apparition récente des thématiques RSE/développement durable a produit un foisonnement de rapports et de documents publics qui ont aussi étudié les pratiques d'entreprises<sup>112</sup>. Nous nous sommes également basés sur ces rapports dans notre analyse documentaire.
- **Des documents internes** : Les documents internes ont été difficilement accessibles pour nous, probablement à cause de notre position comme observateur externe, ou encore pour des raisons de confidentialité. Néanmoins, nous avons pu récupérer une quantité importante de notes internes, de brochures, d'exemples d'indicateurs utilisés en interne, de tableaux de bord, etc., essentiellement dans notre étude de cas approfondie. Ces documents nous ont été d'une grande utilité pour comprendre les mécanismes de contrôle et les outils mis en place pour décliner les stratégies RSE.

Tout au long de notre enquête, l'analyse documentaire s'est avérée être d'une grande utilité et d'une aide importante, à la fois lors de la phase de collecte des données, qu'à la phase de traitement, d'analyse et de construction de nos résultats théoriques.

---

<sup>112</sup> Rapports ADERSE, CER2D, ADEME, etc.

### **2.1.3 L'observation non participante**

Enfin, pour collecter nos données, la dernière technique utilisée dans cette recherche a consisté en une observation non participante.

L'observation représente une technique assez particulière dans la démarche qualitative. Elle se matérialise par le fait que « *le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation, pendant une période de temps délimitée* » (Baumard et al., 2003, p. 238).

L'observation peut également être participante ou non, en fonction de la position du chercheur et de son point de vue externe ou interne par rapport aux sujets observés.

Dans notre cas, l'observation a été non participante. Nous avons fait appel à cette technique lors de notre phase d'enquête approfondie, où nous avons eu l'opportunité d'assister à trois réunions de la direction d'une des *business Units* du groupe étudié. Ces réunions étaient consacrées au suivi du système de management de la RSE mis en place au sein cette entreprise.

## **2.2 Une première présentation des données empiriques**

Après avoir construit notre stratégie d'accès au réel, nous avons commencé par la suite à la mettre en œuvre.

L'accès à notre terrain de recherche s'est fait en réalité en deux phases. La première phase a permis d'étudier, d'une manière exploratoire, sept entreprises françaises. La seconde phase nous a amené à étudier le cas d'une entreprise d'une manière beaucoup plus approfondie. A travers une analyse détaillée de son système de contrôle orienté RSE.

Dans ce qui suit, nous allons détailler la démarche qui a conduit à collecter les données empiriques de la thèse. En premier lieu, nous reviendrons sur notre stratégie d'accès au réel et les étapes qui l'ont constitué. En second lieu, nous proposerons une première présentation sommaire des données empiriques recueillies lors des deux phases d'enquête.

### **2.2.1 Dispositif de recueil des données et population étudié**

Après avoir réalisé notre guide d'entretien, nous avons commencé à envoyer des demandes d'entretien pour notre phase exploratoire à plusieurs entreprises.

Nous avons envoyé ces demandes à travers le mail<sup>113</sup>, à un certain nombre d'entreprises françaises qui appartiennent au SBF 120, ou alors qui sont de grandes entreprises publiques à caractère industriel et commercial (SNCF, RATP, etc.)<sup>114</sup>.

Aucune distinction de secteurs ou d'activités des entreprises n'a été prise en compte. Nous avons, en effet, voulu diversifier le maximum possible notre échantillon d'entreprises afin de ne pas étudier un secteur en particulier, et d'éliminer ainsi les biais et les risques de contingence ou de spécificités liées à des secteurs particuliers. Cependant, nous avons privilégié les entreprises qui avaient déjà mis en place des directions ou des structures développement durable et RSE en interne, ou encore celles, qui annonçaient dans leur communication externe l'utilisation en interne d'indicateurs de la RSE.<sup>115</sup>

La méthodologie de l'envoi des demandes d'entretien a été réalisée de deux manières. D'une part, nous avons contacté, par le biais du mail, des directeurs de développement durable directement et personnellement après avoir récupéré leur nom ou leur mail sur Internet (ou encore, lors de rencontres en marge de colloques ou de journées professionnelles auxquels nous avons assisté). D'autre part, nous avons envoyé à d'autres entreprises nos demandes d'entretien, en passant par leur site Web directement (en général en envoyant un mail dans la rubrique « Contact »).

En tout, plus d'une soixantaine de demande ont été formulées.

### **2.2.2 Les données recueillies lors de la phase exploratoire**

Suite à nos demandes d'entretiens, nous avons obtenu dans un premier temps sept réponses favorables pour une collaboration dans le cadre de notre étude : six émanant d'entreprises faisant partie du CAC 40, et une émanant d'une entreprise du secteur public.

Les responsables rencontrés faisaient tous partie des directions développement durable, rattachées aux directions générales. Ces entretiens nous ont permis d'étudier, certes d'une manière peu approfondie, les systèmes de pilotage et de contrôle de la performance RSE de

---

<sup>113</sup> Nos demandes par mail comprenaient trois documents : le mail pour une prise de contact, une lettre de demande de collaboration dans le projet et le guide d'entretien. (Voir annexe 3)

<sup>114</sup> Nous avons fait le choix de ces entreprises car nos lectures ont montré que les pratiques managériales relatives à la RSE, se sont en premier lieu développées dans les grandes entreprises.

<sup>115</sup> A ce titre, notre étude de terrain préalable- l'analyse de contenu des rapports de développement durable des entreprises du CAC 40-, nous a été d'une forte utilité pour mieux cibler les entreprises à contacter.

ces grands groupes français. Ils constitueront, de ce fait, la première partie de notre étude empirique et formeront sa phase exploratoire. Le tableau suivant présente l'ensemble des personnes interrogées au cours de cette phase, ainsi que leur fonction :

Entreprise	Secteur	Nombre de Personnes interviewées	Fonction	Référence entretien <sup>116</sup>
Innovair	Chimie/santé	1	Directeur du développement durable Groupe	E 1
Transporter	Transport public	2	Délégué général de la qualité et du développement durable	E 2.1
			Chargé de mission développement durable	E 2.2
Pharmacop	Pharmacie	1	Chef de projet développement durable, siège	E 3
Chimix	Chimie	1	Directeur du développement durable Groupe	E 4
Telecop	Telecom	1	Directeur responsabilité d'entreprise et développement durable	E 5
Electrika	Énergie	1	Délégué au développement durable	E 6
Aviona	Gestionnaire d'infrastructures aéroportuaires	2	Responsable Système Information développement durable	E 7.1
			Responsable SME	E 7.2
<b>Total</b>		9		

**Tableau 28: Liste des entretiens conduits au cours de la phase exploratoire**

Lors de cette phase, nous avons également pu récupérer une certaine quantité de documents internes qui nous ont été remis par nos interlocuteurs<sup>117</sup>.

L'objectif de cette phase était de se faire une première idée des modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE. Cette phase sert également à dresser une topographie des pratiques des entreprises pour le contrôle des dimensions développement durable et RSE. Cette phase a été

<sup>116</sup> Nous avons voulu affecter un code pour chaque entretien réalisé. Ces codes seront utiles par la suite lors de la restitution de ces cas et lors de la proposition des résultats où nous aurons recours à des *verbatim*, extraits de ces entretiens. Ainsi, la référence entretien E 2.1 signifie que le *verbatim* est extrait d'un entretien (et non d'un document interne ou externe) du cas 2 et concerne la première personne interrogée.

<sup>117</sup> A l'instar des entretiens menés, nous avons affecté une référence codifiée pour chaque document dont un extrait est utilisé dans cette recherche. Par exemple, la référence Doc. Int 8.2 montre que l'extrait utilisé est tiré du document interne N° 2 du cas 8. Le même principe régit le fonctionnement des documents externes utilisés concernant les entreprises étudiées (Doc. Ext). La liste des références des documents internes et externes utilisés se trouve en l'annexe 4.

d'une grande utilité pour l'ensemble de notre recherche. En particulier, elle a été utile pour la première question de recherche, car une multiplication des cas est nécessaire pour pouvoir construire des modèles théoriques sur les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE.

### **2.2.3 Les données recueillies lors de la phase d'enquête approfondie**

Pour approfondir davantage notre recherche empirique, nous avons commencé à chercher une entreprise qui nous permettrait de réaliser une analyse en profondeur, et d'une manière plus détaillée, de son système de contrôle de la RSE.

En effet, notre phase exploratoire s'est montré incapable à elle seule de nous fournir des réponses pertinentes à notre deuxième question de recherche. Puisque nous nous posions la question de savoir comment les indicateurs de la RSE sont utilisés par les managers, il nous fallait adopter une démarche de recherche qui nous mettrait en contact directement avec ces managers. Une telle étude de cas en profondeur présente à notre sens plusieurs avantages :

- Elle permet d'observer directement le fonctionnement du système de contrôle de la RSE à différents niveaux hiérarchiques (et non pas uniquement au niveau des directions générales des groupes).
- En multipliant les entretiens avec plusieurs intervenants du système de contrôle, cette démarche offre la possibilité de diversifier les visions du système et de ne pas se contenter de la perception d'un seul acteur. Ceci permet d'éviter le risque de subjectivité d'un acteur unique.
- L'étude de cas en profondeur permet de recueillir une quantité plus importante d'informations, avec le plus possibles de descriptions et de détails sur le système de contrôle que nous voulons étudier.

Après une longue recherche, nous avons eu la chance que l'idée d'une telle étude soit acceptée par une entreprise. Cette entreprise française, qui opère dans le secteur énergétique (production et distribution d'énergie), constitue un cas assez intéressant pour notre étude. Le groupe se proclame en effet comme « *un acteur majeur pour le développement durable* », en ayant mis ce dernier « *au cœur de son processus managérial* ».

Pour des raisons de confidentialité, nous appellerons ce groupe *Energetix*. Durant cette étude de cas, nous avons conduit en tout quatorze entretiens semi-directifs avec des responsables à différents niveaux hiérarchiques : niveau direction générale du groupe, niveau BU et niveau entité. Nous avons également assisté à trois réunions du comité de direction, dans lesquelles les points relatifs aux pratiques analysées par notre recherche ont été abordés.

Le tableau ci-dessous récapitule la liste des différentes personnes interviewées, ainsi que le niveau hiérarchique auxquels elles se rattachent.

Cas	Fonction	Entité	Référence entretien
Cas : Energetix	Directeur du développement durable et du progrès continu du Groupe	Groupe	E 8.1
	Vice-président Qualité et progrès continu, groupe ENERGETIX	Groupe	E 8.2
	Directeur de la Business Unit Chimie	BU	E 8.3
	Directeur général	Entité opérationnelle	E 8.4
	Leader progrès continu dans la BU Chimie	BU	E 8.5
	Directeur d'établissement	Entité opérationnelle	E 8.6
	Directeur d'établissement	Entité opérationnelle	E 8.7
	Direction communication	BU	E 8.9
	Direction industrielle	BU	E 8.10
	Responsable des investissements – directeur de la maîtrise d'ouvrage	BU	E 8.11
	Directeur financier	BU	E 8.12
	Directeur Sûreté, Sécurité, Santé au Travail, Environnement	BU	E 8.13
	Délégué industrialisation	BU	E 8.14

**Tableau 29 : Liste des personnes interviewées pour l'étude de cas approfondie**

Après avoir présenté notre démarche méthodologique et les données empiriques recueillies, nous exposerons dans la prochaine section de ce chapitre, le dispositif que nous avons mis en place pour le traitement et l'analyse de ces données.

### **Section 3: L'analyse et le traitement des données**

Analyser et traiter des données qualitatives, c'est-à-dire des mots, des phrases et des discours, est un exercice assez particulier. Il consiste, comme l'affirme Wacheux (1996, p.227), «à réduire les informations pour les catégoriser, les mettre en relation, avant d'aboutir à une description, une explication ou une configuration ». Autrement dit, analyser ce type de données revient avant tout à affiner les mots et les discours, ensuite à les rassembler selon des thématiques et des catégories, et enfin à tirer des conclusions et des interprétations de ces observations.

Pour analyser nos données qualitatives, nous avons adopté la méthode d'analyse de données préconisée par Miles et Huberman à travers l'ensemble de leurs travaux. La principale recommandation de ces auteurs est que toute recherche qualitative doit partir d'un cadre conceptuel. En effet, Miles et Huberman (2003) soutiennent l'idée que la recherche exploratoire qualitative ne signifie pas un manque de rigueur scientifique. Les propositions et la formulation d'un cadre conceptuel servent à structurer les objectifs de la recherche et s'inscrivent dans une démarche de description, d'explication, de prédiction ou d'action.

La nécessité de recourir à cette méthodologie s'explique aussi par la nature des données empiriques en notre possession. Il se trouve en effet que pour la phase exploratoire, la répétition des cas nous conduit naturellement vers une analyse inter-site. A cet effet, la méthode des matrices préconisée par Miles et Huberman nous a semblé la plus appropriée pour l'analyse et le traitement de nos données.

Dans ce qui suit, nous présenterons successivement les techniques adoptées dans cette recherche pour le traitement des données et pour leur interprétation.

#### **3.1 Le traitement des données : le codage**

Nous avons opté dans notre étude pour une analyse des données thématique. Le principe de l'analyse thématique a été décrit par Tesch (1990) comme une démarche de décontextualisation-recontextualisation du corpus. Dans cette démarche, le chercheur doit faire émerger une partie du texte de son contexte pour le rendre indépendant, et créer des catégories ou des thèmes regroupant des extraits ayant un même sens dans un sujet en

particulier. Dans le langage de l'analyse qualitative, ce sujet s'appelle un code<sup>118</sup>, et le processus s'appelle le codage (ou codification).

L'objectif final de ce processus d'analyse étant bien sûr d'organiser le phénomène étudié et, *in fine*, de faciliter l'interprétation (Wacheux, 1996). Ce processus d'analyse commence donc par la construction d'un index thématique, puis par la catégorisation des données et enfin par leur analyse.

Dans ce qui suit, nous présenterons tout d'abord le logiciel de codage que nous avons utilisé dans le cadre de cette recherche, et nous exposerons par la suite le processus de codage proprement dit que nous avons mis en œuvre.

### **3.1.1 Le recours au logiciel de codage N'Vivo**

La codification des données de cette recherche a été réalisée à l'aide du logiciel N'Vivo de QSR (V.2). Ce logiciel nous a été d'une aide certaine, dans le sens où il facilite considérablement le travail de décontextualisation – recontextualisation à travers le processus de codage qu'il offre. D'ailleurs, Tesch (1989, cité par Miles et Huberman, 2003) a souligné que l'analyse assistée par ordinateur peut réduire le temps d'analyse, supprimer beaucoup de tâches fastidieuses, rendre les procédures plus systématiques et explicites, assurer un travail plus exhaustif et détaillé, et autorise également la flexibilité et la révision des procédures d'analyse.

Néanmoins, il faut noter que ce logiciel ne permet pas d'interpréter les résultats. Il permet seulement la catégorisation des thématiques étudiées et la création de relations entre elles.

### **3.1.2 Le codage**

Rappelons tout d'abord que l'analyse thématique est une technique polyvalente qui peut s'exercer :

- Soit d'une manière inductive, en partant du corpus pour générer des thèmes. Dans ce cas, les codes sont utilisés comme des représentations d'un phénomène et les résultats dégagés par l'analyse thématique peuvent servir à des fins de découverte<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> On retrouve dans la littérature plusieurs dénominations possibles d'un sujet ou d'un code. Ainsi, Bardin (2001) parle d'unité de sens. D'autres parlent d'unité d'analyse ou d'unité d'enregistrement.

<sup>119</sup> Cette méthode de découverte qui tire ses résultats du terrain est une méthodologie largement utilisée dans les recherches du courant de la *Grounded Theory*



- Soit d'une manière déductive, en se basant sur un index thématique préétabli issu de la littérature étudié par un chercheur. Dans ce cas, les résultats dégagés par l'analyse thématique peuvent servir à des fins de vérification.

Etant donné que cette recherche adopte une approche abductive, notre analyse s'est basée sur un index thématique qui a évolué dans le temps. En d'autres termes, nous avons commencé par construire un index thématique à partir de nos lectures et de notre revue de la littérature. Les codes identifiés dans cette phase, proviennent de notre discussion de la littérature dans la première partie de cette thèse. Ils concernent à la fois les concepts mobilisés (RSE, PSE, performance globale, définition des acteurs du développement durable, les indicateurs, etc.) et les cadres théoriques construits pour répondre à nos deux questions de recherche (les variables déterminantes et les modalités d'usage des indicateurs).

Néanmoins, cet index n'est pas resté figé et immuable. Il s'est enrichi au fur et à mesure de nos entretiens et de notre enquête empirique, par de nouvelles thématiques que nous n'avons pas soulevées à partir de nos lectures. En effet, plusieurs thèmes, non reconnus dans une première phase, sont apparus lors de la phase d'analyse des entretiens et des documents. Ils se sont imposés comme des éléments indissociables aux thèmes issus de la littérature. Ces codes ont constitué ainsi des « codes émergents ».

Après avoir construit un premier index thématique issu de la littérature, nous avons commencé à utiliser le logiciel N'Vivo pour le codage informatique. Le logiciel N'Vivo offre la possibilité de recourir à deux catégories de code<sup>120</sup> :

- les codes libres : les codes libres sont un thème constituant une catégorie dans laquelle on rassemble des extraits des textes à coder, portant sur un sujet spécifique, d'une manière assez libre. Ces codes reprennent, d'une manière générale, les informations globales sur le phénomène étudié ou des thèmes qui ont émergé librement du texte étudié.
- les codes hiérarchisés : les codes hiérarchisés sont des codes libres qui peuvent être subdivisés en plusieurs niveaux « enfants ». La structure obtenue prend ainsi la forme d'un arbre généalogique. A partir de la base de l'arbre vont se rattacher plusieurs

---

<sup>120</sup> Dans le langage de N'Vivo, un code est appelé un nœud.

niveaux de codes appelés-sous codes. Cette hiérarchisation peut ensuite se poursuivre en plusieurs sous-niveaux, d'une manière presque illimitée.

Pour mener à bien notre recherche, nous avons fait appel aux deux catégories de codes. Mais, il faut noter que c'est la deuxième catégorie qui a été la plus utilisée. Il est clair en effet, que le choix des codes se structure souvent d'une manière hiérarchique en partant d'un thème global pour atteindre des sous-thèmes, plus détaillés, et donc plus proches du sens exact que les acteurs ont voulu donner aux mots.

Le schéma ci-dessous (Fig.29) présente l'arbre de codes hiérarchisés utilisé pour l'analyse des données dans notre recherche. Bien entendu, tout au long de la phase d'analyse, cet arbre n'a cessé d'évoluer, et chaque nouvel entretien a permis d'enrichir cet arbre par l'ajout de nouveaux thèmes et/ou sous thèmes.

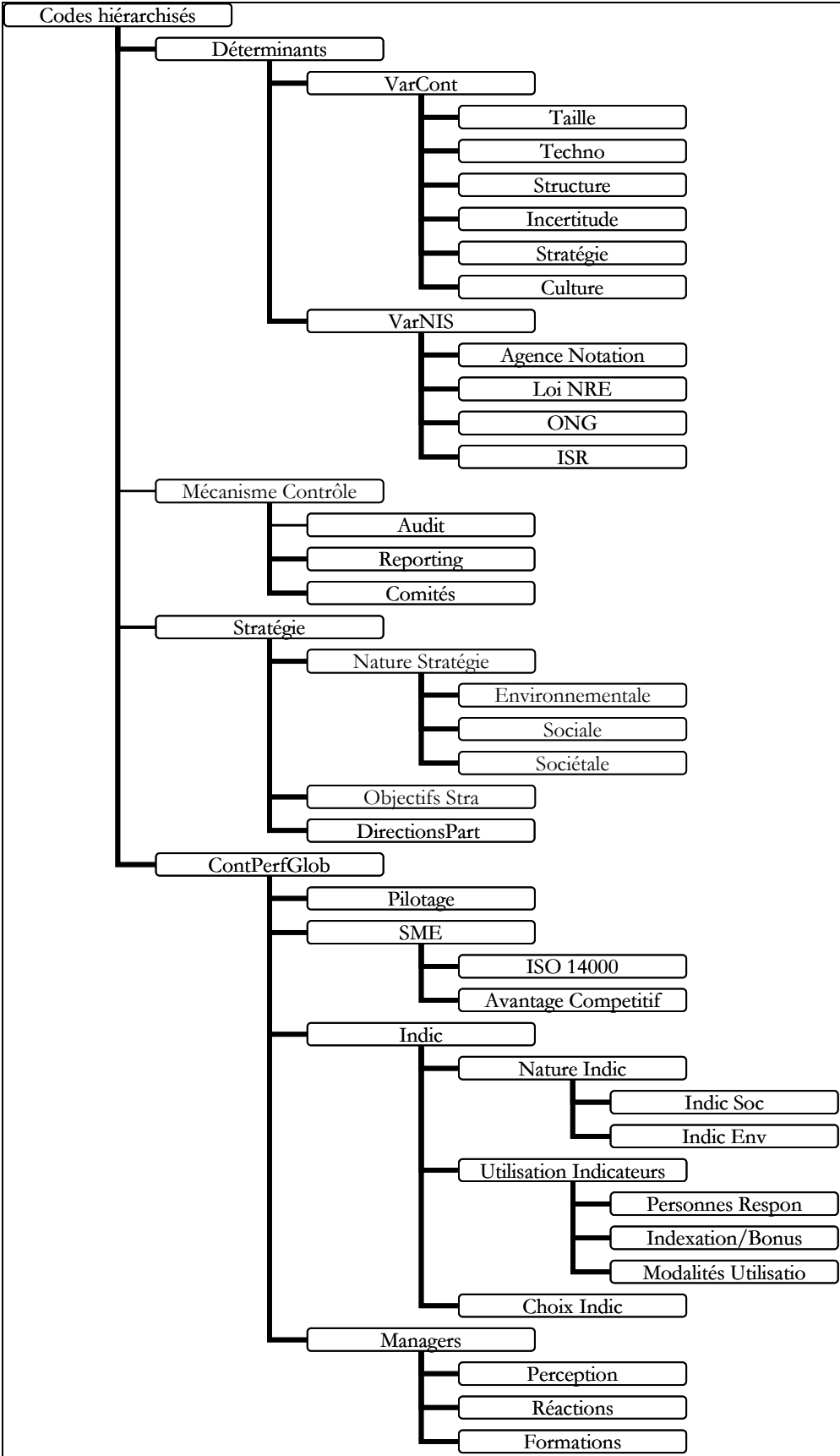


Figure 29: Hiérarchisation des codes utilisés

Après avoir établi la liste des codes à utiliser, l'étape suivante est le codage proprement dit. La procédure de codage sur N'Vivo est assez simple : tout d'abord, les retranscriptions des entretiens réalisés et les documents que nous avons voulu coder ont été importés sous le logiciel N'Vivo dans un format texte spécifique. Ensuite, le traitement de chaque document permet de sélectionner les extraits (mot, phrase, ou paragraphe) que nous voulons coder, et les envoyer vers les codes spécifiques<sup>121</sup>. Ainsi, tous les extraits codés dans un code spécifique peuvent être retrouvés dans un document unique : c'est le document code ou nœud. De même, en parcourant une retranscription d'un entretien déjà codé, nous pouvons visualiser, à droite du texte, les extraits codés, et les noms des codes utilisés.

Cette étape peut se faire soit manuellement, soit directement par le logiciel. Une fonction de N'Vivo permet, en effet, de rassembler dans un document unique, les phrases ou paragraphes qui contiennent le code ou la catégorie recherchée. Sauf qu'à notre sens cette fonction ne peut pas être utilisée toute seule. Les interlocuteurs et les personnes interviewés peuvent en effet utiliser des mots différents mais qui ont les mêmes significations que le code.

La figure suivante présente un exemple d'un extrait codé, ainsi que l'arbre de hiérarchisation à droite, qui permet de coder éventuellement d'autres extraits du même texte ultérieurement.

---

<sup>121</sup> Pour ce faire, il faut tout d'abord sélectionner l'extrait grâce à la souris, puis, en cliquant sur le bouton « coder », l'arbre de hiérarchisation apparaît. En choisissant un des codes ou sous codes, l'extrait est directement envoyé vers un document regroupant tous les extraits ayant été affectés au même code.

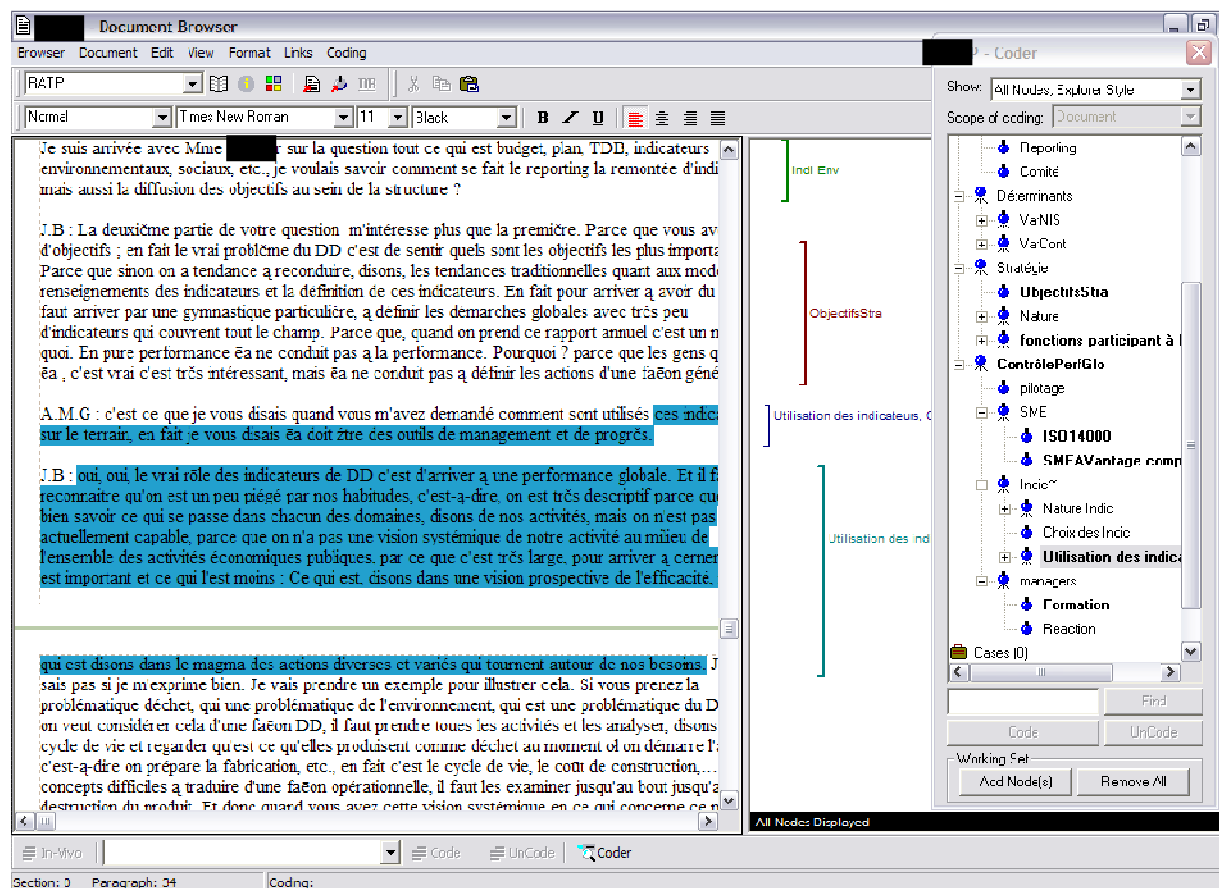


Figure 30: Visualisation d'un document codé sous N'Vivo

Notons enfin, que le codage de nos données ne s'est pas limité à un codage à travers l'outil informatique. Nous avons, en effet, réalisé un second codage, manuel cette fois-ci, à la fin de notre analyse empirique. Deux raisons expliquent le choix pour une telle démarche :

- s'assurer que le codage informatique a été exhaustif, n'omettant aucun extrait significatif et pertinent susceptible d'enrichir notre recherche ;
- coder les documents récupérés, essentiellement lors de notre phase approfondie, qui n'ont pu être codés à travers le logiciel, vu qu'ils étaient sous format papier et non numérique.

### 3.2 L'Analyse des données : l'analyse inter-sites et l'analyse intra-site

Notre étude empirique s'est faite en deux temps : une phase exploratoire et une phase approfondie. L'analyse de nos données se fera également en deux étapes : une analyse inter-sites pour la première phase et une analyse intra-site pour la seconde phase. Ces deux méthodes ont été préconisées par Miles et Huberman (2003) pour l'analyse des données qualitatives.

Rappelons tout d'abord, que Miles et Huberman énoncent que l'analyse des données qualitatives doit se faire selon trois flux d'activités :

- Condensation des données : c'est l'activité qui regroupe « *l'ensemble des processus de sélection, centralisation, simplification, abstraction et transformation des données « brutes » figurant dans les transcriptions des notes de terrain* » (2003, p.29). C'est le codage des données comme nous l'avons expliqué précédemment.
- Présentation des données : au cours de cette phase, un chercheur doit réaliser un « *assemblage organisé d'informations qui permet de tirer des conclusions et de passer à l'action* » (2003, p.29). Cet assemblage peut prendre la forme de matrices, de graphiques, de tableaux ou de diagrammes.
- Élaboration/Vérification des conclusions : la dernière étape de l'analyse qualitative consiste en la construction de conclusions tirées des données présentées. Le chercheur doit également veiller à vérifier, d'une manière plus ou moins rigoureuse, les conclusions atteintes.

Ainsi, pour présenter les données en notre possession, nous avons fait le choix de recourir à la méthode des matrices de Miles et Huberman (2003). Une matrice de présentation de données au sens de ces deux auteurs est un tableau qui croise deux listes, ou deux variables, organisées en lignes et en colonnes.

Pour l'analyse inter-sites, une matrice est un tableau qui rassemble, sous un format standardisé, des données descriptives provenant de chacun des sites étudiés. Les colonnes de ses matrices contiennent les sous thèmes étudiés, tandis que les lignes représentent les cas. Ainsi, par exemple, le croisement de la ligne 2 et de la colonne B, donne la description<sup>122</sup> de la sous thématique B dans le cas 2.

---

<sup>122</sup> La description peut être une citation d'une personne interrogée, un extrait d'un document relatif à un cas, un symbole mathématique, une remarque ou une note de terrain rédigée par le chercheur lui-même, etc.

Cas N°	Sous Thématiques A	Sous Thématiques B	Sous Thématiques C	Etc.....
1				
2				
3				
Etc.				

**Tableau 30 : Exemple d'un modèle de matrices inter-sites pour la présentation des données qualitatives**

Pour l'analyse intra-site, une matrice reprend exactement les mêmes fonctionnalités que dans la situation précédente, à part que les cas sont remplacés par les personnes (répondants) ou groupe de personnes, mais appartenant tous à un même organisme.

Ces matrices peuvent être descriptives ou explicatives. Dans le premier cas, le but essentiel est d'organiser les données de façon à voir « ce qui se passe ». Dans le deuxième cas le but recherché est de tenter d'expliquer « pourquoi les choses se passent ainsi ». Les matrices peuvent être également ordonnées ou partiellement ordonnées en fonction de l'organisation des catégories. Elles peuvent être aussi des matrices à deux dimensions (le cas le plus fréquent), ou à plusieurs dimensions (il suffit pour cela de subdiviser une colonne en deux parties pour obtenir une matrice à 3 dimensions).

Miles et Huberman (2003) distinguent également deux catégories de matrices, relatives cette fois-ci, non pas à leur nature, mais à la manière de lire et d'interpréter les variables : les stratégies orientées cas et les stratégies orientées variables. Dans la première, l'analyste examine une seule ligne (un seul cas) pour décrire, d'une manière analytique, le comportement de ce cas en fonction des différentes variables (ou sous thématiques). Dans la stratégie orientée variable, l'analyste examine une seule colonne (une sous thématique) en parcourant tous les cas. Le résultat obtenu est la description des comportements de tous les cas en fonction de cette sous thématique.

Dans le cadre de cette recherche, nous avons fait appel à plusieurs catégories de matrices pour présenter nos données. Nous avons ainsi utilisé des matrices descriptives et des matrices explicatives, des matrices à deux dimensions et des matrices à trois dimensions. Nous avons également examiné ces matrices à la fois selon une stratégie orientée cas, et une stratégie orientée variable.

L'objectif recherché était de retrouver, en un seul « coup d'œil », les différentes spécificités des entreprises étudiées par rapport aux thématiques de notre problématique. Ceci

a permis de réaliser des comparaisons inter-sites, et de faire ressortir des divergences dans les modalités de contrôle de la performance globale relevant des entreprises étudiées lors de la phase exploratoire.

Néanmoins, pour notre dernier cas approfondi, nous avons fait appel à une analyse intra-site. La raison de ce choix réside au fait que les personnes que nous avons interrogées dans ce dernier cas n'occupent pas les mêmes fonctions hiérarchiques que dans les autres cas.

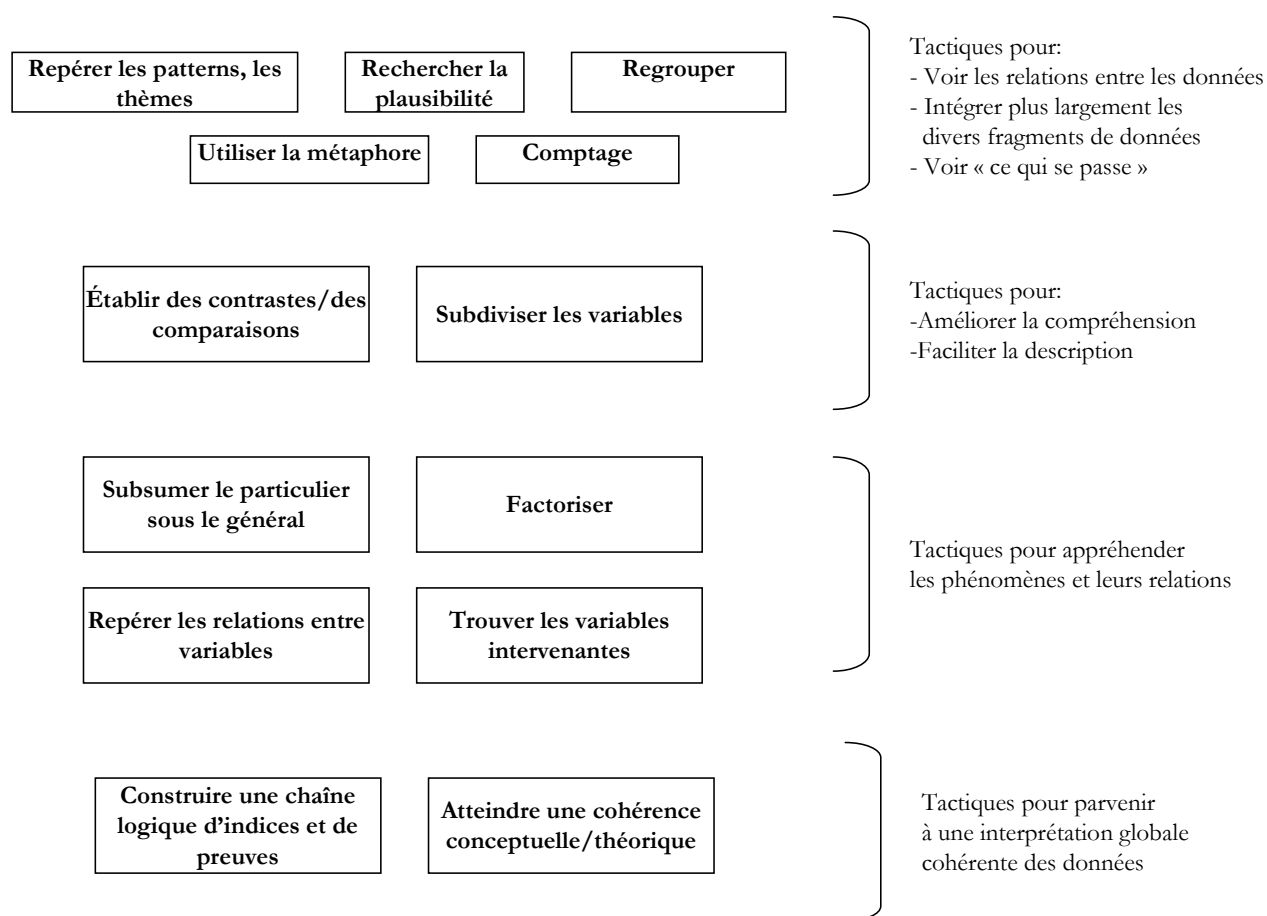
### **3.3 L'interprétation des données**

La dernière étape méthodologique d'une démarche scientifique est l'interprétation des résultats. Quelle soit qualitative ou quantitative, l'interprétation d'une recherche fait appel avant tout aux connaissances du chercheur et à ses capacités de détecter, non seulement les résultats les plus significatifs, mais également les commentaires qui doivent accompagner ces résultats.

Néanmoins, bien que le chercheur qualitatif puisse aujourd'hui disposer d'outils informatiques, il demeure seul face à l'interprétation des données et à la formulation de conclusions fiables.

A ce titre, Miles et Huberman (2003, p. 438) proposent quelques tactiques « *permettant de tester ou de confirmer les interprétations, d'éviter les biais, et d'assurer le bien-fondé des conclusions* ». Ils en proposent ainsi treize, qui vont « *du descriptif à l'explicatif, et du concret à un aspect plus conceptuel et plus abstrait* », et qui se présentent de la manière suivante.





**Figure 31: Tactiques pour l'interprétation des données qualitatives (Miles et Huberman, 2003)**

L'analyse des données qualitatives fait donc appel à un ensemble de techniques et de connaissances à la fois théorique et empirique. Le processus d'analyse qualitative est un processus mouvant, combiné et interactif. Il s'enrichit perpétuellement avec les données du terrain qui l'influencent au fur et à mesure de son avancement. Mais c'est également un processus délicat et fragile, car il risque à son tour d'influencer les perceptions du chercheur quant aux données empiriques.

## **Conclusion du chapitre : une méthodologie au service de l'exploration**

Nous avons présenté dans ce chapitre notre méthodologie de recherche. Notre recherche est qualitative, dans le sens où elle s'alimente « aux mots » des acteurs ou des documents étudiés. Notre positionnement épistémologique est interprétatif. Notre moyen de construction des connaissances est l'exploration hybride qui nous a incités à adopter une démarche abductive. Notre objectif étant de décrire un phénomène et une pratique managériale, dans le but de contribuer aux connaissances théoriques et empiriques existantes sur le phénomène étudié.

Le choix pour une telle approche a été volontaire. Il s'explique notamment par la nature même de nos questionnements. Vouloir répondre aux questions du pourquoi ?, et surtout du comment ?, a nécessité de s'immiscer à l'intérieur des organisations pour observer les nouvelles pratiques managériales et les réactions des managers à leur rencontre. Ce choix s'explique également par la difficulté des aspects que nous voulons investiguer. En effet, Wacheux (1996) plaide en faveur des recherches qualitatives dans certaines situations. Il écrit : « *Les recherches qualitatives inscrites dans des paradoxes théoriques, des absences de connaissances sur des pratiques nouvelles ou pour tester des explications rivales contribuent alors largement à l'accumulation des connaissances sur les organisations* » (Wacheux, 1996, p. 86).

Faire une recherche sur les pratiques de contrôle et de pilotage de la RSE revient à s'attaquer à une thématique récente, neuve et très peu explorée. Notre positionnement épistémologique fait suite à cette difficulté d'appréhension.

Le prochain chapitre de la thèse présentera la mise en œuvre de notre méthodologie de recherche. Il sera consacré à la description des pratiques des entreprises étudiées, en se basant sur les différents matériaux empiriques recueillis.



## Chapitre V: L'analyse des cas

---

Dans le cadre de cette recherche, nous avons mené des entretiens avec des responsables RSE/Environnement/Développement Durable, de plusieurs grandes entreprises françaises, publiques ou privées.

L'objectif de ce chapitre est avant tout descriptif. Son but est de présenter, d'une manière descriptive et brute, les mécanismes de pilotage et de contrôle de la performance globale observés lors de nos deux phases d'enquête. Un accent particulier sera mis sur l'analyse des modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE. Cette analyse se fera à partir des données tirées de notre terrain de recherche. Ces données proviennent de nos sources primaires (extraits des entretiens réalisés), et de nos données secondaires (documents internes, documents externes, rapports annuels, etc.).

Par ailleurs, les cas étudiés étant de deux natures différentes, l'analyse descriptive dans ce chapitre se fera en deux temps. En premier lieu, nous élaborerons une analyse inter-sites pour notre phase exploratoire. Rappelons que lors de cette phase, nous avons réalisé des entretiens exploratoires avec des responsables au niveau des directions générales et des sièges. La première section de ce chapitre portera sur cette analyse descriptive de la phase exploratoire.

Dans un deuxième lieu, nous procéderons à une analyse intra-site pour notre cas approfondi. L'étude de ce cas a amené à conduire des entretiens avec plusieurs responsables appartenant à des niveaux hiérarchiques différents.

Néanmoins, pour les deux niveaux d'analyse, la description se fera en trois étapes : tout d'abord, nous fournirons des données généralistes sur les cas étudiés, et en particulier des structures responsables des mises en place des thématiques RSE/Développement Durable. Dans une deuxième étape nous décrirons, les stratégies et les objectifs RSE fixés par ces entreprises. Enfin, en troisième lieu, nous présenterons les mécanismes de contrôle et de pilotage de la performance globale adoptés ainsi que le rôle des outils de contrôle, et en particulier ceux des indicateurs.

## **Section 1: Une analyse inter-sites à partir de sept cas exploratoires**

Les recherches empiriques que nous avons menées dans cette thèse ont conduit à entrer en contact en premier lieu avec sept entreprises françaises. L'objectif annoncé de ces entretiens était de discuter d'une manière générale, des pratiques managériales mises en place pour le pilotage de la performance RSE. C'est ainsi que nos propos et nos questions, dans le cadre des entretiens que nous avons eus, ne se sont pas limités au cas unique des indicateurs de la RSE. Nous avons pensé en effet que pour étudier ces indicateurs, il fallait comprendre le cadre et le champ dans lesquels ils opèrent. Autrement dit, il fallait étudier et comprendre tout le système de contrôle mis en place et orienté vers les stratégies RSE.

La restitution de ces cas exploratoires se fera selon la même configuration des thèmes abordés dans nos entretiens<sup>123</sup>. Ces thèmes reprennent à leur tour les phases d'analyse d'un système de contrôle identifié par Bouquin<sup>124</sup>. Ces phases sont :

- Contexte, métiers et stratégies de l'entreprise : nous présenterons dans cette phase les entreprises étudiées ainsi que leurs métiers<sup>125</sup> d'une manière générale, et nous nous focaliserons non pas sur les stratégies commerciales de ces entreprises, mais sur les stratégies RSE qui peuvent influencer les mécanismes de contrôle.
- Organisation du contrôle de gestion : dans cette phase, une présentation sera faite de l'organisation des structures développement durable/ RSE responsables du contrôle de la performance RSE, ainsi que les mécanismes de contrôle et de pilotage des stratégies développement durable/RSE
- Système de planification RSE : nous identifierons dans cette phase les outils utilisés pour la planification des problématiques liées au développement durable/RSE dans les entreprises et qui peuvent inclure les plans d'action, les budgets spécifiques environnement, santé, sécurité, etc.
- Système de suivi : dans une dernière section, nous mettrons l'accent sur les outils de suivi et de pilotage des stratégies RSE/développement durable. En particulier, nous nous

---

<sup>123</sup> Seul le thème relatif aux déterminants de la mise en place des indicateurs ne sera pas étudié dans ce chapitre. Il fera l'objet d'une section spécifique dans le chapitre suivant.

<sup>124</sup> Bouquin, 2004a, pp. 493-495.

<sup>125</sup> Élément important pour notre étude car ces métiers peuvent expliquer, en partie, les stratégies RSE adoptées.

attarderons longuement sur l'outil principal utilisé dans cette étape que sont les indicateurs de la RSE.

## 1.1 Présentation générale des entreprises et stratégies RSE

### 1.1.1 Activités et structures du capital

Le tableau ci-dessous fait une présentation générale des cas étudiés dans cette phase. En particulier, nous avons voulu soulever deux aspects singuliers de ces cas : le secteur dans lequel chaque entreprise évolue et les structures du capital de ces entreprises. Ces deux aspects sont intéressants à étudier dans le sens où ils sont susceptibles, comme l'a démontrée notre revue de la littérature, d'influencer à la fois les stratégies développement durable/RSE et les outils de contrôle utilisés.

Cas	Secteur	Cotation en bourse	Effectif (au 31/12/2006)	CA en M. € (au 31/12/2006)	Structure du capital (au 31/12/2006)
Innovair	Gaz industriels et médicaux	CAC 40	36 900	10 948	Actionnaires Individ 38.40 % Investisseurs instit 36.60 % Investisseurs Instit 19.18 % Legendre Holding 5.12 % Autocontrôle 0.70 %
Transporter	Transport En commun	Non coté	45 231	3 555	État français 100%
Pharmacop	Produits Pharmaceutiques	CAC 40	100 289	28 373	Actionnaires Individ 74.6 % Total 13.13 % L'Oréal 10.52 % Salariés 1.25 % Autocontrôle 0.66 %
Chimix	Chimie	SBF 120	20 000	4 810	Actionnaires Individ 31.56 % Investisseurs institutionnels 54,5.00 % Salariés 4.00 % Autres 10.00 %
Telecop	Telecom	CAC 40	203 000	51 702	Actionnaires Individ 69.2 % État Français 18.17 % Entreprise de Recherches et d'Activités Pétrolières 9.23 % Salariés 3.23 %
Electrika	Electricité	CAC 40	161 560	58 932	État Français 87.30 % Investisseurs instit 10.80 % Salariés 1.90 %
Aviona	Gestionnaire d'aéroports	SBF 120	10 688	2 076	État Français 68.40 % Actionnaires Individ 12.10 % Investisseurs Français 9.90 % Actionnaires Non-Rés 5.40 % Salariés 2.40 %

Tableau 31: Présentation générale des cas étudiés

### 1.1.2 Politiques et axes stratégiques RSE

La deuxième thématique développée, pour la présentation générale des sept cas exploratoires, concerne les orientations stratégiques et les politiques adoptées en matière de RSE.

L'étude des sept cas exploratoires a montré une cohérence globale dans les stratégies adoptées en faveur du développement durable. Ces stratégies permettent d'exprimer les soucis des entreprises à adopter des comportements d'entreprises responsables.

Dans la matrice ci-dessous, nous avons voulu décrire d'une manière synthétique et brute, les principales orientations stratégiques des cas étudiés. Cette description se fera selon quatre thématiques :

- d'une part, les stratégies répondant des trois axes du développement durable (environnement, social, sociétal<sup>126</sup>) ;
- d'autre part les stratégies qui sont spécifiques à chaque entreprise et qui peuvent être considérées comme étant une stratégie RSE.

---

<sup>126</sup> Nous rappelons que le social, dans le sens du développement durable, se réfère aux stratégies internes relatives aux compétences et ressources humaines disponibles au sein des entreprises. Il peut concerner essentiellement leur sécurité, leur sûreté, leur formation, leur rémunération, etc. En revanche, l'axe sociétal se réfère aux relations de l'entreprise avec la société qui l'entoure d'une manière générale (mécénat, relations avec les riverains, etc.).

Cas	Stratégie environnementale	Stratégie sociale	Stratégie sociétale	Stratégies développement durable/RSE spécifiques
Innovair	<p>Le groupe rassemble dans un même axe la sécurité et l'environnement</p> <p>- « La sécurité est notre priorité et le demeurera ». Doc. Ext 1.1</p> <p>- « Maîtrise de l'énergie dans nos unités de séparation d'air : Objectif: Réduire en 5 ans la consommation annuelle d'énergie électrique à périmètre constant, des unités de séparation d'air, d'au moins 400 GWh, ce qui correspond à la consommation domestique annuelle d'électricité d'une ville de 180 000 habitants. » Doc. Ext 1.1</p>	<p>Principaux objectifs : Mixité, Parité, Suivi des performances</p>	Néant	<p>Le groupe considère son métier comme œuvrant pour le développement durable ; on lit sur le site « Environ 33 % du chiffre d'affaires d'Innovair est directement lié à des applications ou des activités qui contribuent à préserver l'environnement et la vie. On y trouve bien sûr les applications environnementales des gaz, mais aussi l'activité Santé ou encore les solutions participant à la réduction de la consommation énergétique » Doc.Ext 1.1</p> <p>Un des axes de la stratégie développement durable du groupe est « l'innovation et le progrès technologique »</p>
Transporter	<p>Essentiellement la réduction des consommations énergétiques et des nuisances sonores</p>	<p>« En plus pour la politique sociale interne, je crois que ce n'est pas la peine que je m'appesantisse trop sur cette politique. Tout le monde connaît l'importance des organisations représentatives du personnel et la force du dialogue social dans notre entreprise. Soit dit en passant le dialogue social, et notamment ce qu'on appelle l'alarme sociale qui est une procédure qui a été mise en place il y a quelque temps pour éviter les grèves et qui a eu des effets assez conséquents puisque les grèves ont été sérieusement diminuées » E 2.1</p>	<p>« Et puis on a également toute une action, sur le sociétal, je dirais que notre activité en elle-même, elle concoure sur les questions de la mobilité de la société, mais on a aussi un tas d'actions de prévention dans les territoires dans lesquels on est, qui, il faut reconnaître, sont aussi pour le développement durable de notre activité, parce que il y a des quartiers sensibles dans lesquels on exploite » E2.1</p>	Néant



Cas	Stratégie environnementale	Stratégie sociale	Stratégie sociétale	Stratégies développement durable/RSE spécifiques
Pharmacop	<p>Le Groupe s'attache à réduire l'impact de ses activités sur l'environnement, qu'il s'agisse de consommation de ressources non renouvelables ou de rejets dans le milieu naturel. Cette préoccupation est en outre présente</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-dès la conception des médicaments «Concevoir propre et sûr»</li> <li>- dans les rejets (eaux usées) après métabolisation «Substances pharmaceutiques dans l'environnement»</li> </ul>	<p>« En 2005, le Groupe a étendu sa politique visant progressivement à assurer à ses salariés dans tous les pays un niveau de protection sociale approprié, intégrant les régimes obligatoires locaux et respectant les pratiques et règlementations locales. Ce programme prévoit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-D'une part, de veiller à ce que tous les salariés et leur famille puissent avoir une couverture sociale contre les aléas de la vie : maladie (remboursement des dépenses médicales), capital décès et indemnisation incapacité-invalidité.</li> <li>- D'autre part, d'aider les salariés à se constituer de manière contributive un revenu de remplacement en rapport avec leur revenu d'activité. » Doc.Ext 3.1</li> </ul>	<p>« le troisième volet est le volet sociétal : qu'est-ce que nous faisons pour la société en général et la population. Et là il y a beaucoup de choses à faire parce que la perception sociale des industries pharmaceutiques n'est pas bonne en ce moment et c'est pire qu'il y a 15 ou 20 ans. (...). Il faut expliquer quelle est notre démarche sur les maladies rares, les médicaments, les grandes pathologies des pays en voie de développement, la malaria, nos partenariats avec les ONG » E 3.1</p> <p>« Le médecin bénéficie d'une bonne image aux yeux de la société tandis que l'industrie pharmaceutique est un secteur qui a mauvaise presse : son péché originel est de faire de « l'argent sur le malheur des autres » Doc.Ext 3.2</p>	<p>« il y a l'axe qu'on peut dire quel est notre métier : notre métier c'est la santé des personnes, alors le premier axe c'est le patient, les personnes : pourquoi nous travaillons, donc c'est l'axe recherche, accès au médicament et aussi la soutenabilité des systèmes de santé » E3.1</p> <p>« Conduite des essais cliniques conformément aux meilleurs standards :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Respect des standards éthiques et méthodologiques définis par les règles internationales</li> <li>- Mise en place depuis 2 ans d'une politique de suivi des grands essais pour un «Data Monitoring Committee» composé d'experts internationaux indépendants</li> <li>- Encadrer et limiter le recours aux animaux de laboratoires » Doc. Ext 3.1</li> </ul>
Chimix	<p>« Nous avons pris la décision, en 2004, d'organiser notre démarche en définissant un référentiel de responsabilité vis-à-vis de 6 parties prenantes, les clients, les fournisseurs, les collaborateurs, les actionnaires, les communautés et l'environnement. Cette décision de faire un pas supplémentaire dans la voie du développement durable a été prise alors même que, fin 2003, le groupe était en très mauvaise situation économique. Nous avons construit ce référentiel avec l'aide de groupes de travail qui ont impliqué une cinquantaine de personnes. Pour chaque partie prenante, nous avons défini nos responsabilités et les avons réparties sur une grille de progression à 4 niveaux allant du « basique à l'« excellence ». Le but n'est pas que toutes les entités de Chimix soient au niveau « excellence » mais d'initier une dynamique de progrès continu» E 4.1</p>			

Cas	Stratégie environnementale	Stratégie sociale	Stratégie sociétale	Stratégies développement durable/RSE spécifiques
Telecop	« Franchement, on est encore en train de les définir » E5.1			L'innovation au service des attentes des parties prenantes est ainsi, elle aussi, au cœur de l'ambition de Telecop pour « Une croissance responsable » Doc. Ext. 5.1
Electrika	« C'est d'abord qu'on a mis le développement durable dans notre stratégie, la première chose. Et que disons cela, on a deux volets : un qui est d'intégrer le développement durable dans l'ensemble de notre quotidien, d'avoir une lecture de nos actions au filtre du développement durable, et la deuxième chose, c'est que comme dans le domaine énergétique, on est à la croisée de préoccupations de développement durable majeurs, (...) mais enfin qui dit bien enjeu énergétique dit enjeu climatique. Changement climatique qui lui-même a des conséquences environnementales et des conséquences sociales, et l'énergie aussi a des conséquences sociales, tous ça nous met vraiment au cœur des enjeux du développement durable. » E6.1		« dans les piliers du développement durable, il y a vraiment la logique de comprendre les attentes de la société, d'être transparent, de respecter les modes de gouvernance,(..) On ne peut dire qu'historiquement on est considéré, à tort ou à raison qu'importe, comme les champions de la transparence et de la gouvernance avec la société. Et donc on a mis ce volet là de façon assez forte, » Les accès à l'énergie est aussi une préoccupation majeur du groupe » E6.1	
Aviona	« Développer notre propre système certifié de management environnemental et impulser des systèmes de management équivalents chez les fournisseurs, les sous-traitants...Réviser notre politique d'économie d'énergie à moyen et long terme » Doc.Int 6.1		«Renforcer la conscience des intérêts que nous partageons avec les collectivités territoriales environnantes et développer des partenariats économiques et sociaux avec elles. Améliorer la satisfaction des riverains sur la gestion de l'information par un dialogue permanent avec les collectivités et les associations. Poursuivre les actions engagées en matière socioéconomiques : emploi et insertion, économie locale, entreprises riveraines, etc. »Doc.Int 6.1	« S'orienter vers des critères de l'ISR » Doc.Int 6.1

On constate que les stratégies RSE, adoptées par les entreprises, présentent plusieurs points commun. Homogènes dans la forme, il n'en demeure pas moins que ces stratégies sont très hétérogènes dans le fond. En effet, ces stratégies dépendent largement des spécificités du métier de chaque entreprise et de la nature des parties prenantes les plus affectées par ces métiers. Tel est le cas par exemple pour Aviona dont la stratégie est largement orientée vers les collectivités territoriales et les riverains. Pour Pharmacop, les stratégies prennent en compte en premier lieu l'amélioration de l'image de l'entreprise par des actions visant la santé des personnes. Ou encore pour Chimix, où l'axe santé et sécurité des personnes est mis en avant dans les stratégies à cause des risques inhérents à la technologie employée.

Néanmoins, il faut remarquer que ces stratégies restent un peu floues et ambiguës. Elles se présentent plus comme des volontés d'amélioration, comme des prises de consciences, que comme des stratégies organisationnelles proprement dites<sup>127</sup>. Les entreprises ont-elles encore du mal à construire de véritables stratégies sur les dimensions de la RSE ?

## 1.2 Structures et systèmes de pilotage de la RSE

L'objectif de ce paragraphe est de décrire les manières avec lesquelles les organisations se sont structurées pour le pilotage et la déclinaison des stratégies de la RSE. Nous aborderons tout d'abord les structures et les directions responsables du contrôle et du pilotage de la performance RSE au niveau groupe. Nous décrirons par la suite le cas de certaines de ces entreprises qui ont tenté de construire des systèmes de management spécifiques pour le pilotage et le contrôle des dimensions de la RSE.

### 1.2.1 Les structures développement durable et RSE

La première matrice ci-dessous présente les structures RSE/développement durable au niveau groupe, ainsi que leur rattachement hiérarchique et fonctionnel, et leur historique.

---

<sup>127</sup> Nous pouvons par exemple citer la définition de Bouquin (2006, p.81) de la stratégie qu'il conçoit comme « l'ensemble des décisions qui visent à déterminer :

- les missions et métiers de l'entreprise ;
- les domaines d'activité où elle s'engage ;
- les facteurs critiques lui permettant, dans ses domaines :
  - d'atteindre ses objectifs,
  - d'être résistante aux actions de son environnement hostile (concurrence, clients, fournisseurs, entrants potentiels, producteurs de bien ou services de substitution, prescripteurs, etc.) »

Cas	Appellation de la structure	Rattachement hiérarchique	Création de la structure
Innovair	Direction du développement durable	Rattaché directement au PDG du groupe	Pas d'information
Transporter	Délégation générale à la qualité et au développement durable	Présidence de l'entreprise	« Je pense en fait qu'en 1998 on s'est organisé, parce que, bon on se rendait bien compte que c'est un sujet qui avait effectivement besoin d'être porté au niveau de la direction générale (...) nous avons fusionné depuis quelques mois seulement, avec la qualité et nous sommes maintenant la Délégation générale à la qualité et au développement durable. Mais toujours rattaché à la présidence de l'entreprise (..) nous sommes donc aujourd'hui une quinzaine de personnes » E 2.1
Pharmacop	Direction du développement durable	Rattaché au Senior Vice-Président Affaires Générales, qui lui, est rattaché directement au président	« Alors la stratégie globale a commencé à être construite en 2004 pour une utilisation en 2007. La direction développement durable chez Pharmacop existe depuis 2001. » E 3.1 « Initialement rattaché au service Hygiène Sécurité Environnement, le département développement durable devient alors une entité indépendante en mars 2006. Il compte 7 employés » Doc Ext 3.1
Chimix	Direction du développement durable	Rattaché directement au directeur général	Depuis 2003 mais des directions Environnement et Sécurité Santé existent depuis très longtemps
Telecop	Délégation générale à la responsabilité de l'entreprise et au développement durable	Rattaché au secrétaire général, qui lui est en ligne avec le président.	Délégation créée en 2003 « C'est une réflexion longue. Au démarrage c'était une réflexion surtout sur l'environnement puis en 2003 on a eu une réflexion plus globale au niveau groupe au niveau « corporate ». Ça s'est engagé au niveau groupe par une réflexion au démarrage sur l'éthique et puis ça était étendu à l'ensemble de la RE, c'est-à-dire en plus sécurité, santé, etc. (...) Historiquement on a eu jusqu'à pas très longtemps une forte équipe environnement. Parce que c'est comme beaucoup d'entreprise ça commence par là ; aujourd'hui on est vraiment focalisé et structuré sur les trois piliers : économiques, environnement et sociétal. Et ça regroupe l'intégralité du concept. » E 5
Electrika	Délégation au développement durable	Rattaché à la présidence du groupe	Créée en 1999
Aviona	Direction du développement durable	Rattaché à la direction générale	Depuis 2007 (anciennement Direction de l'environnement et des relations territoriales)

Tableau 32 : Directions développement durable et historique

On constate, tout d'abord, que la plupart des directions développement durable sont récentes et datent d'une dizaine d'année en moyenne. Néanmoins, souvent, ces directions ne sont pas parties de « rien ». Elles sont souvent issues des anciennes directions environnement des groupes. Mais la différence c'est que leurs tâches et leurs attributs ont été

considérablement élargis, et que de plus, ces directions sont désormais directement rattachés aux directions générales des groupes, ce qui n'était pas le cas auparavant.

Ces directions s'appuient également le plus souvent sur des délégués, des correspondants présents dans les différentes unités opérationnelles et à différents niveaux des entreprises. Ces correspondants/délégués jouent le rôle de relais aux directions développement durable.

*« Nous sommes une équipe d'une petite dizaine de personnes à vocation groupe, c'est à dire qu'on s'occupe surtout des problèmes à vocation groupe. Ensuite au niveau de chacun des pays nous avons des correspondants qui gèrent les impacts à leurs niveaux. Donc aujourd'hui on a une vingtaine ou une trentaine de correspondants, à la fois par pays et par grands domaines d'activité. » E 5.1*

Ces correspondants ont le rôle crucial de faire remonter toutes les données, sur les dimensions de la RSE, aux directions générales. Ils peuvent être des responsables des ressources humaines, des responsables qualité, des responsables sécurité, mais jamais des contrôleurs de gestion (du moins à notre connaissance).

Par ailleurs, les rôles et les fonctions des directions développement durable/RSE convergent vers deux objectifs primordiaux :

- assurer le *reporting* et la remontée des données développement durable ou RSE nécessaires à la communication externe des entreprises ;
- se positionner en tant que fonction soutien et appui pour les différentes unités opérationnelles. En d'autres termes, ces directions rattachées aux directions générales jouent le rôle de « courroies de transmission » ou de vecteurs de la stratégie à travers les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Pour ce faire, ces directions organisent des réunions, des formations, des rencontres, etc., afin de communiquer et diffuser les différents objectifs « développement durable » ou RSE.

*« Nous ici on a un rôle d'impulsion des politiques, de préconisation à la direction générale et puis ensuite d'animation de diffusion bien évidemment de la politique, de pédagogie, d'acculturation, de formation, de sensibilisation, et ensuite d'aide de soutien aux unités qui ont besoin pour telle ou telle opération de conseil, de notre appui. On ne chapote pas hiérarchiquement, du tout, absolument pas. Nous on est là en appui, en soutien, en conseil » E 2.1.*

*« Il y a la direction environnement qui va s'appeler direction développement durable et qui est là comme support politique à la démarche développement durable. » E 7.2*

### 1.2.2 Les comités de pilotage et de contrôle

Pour piloter et mettre en œuvre les stratégies RSE et développement durable, toutes les entreprises ont opté pour la mise en place de comités *ad hoc* chargés essentiellement de définir les principaux axes stratégiques relevant des dimensions de la RSE et de les suivre par la suite. D'une manière générale, ces entreprises ont mis en place, au niveau des directions générales, des comités spécifiques pour gérer, coordonner et suivre les stratégies RSE ou développement durable. Ces comités sont composés des responsables développement durable groupe, parfois même des PDG, et des différents correspondants développement durable des différents niveaux hiérarchique des entreprises. Enfin, même si ces comités ont des dénominations différentes, leurs objectifs sont souvent les mêmes : formuler la stratégie, construire les plans d'actions ou les schémas directeurs, et s'assurer de leur mise en place.

Chez Pharmacop par exemple, ce comité s'appelle le *Comité de Coordination de Développement Durable*. Les objectifs de ce comité peuvent être résumés comme suit:

- « - Contribue à la définition des objectifs en matière de développement durable :
- Propose des actions nécessaires à la mise en œuvre de cette politique
- Après approbation, suit les réalisations et rend compte des avancées » Doc.Ext 3.1

Dans la même entreprise, d'autres comités existent à des niveaux inférieurs pour faire vivre, contrôler et suivre les stratégies et les actions RSE :

« Le département développement durable s'appuie sur un réseau de délégués développement durable dans chaque métier (pharmacie, commerce, finance, ...), qui se réunit pour former un comité de réflexion, au cours duquel sont réalisés des échanges et partages d'informations, dans le but d'identifier les actions à mener et de s'assurer de leur mise en œuvre, et qui permet au groupe d'avoir un discours clair et unifié. Chaque acteur a alors un rôle à jouer. » Doc.Ext 3.1

Autre exemple chez Chimix. Un « *Comité Développement Durable* » a été créé en 2001. Il est piloté par le Directeur Général de Chimix, assisté du Directeur du Développement Durable, ainsi que de trois membres du Comité Exécutif qui sont les garants de chaque pôle d'activité du groupe. Outre son Comité de Pilotage, le Comité Développement Durable est composé de 18 experts internationaux, compétents dans chaque pôle.

Chez Telecop également, un comité de pilotage, présidé par le Secrétaire Général, membre du Comité de direction, est animé par le Délégué à la responsabilité d'entreprise. Ce comité est représentatif de toutes les activités du Groupe, veille à la cohérence des orientations de la politique et à son déploiement au sein de Telecop.

Un autre exemple de la structuration des groupes pour le contrôle et le pilotage de la RSE est fourni par le cas Electrika où on a assisté à :

- la création d'un directoire « développement durable et initiative » ;
- la constitution et l'animation d'un réseau ramifié de correspondants ;
- et la création d'un panel d'experts externes afin de « l'aider à mieux intégrer les problématiques du développement durable dans sa stratégie ».

Enfin, Aviona a opté pour la mise en place de groupes de travail spécifiques à chaque objectif développement durable identifié parmi la stratégie globale du groupe. Ces groupes de travail incluent les membres de la direction générale, les membres des directions fonctionnelles et des représentants des unités opérationnelles.

Pour conclure, nous constatons que les entreprises ont eu besoin de mettre en place des comités de pilotage, des comités de directions, des groupes de travail, etc., pour gérer les problématiques relatives au développement durable. Mais plus que pour décliner les stratégies, ces comités ont essentiellement pour but de discuter, partager, identifier les difficultés, les faire remonter, etc., et *in fine* de formuler les stratégies en termes RSE. Ce qui montre que, jusqu'aujourd'hui, les stratégies des entreprises en termes RSE ne sont pas encore clairement et définitivement construites et établies.

### **1.2.3 Des systèmes de management pour le pilotage**

Certaines entreprises de notre étude exploratoire disposent de ce qui est commun d'appeler un « système de management intégré ». En effet, pour mettre en place les stratégies développement durable, ces entreprises optent pour des systèmes de management au niveau groupe, avec un ensemble de procédures et de processus dédiés aux dimensions RSE. Ces systèmes permettent une meilleure déclinaison des stratégies développement durable, car ils facilitent la cohésion et la cohérence de ces stratégies avec les autres objectifs organisationnels.

A ce titre, trois exemples peuvent être proposés.

En 2004, Innovair a lancé un nouveau système de gestion industrielle, appelé IMS (*Industrial Management System*). Ce système vise à renforcer les processus de gestion de la sécurité, de la fiabilité, de la préservation de l'environnement et de la maîtrise des risques. Ce

système se veut d'être un système de management intégré, incluant les critères de la RSE au même rang que les autres critères économiques et financiers.

Le second exemple concerne le groupe Chimix. Ce dernier tente d'aller encore plus loin dans l'intégration managériale à travers un outil appelé Simser + :

*« L'engagement de Chimix en faveur du développement durable repose sur de solides fondations, édifiées et consolidées au fil des dernières décennies.*

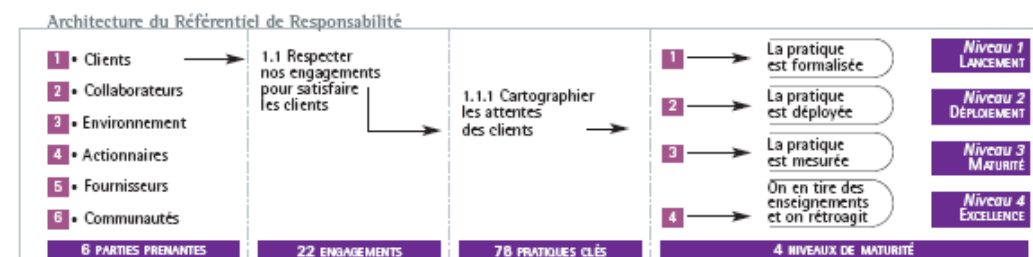
*Les premières « briques » ont été posées dans les années 1970 avec la mise en place d'une politique Hygiène, Sécurité et Environnement (HSE) volontariste.*

*Ces bases ont ensuite été régulièrement renforcées, avant d'être transformées en 1998 en un véritable système de management, inscrivant ces thématiques dans une logique de progrès continu.*

*Baptisé SIMSER+, ce système est appliqué sur tous les sites de plus de 100 personnes ; il est complété par un autre système de management, 3 RHSE, adapté aux sites plus petits. Il a été certifié en 2005 par le cabinet DP2i comme conforme au référentiel OHSAS 18001 en matière d'hygiène, santé et sécurité, et répondant aux exigences de la norme ISO 14001 en ce qui concerne l'environnement.*

*Une soixantaine de salariés du Groupe ont participé à la construction d'un référentiel de bonnes pratiques qui s'articule autour des responsabilités que se fixe le Groupe à l'égard de ses parties prenantes : actionnaires, collaborateurs, clients, fournisseurs, environnement et communautés locales. C'est un cadre de cohérence général qui permettra aux managers des différents sites et entreprises d'auto-évaluer les performances de leurs entités sur une échelle de maturité à 4 niveaux, le niveau 1 représentant le niveau de lancement et le niveau 4 celui de l'excellence. Les équipes pourront ensuite définir les améliorations à réaliser, dans une logique de progrès continu.*

*Au-delà de l'auto-évaluation, le Référentiel de Responsabilité est un levier de dynamique collective associant un grand nombre d'acteurs, depuis le choix des objectifs de progrès que l'entité se fixe, jusqu'à la définition et la mise en oeuvre des plans d'actions nécessaires. Sur le site polonais de Gorzow, la définition des plans d'actions a ainsi impliqué tous les niveaux hiérarchiques et les opérateurs de production. » Doc.Ext 4.1*





Enfin, chez Telecop, un cadre de référence permettant de piloter la politique RE (responsabilité d'entreprise) et développement durable a été mis en place. Ce cadre « *intègre les impacts économiques, sociaux et environnementaux de nos activités et est constitué d'indicateurs qualitatifs et quantitatifs. Il reflète nos enjeux pour « Une croissance responsable » et les axes prioritaires de la politique de responsabilité d'entreprise du Groupe. Il permet d'offrir la mesure de la performance globale (performance économique, sociale et environnementale) du Groupe. Il peut être actualisé régulièrement en raison de l'émergence de nouveaux risques, des progrès que nous réalisons, de l'évolution des attentes de nos parties prenantes, etc.* » Doc.Ext 5.1.

Néanmoins, nous constatons dans les faits que ces systèmes sont dirigés exclusivement vers les dimensions sociales, sociétales et environnementales, alors que le développement durable inclut également la dimension économique. L'aspect « intégré » de ces systèmes de management exclut de fait l'aspect économique qui demeure dans les canaux et les systèmes classiques. Ce qui veut dire également que les dimensions environnementales et sociétales restent en marge des canaux classiques et économiques de l'entreprise.

### **1.3 Les outils pour planifier les objectifs**

La planification des objectifs est une des composantes les plus importantes d'un système de contrôle, quelque soit son objectif. Elle traduit la manière avec laquelle les orientations stratégiques sont mises en œuvre au sein de l'entreprise.

A ce titre, nous avons voulu, d'une part mettre au jour comment les objectifs stratégiques des organisations étudiées sont concrètement traduits en plans d'actions, schémas directeurs voire en budgets spécifiques, etc., et d'autre part identifier si ces entreprises fixaient des objectifs chiffrés et concrets pour les aspects environnementaux ou sociaux.

La matrice ci-dessous présente les principaux outils existant dans les entreprises étudiées et permettant la planification et la fixation des objectifs « développement durable ».

Cas	Plans d'actions RSE/ Budgets	Fixation d'objectifs chiffrés et mesurables
Innovair	« ...ensuite tout ça se diffuse dans la structure par l'intermédiaire des plans régionaux, etc.. L'objectif est fixé au niveau groupe, ici en interne et il est intégré dans les plans, ensuite c'est pris en compte dans tous les plans des filiales régionaux, locaux, par business line, de façon diffuse. » E 1.1	« Pour le développement durable, il y a des objectifs globaux au niveau du groupe. Ils sont 7 : 5 qui sont quantitatifs et 2 qui sont qualitatifs. Vous avez l'objectif sur l'énergie (la consommation énergétique en m <sup>3</sup> pour la séparation d'air), sur la mixité, sur la formation, sur le suivi de la performance des salariés, sur les actionnaires, sur la sécurité et enfin sur l'innovation. » E 1.1 « L'objectif est fixé au niveau groupe, ici en interne et il est intégré dans les plans. Ensuite c'est pris en compte dans tous les plans des filiales régionaux, locaux, par business line, de façon diffuse. Mais bon je ne vais pas aller voir quel est le taux d'embauche des femmes cadres dans la filiale du chili. Je le serais à un moment par le <i>reporting</i> . » E 1.1
Transporter	« Lancement d'une politique énergétique et de plans d'action transversaux pour réduire la consommation d'électricité et les émissions de gaz à effet de serre. » Doc. Ext. 2.1	« Nous il y a un schéma directeur, notamment de l'ISO 14000 qui a été mise en place sur un certain nombre d'années avec un certain nombre d'objectifs, mais chacun a dit moi j'y rentre à tel et tel échéance. Et ça était fait en collaboration avec les intéressés et en suivant les vœux des intéressés, parce que encore une fois il y a des priorités, il y a une hiérarchisation que chacun est libre de mener comme il entend. » E 2.1 « en fait le vrai problème du développement durable c'est de sentir quels sont les objectifs les plus importants. Parce que sinon on a tendance à reconduire, disons, les tendances traditionnelles quant aux modes de renseignements des indicateurs et la définition de ces indicateurs. En fait pour arriver à avoir du développement durable, il faut arriver par une gymnastique particulière, à définir les démarches globales avec très peu d'indicateurs qui couvrent tout le champ. Parce que, quand on prend ce rapport annuel c'est un machin quoi. En pure performance ça ne conduit pas à la performance. Pourquoi ? parce que les gens qui lisent ça, c'est vrai c'est très intéressant, mais ça ne conduit pas à définir les actions d'une façon générale. Et pour bien les faire, il faut être dieu. Je ne vois pas d'autres solutions.» E 2.2

Cas	Plans d'actions RSE/ Budgets	Fixation d'objectifs chiffrés et mesurables
Pharmacop	PASS ou Plan d'Action Annuel de Progrès	<p>« Nous sommes en train de faire. On va commencer à partir des rapports 2006 pour fixer les normes d'objectifs, les normes de performance. Parce que ce n'était pas marqué jusqu'à présent » E 3.1</p> <p>A signaler qu'un des objectifs environnementaux est d'augmenter le nombre de sites certifiés ISO 14000. Ils suivent ça avec un indicateur spécifique.</p> <p>« Pas pour le moment. Il y a des objectifs pour l'ensemble du groupe et c'est à la direction des affaires industrielles de définir une politique pour l'ensemble des usines. On ne peut pas faire non plus la même chose pour tout le monde. Il y a des usines qui font exclusivement des formes solides (comprimés, pilules, tous ça), d'autres font que des injectables, des vaccins par exemple, donc pour l'eau par exemple, on ne peut pas faire le même indicateur pour tous, car il y a ceux qui utilise plus d'eau que d'autres. (.. ;) alors on peut dire on veut diminuer la consommation d'eau de 3%, mais ce n'est pas 3% standard, il faut faire usine par usine. Il y a l'objectif, et la logique des choses, c'est que chacun doit voir comment réduire la consommation mais il n'y a pas de consignes générales ».</p> <p>« Dans le domaine de la sécurité au travail, l'objectif est d'abaisser au niveau le plus faible possible la probabilité de survenue d'accidents du travail par la mise en place d'un système de prévention et de protection faisant l'objet d'un contrôle permanent et d'une formation continue. » E 3.1</p>
Chimix	Non renseigné	<p>« si vous voulez, on n'a pas des objectifs chiffrés précis et fixés. Si vous prenez la batterie d'indicateurs qui concernent l'Hygiène sécurité Environnement, l'objectif est d'abord de progresser. Si vous prenez les accidents de travail, l'idéal serait 0 accidents. Donc nos objectifs sont tout ce qui va dans le bon sens. Et comment nous nous sommes alertés ? Par les dérives, par la remontée d'un nombre d'accidents important, par un accident grave. C'est plutôt nos mauvais résultats qui nous alertent sur le fait que nous ne sommes pas dans la bonne direction de réduction des risques. Pareil par exemple pour l'eau, notre objectif est la réduction de la consommation d'eau un point c'est tout. Donc c'est un objectif, mais qui n'est pas forcément chiffré » E 4.1</p>

Cas	Plans d'actions RSE/ Budgets	Fixation d'objectifs chiffrés et mesurables
Telecop	<p>Les objectifs du programme NExT, la nouvelle politique stratégique du Groupe qui constitue le fait marquant de l'année 2005 pour Telecop, intègrent justement la responsabilité d'entreprise à tous les niveaux et dans toutes les fonctions du Groupe, à travers :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ l'évaluation de la performance globale (économique, sociale et environnementale), qui repose sur une organisation en réseau implantée dans toutes les entités de Telecop ;</li> <li>■ les processus de management et de <i>reporting</i> mis en place s'appuyant sur des méthodologies de mesure telles qu'un cadre de référence intégrant des indicateurs reconnus et ceux spécifiques aux impacts propres du Groupe, un référentiel en matière de qualité de service, ou encore sur des outils de sensibilisation et de formation à la prise en compte des enjeux du développement durable. Doc.Ext 5.1</li> </ul> <p>« Oui bien sur il y a des budgets, mais ne me demandez pas les chiffres. Ce sont des budgets utilisés par les unités avec les différentes entités pour gérer les aspects environnementaux, et notamment les projets dédiés à ça. » E 5.1</p>	<p>« Pour l'instant non pour le coté environnemental, pour l'instant on est en train d'asseoir ou de vérifier toutes les données qu'on peut avoir et la manière dont elles sont récupérées, et vérifier également que toutes les données sont récupérées de la même manière sur l'ensemble du groupe. Donc avant de pouvoir donner un objectif chiffré, il faut s'assurer que tous les chiffres qu'on a sont calculés de la même manière et on n'en est pas sûr aujourd'hui. D'où ce travail dont je vous parlais de revérification de notre outil, avec des labels très clairs. Par exemple quand on parlait de CO<sup>2</sup> certains nous répondaient en tonnes, d'autres en kWh. Donc on est en train de revérifier indicateur par indicateur s'il est <i>relevant</i> comme on dit en anglais, et à la fois d'en définir le mode de calcul et de récupération. Donc tant qu'on n'a pas fait ce travail précis d'affinage, on ne peut pas faire d'objectifs chiffrés. Par contre d'une manière générale toutes nos opérations sont prises dans un axe réduction dépenses d'énergie.</p> <p>Mais c'est le cas pour l'aspect social où il y a des objectifs. » E 5.1</p>

Cas	Plans d'actions RSE/ Budgets	Fixation d'objectifs chiffrés et mesurables
Electrika	<p>« Sinon nous n'avons pas de budget annuel pour ces objectifs. Il n'y a pas vraiment d'objectifs groupe, c'est un truc qui nous manque certainement » E 6.1</p>	<p>« Alors, on se fixe des objectifs environnementaux puisqu'on a des SME. Donc pour ces systèmes on a des objectifs chiffrés. Puis on se fixe un certain nombre d'objectifs dans les domaines sociaux ou sociétaux. Mais dans le management environnemental on descend un peu plus fin puisque là on peut descendre au niveau des unités. Voilà, donc il y a bien des objectifs, bien qu'ils ne soient pas tous placés sous la bannière développement durable, c'est surtout fait au niveau sectoriel, même si ils se rejoignent tous à la fin sous le développement durable globalement. C'est dû en partie au fait qu'on a un SME. » E 6.1</p> <p>« C'est compliqué car on fixe un certain nombre d'objectifs à nos directeurs d'usine qui sont fonction des métiers et qui vont intégrer effectivement une partie développement durable. Et à coté de ça, il y a bien sûr les côtés classiques : social, sécurité, sûreté des installations, par exemple enfouissement des réseaux. Ils ont aussi des objectifs de dialogue et puis ils ont l'obligation de penser leur activité avec davantage de développement durable. Mais ça ce ne sont pas des objectifs quantifiés, c'est des façons de travailler différentes. Et ça on essaye d'encourager cette dimension d'intelligence dans l'exercice du métier. » E 6.1</p> <p>« Donc on est plutôt sur des objectifs métiers et après les objectifs sont donnés unité par unité, plus que par objectifs groupe complet où on noierait le poisson. Cela dit c'est des questions qu'on se pose régulièrement. » E 6.1</p>
Aviona	<p>« Alors on a les plans opérationnels qui sont une retranscription du plan stratégique. On a eu un important travail d'évaluation de la direction de la stratégie qui s'est assurée justement qu'on avait effectivement cette cohérence entre les plans opérationnels et les plans stratégiques.</p> <p>Et donc on a une déclinaison de la stratégie en plans opérationnels pour chaque unité dans lequel on trouve tous les investissements réalisés par chaque unité ainsi que leurs suivis. Et s'intègre à ces plans opérationnels, les plans de management environnementaux puisque c'est vraiment par le plan opérationnel que l'unité est pilotée. C'est donc l'outil principal de pilotage. Et la direction générale et nous, on s'assure réellement que toutes les actions environnementales sont intégrées dans les plans opérationnels. » E 7.1</p>	<p>« Alors, il y a plusieurs choses. On va dire qu'on se base notamment sur cette notation extra financière qui, à travers les groupes de travail, fixe les orientations de l'entreprise en matière de développement durable ».E 7.2</p> <p>« On ne peut pas dire qu'aujourd'hui on a des objectifs quantitatifs sur toute la stratégie développement durable de l'entreprise, ça sera un petit peu erroné. On est en train de les mettre en place de plus en plus. » E7.2</p> <p>« On a par exemple un objectif de maîtrise et de réduction énergétique de 20 % en 5 ans. Donc on a entre 2005 et 2010. Et ça s'intègre dans le plan stratégique de l'entreprise qui comporte huit objectifs principaux de développement durable et ce plan stratégique est re-détaillé et retranscrit en un certain nombre de plan d'action et qui est porté maintenant par un membre du COMEX. Ce qui est nouveau et très important parce que ça veut dire qu'il y a une implication de la direction générale et un suivi surtout de la direction générale qui existait un petit peu moins avant quand même ». E 7.2</p>

---

Plusieurs conclusions émergent de cette analyse comparative:

- Les stratégies développement durable sont souvent traduites sous forme de plans d'actions ou de schémas directeurs qui regroupent les différents projets environnementaux ou sociaux à mener.
- Ces plans d'actions sont, par la suite, déclinés en plans opérationnels pour les unités qui doivent les mettre en place, et qui doivent rendre compte par la suite de l'état d'avancement de leur réalisation. Toutefois, il faut noter que ces démarches sont souvent concertées entre la direction générale et les unités. En d'autres termes, la mise en place des actions développement durable/RSE peut parfois être optionnelle et non contraignante. Cela veut dire que, dans certains cas, chaque unité opérationnelle peut « *aller à son rythme* » vers des objectifs « développement durable » et ce, selon ses possibilités internes en terme de ressources humaines ou financières.
- Les budgets concernent essentiellement les projets et les actions spécifiques (étude sur les rejets atmosphériques, les diagnostics amiantes, les formations spécifiques, etc.). Ceci rejoint notre conclusion que le management du développement durable est plus un management par projet qu'un management par objectif.
- Il existe peu ou pas d'objectifs chiffrés en termes de développement durable. Ces objectifs sont souvent qualitatifs et fixent des évolutions, orientations et tendances (réduire la consommation d'énergie, réduire les accidents, augmenter la mixité, etc.). Ceci met au jour un aspect particulier des thématiques de la RSE et du développement durable dans les entreprises, à savoir la fixation difficile d'objectifs chiffrés. En effet, dans ce domaine stratégique, les entreprises ne maîtrisent pas tous les paramètres d'action et de pilotage. Les objectifs se matérialisent ainsi souvent comme une direction, un sens à suivre et non en chiffres comptables ou financiers préétablis.

Par ailleurs, nous avons constaté qu'il existe un autre mécanisme de planification et d'élaboration des politiques RSE dans ces entreprises. Ce mécanisme est d'autant plus surprenant qu'il est habituellement censé servir d'outil de contrôle, de surveillance, voire de sanction pour les aspects financiers et commerciaux de l'entreprise. Cet outil est l'audit interne et externe pour les aspects environnementaux et sociaux que certaines entreprises mettent en place. Nous avons constaté que ces audits ne servent pas uniquement à vérifier la

sincérité, la régularité et la conformité des rapports annuels de développement durable<sup>128</sup>, mais sont surtout utilisés comme source de progrès et d'amélioration des processus développement durable/RSE, voire même comme point de départ aux stratégies développement durable.

*« Donc on se base en fait sur cette notation et sur les recommandations qui en sortent pour monter des petits groupes de travail et piloter cette stratégie de développement durable dans l'entreprise. C'est vraiment sur ça qu'on se fonde puisque à chaque audit annuel on évalue notre démarche grâce à cet audit. » E 7.2*

#### **1.4 Les indicateurs pour le suivi des objectifs**

Le rôle dévolu aux indicateurs de la RSE dans les sept entreprises étudiées, s'est avéré être primordial. Ces indicateurs sont à la base de tout le système de contrôle et de pilotage de la performance RSE.

Nous avons consacré la dernière matrice descriptive exposée ci-dessous, à la présentation de l'utilisation des indicateurs de la RSE dans les entreprises. Nous nous sommes concentrés sur quelques aspects particuliers de ces indicateurs qui intéressent notre étude, à savoir :

- comment se fait le choix des indicateurs utilisés en interne ? Nous avons voulu comprendre ici ce qui influence le choix des indicateurs et si ce choix est fait en fonction de paramètres externes ou internes à l'entreprise ;
- comment ces indicateurs sont utilisés par les managers des unités opérationnelles ? C'est-à-dire la fréquence de l'utilisation de ces indicateurs, les manières de les utiliser, les objectifs de leur utilisation (seulement *reporting*, ou aussi pilotage interne, etc.) ;
- comment se fait la collecte et le calcul des ces indicateurs, et qui en est responsable ? Cet aspect pourrait, d'une part nous renseigner sur les personnes et les fonctions intervenant dans ce système de contrôle, et d'autre part soulever les difficultés inhérentes à la mesure de ces indicateurs, donc des performances spécifiques de la RSE ;

---

<sup>128</sup> Rappelons que jusqu'à l'heure actuelle, il n'existe en France aucune obligation réglementaire ou juridique pour faire certifier ou auditer les informations extra-financières publiées par les entreprises, et notamment sur les aspects environnementaux ou sociaux. C'est donc une véritable pratique volontaire à laquelle s'adonnent la plupart des entreprises du CAC 40.

- enfin, nous avons voulu savoir si les indicateurs de la RSE pouvaient, à l'instar des indicateurs financiers, servir comme bases à des systèmes de rémunération ou de bonus spécifiques pour les managers.



Cas	Choix des indicateurs	Modalités d'utilisation des indicateurs par les managers	Modes de collectes des indicateurs		
			Indicateurs Environnementaux	Indicateurs Sociaux	Indicateurs Sociétaux
Innovair	« Et puis on a mené une réflexion interne, il y a eu des groupes de travail et voilà les indicateurs qu'on a choisis. C'est donc une réflexion tout à fait interne. Sinon on regarde un peu ce qui se fait par ailleurs, mais notre métier est spécifique donc on utilise des indicateurs spécifiques. » E 1.1	« comme ils sont obligés de les suivre. Ensuite c'est très variable : il y a ceux qui en font un outil de management, il y a ceux qui l'enregistrent seulement. C'est très variable. Dans certains établissements, c'est utilisé au maximum. J'étais dans une usine y a pas très longtemps dans le sud de la France, c'était parfaitement intégré. Par contre j'étais dans une autre usine en Allemagne et là ils ont découvert le sujet. Bon ben voilà.» E 1.1	<p>Les indicateurs énergétiques et d'émissions de gaz carbonique des principales unités de séparation d'air, des unités de cogénération et d'hydrogène et de monoxyde de carbone, sont suivis par la direction Grande Industrie au sein d'un outil dédié sur Intranet.</p> <p>De manière complémentaire, la collecte des données environnementales est réalisée par la direction maîtrise des risques et sécurité à l'aide d'un outil dédié sur Intranet et rassemble :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- pour les unités indiquées ci-dessus, les autres indicateurs environnementaux (émissions dans l'air, consommation d'eau, rejets dans l'eau...),</li> <li>- pour les plus petites unités (production d'acétylène, de protoxyde d'azote, de gaz carbonique, activité hygiène et spécialités), l'ensemble des indicateurs (énergie, émissions dans l'air, consommation d'eau, rejets dans l'eau...) et l'eau pour les unités de l'activité de soudage. Doc.Ext 1.2</li> </ul>	Les indicateurs ressources humaines, intégrés dans l'outil général de consolidation comptable du Groupe, sont placés sous la double responsabilité de la direction financière et de la direction des ressources humaines. Doc.Ext 1.2	Les indicateurs sécurité sont établis grâce à l'outil de consolidation des données d'accidentologie du Groupe, placé sous la responsabilité de la direction maîtrise des risques et sécurité. Doc.Ext 1.2

Cas	Choix des indicateurs	Modalités d'utilisation des indicateurs par les managers	Modes de collectes des indicateurs		
			Indicateurs Environnementaux	Indicateurs Sociaux	Indicateurs Sociétaux
Transporter		« C'est comme je vous disais. De toute façon c'est à l'initiative du directeur. C'est lui qui décide si oui ou non il va lancer une certification, s'il veut y aller, s'il ne veut pas y aller. Maintenant je dirais que toute entreprise est sensibilisée sur le respect de l'environnement mais en revanche ça ne se concrétise pas nécessairement en certification. » E 2.1	Les indicateurs environnementaux sont à la charge de la Délégation générale à la qualité et au développement durable	« les indicateurs sociaux sont tirés de notre bilan social donc là c'est la GRH, c'est un truc qui tourne depuis des années on n'en prend que certains sinon le bilan social est bien plus important. » E 2.1	Les indicateurs sociétaux sont à la charge de la Délégation générale à la qualité et au développement durable
Pharmacop	Non renseigné	Non renseigné	Direction des Affaires Industrielles	dans les domaines hygiène et sécurité, c'est la direction RH ;	Pour les indicateurs sociétaux (recherche, accès soin, etc.) c'est la direction développement durable elle-même qui se charge de cette collecte
Chimix	« on les a choisis plus en conformité à la loi NRE que par rapport au GRI » E 4.1	« les managers mettent en place notre système de management interne SIMSER et essayent d'appliquer tous les items, qui est une batterie de 400 questions » E 4.1	« En fait, c'est notre direction <i>Responsable Care</i> qui est gestionnaire de SIMSER + et qui s'occupe de la collecte des indicateurs. Cette direction envoie un questionnaire à toutes nos filiales partout dans le monde et c'est elle ensuite qui consolide tout ça » « sur le terrain, chacun est responsable d'une catégorie d'indicateurs. Par exemple c'est la direction des affaires industrielles qui s'occupe des indicateurs HSE » E 4.1		

Cas	Choix des indicateurs	Modalités d'utilisation des indicateurs par les managers	Modes de collectes des indicateurs		
			Indicateurs Environnementaux	Indicateurs Sociaux	Indicateurs Sociétaux
Telecop	« Par référence au GRI par référence au règle de l'OCDE, de l'OMS ; donc on a fait notre propre outil basé sur ces différents outils externes, que nous avons repris. On a touché les thèmes environnementaux sociaux, sociétaux, et de gouvernance aussi. » E5.1 « Les indicateurs, retenus en fonction de l'impact des activités du Groupe, sont classifiés selon les attentes de nos parties prenantes. » Doc.Ext. 5.1	« Pas encore assez à notre goût ; c'est pour cela qu'on va lancer en même temps que la révision de ces indicateurs, une campagne de sensibilisation en parallèle menée par nos interlocuteurs pays qui eux-mêmes sont dans des positions hiérarchies en N-1 ou n-2 du responsable pays. Donc ça va se faire en parallèle. » E 5.1	« Un réseau d'acteurs, les Responsables Développement Durable (Rapport développement durable), est animé et coordonné par le Délégué à la responsabilité d'entreprise et au développement durable. Les rapports développement durable, nommés dans chacune des entités opérationnelles et fonctionnelles du Groupe, prennent en compte l'impact des activités au regard notamment des spécificités locales. Ils s'assurent au quotidien et à un niveau régional du bon déroulement des programmes d'actions. Ils rendent compte des résultats obtenus en fonction du cadre de <i>reporting</i> retenu et gèrent au quotidien la prise en compte des enjeux. » Doc. Ext. 5.1		
Electrika	« donc on s'est inspiré du GRI mais on ne colle pas totalement au GRI. Mais bon les indicateurs du GRI découlent du bon sens. » E 6.1	« Ça dépend lesquels. L'indicateur CO <sup>2</sup> aujourd'hui par exemple non. Et je pense que c'est compliqué qu'il le soit parce que l'émission de co <sup>2</sup> n'est pas complètement maîtrisée, ça dépend beaucoup du climat et des moyens de production qu'on arrive à mettre en ligne, etc. En revanche sur les aspects sociaux, ils sont vraiment pilotés. Des aspects d'autres émissions le sont aussi. » E 6.1	« Il y a une méthodologie de chaque indicateur qui a été définie collectivement. Ces indicateurs sont calculés par chaque métier et chaque filiale et une consolidation est faite ici au siège. (...) On a des responsables sur place qui remontent les données ; en fait c'est plus compliqué. Ça se fait soit par la filière environnement soit par une filière qui organise la collecte statistique directement soit le contrôle de gestion, soit la DRH. Ça dépend des indicateurs. Et on essaye de les mettre au maximum dans le cadre du contrôle de gestion parce qu'ils sont des méthodologies de collecte des informations qui sont assez bonnes. » E 6.1		

Cas	Choix des indicateurs	Modalités d'utilisation des indicateurs par les managers	Modes de collectes des indicateurs		
			Indicateurs Environnementaux	Indicateurs Sociaux	Indicateurs Sociétaux
Aviona	« Donc à la fois on suit le GRI et la loi NRE, c'est une obligation et on ne peut pas y échapper, et donc en fait on s'en sert des indicateurs GRI à la fois pour le rapport développement durable et pour le document de base le document de référence pour l'AMF ». E 7.2	« Il y a un tableau de bord mensuel qui regroupe presque la totalité des indicateurs, et le tableau de bord est quelque chose qui est confidentiel pour chaque unité. Chaque unité gère son tableau de bord. C'est le responsable de l'unité qui en a la charge. Donc il y a un suivi très précis de ces indicateurs en fait. Si tu prends le tableau de bord de la centrale c'est quelque chose de très très bien, tu vois des courbes, des suivis des objectifs, où est ce que t'es par rapport aux objectifs, c'est bien fait ». E 7.2	« C'est le rôle de nos coordinateurs SME qui sont présents sur chaque plate forme et qui sont en contact direct avec nous » E7.1	« Pour toute la partie RH, on la partage beaucoup avec les services RH » E7.1	

A la lumière de nos investigations empiriques, plusieurs constats peuvent être formulés quant à l'utilisation des indicateurs de la RSE <sup>129</sup>:

- Au niveau des directions générales, les indicateurs de la RSE sont essentiellement des indicateurs de *reporting* servant à la consolidation des données pour la communication externe, ainsi que pour la gestion des projets environnementaux ou sociaux.
- Au niveau des filiales et des unités opérationnelles, il existe deux catégories d'indicateurs : des indicateurs exigés par la hiérarchie, donc les indicateurs de *reporting*, mais également des indicateurs internes à chaque unité et qui servent plus pour le pilotage interne.

*« Les indicateurs font référence aux outils groupe et au reporting global. Mais il y a toujours des modifications. Le responsable HSE doit être habilité à établir des indicateurs HSE au niveau de la filiale incluant des indicateurs spécifiques à la filiale et des indicateurs exigés par le groupe, c'est-à-dire tel que définis dans les standards du groupe notamment ceux du développement durable. Donc normalement tout ça s'emboîte » E 1.1*

- La collecte et le calcul de ces indicateurs se font selon une fréquence réduite au niveau des directions générales. En général, ils ne se font qu'une seule fois par an pour des objectifs de consolidation et de communication externe.

*« Cette collecte et le suivi de ces indicateurs sont annuels pour moi au niveau groupe. Mais en fait les indicateurs sont réellement gérés au niveau des unités opérationnelles. » E 7.2*

- Le choix des indicateurs de la RSE est fortement influencé par des référentiels externes (GRI, NRE, etc.), et n'émane pas forcément de réflexions internes et interactives.
- La collecte et la remontée de ces indicateurs se font selon deux canaux différents : les correspondants environnement (souvent des responsables SME des sites) pour les indicateurs environnementaux et les directions RH pour les indicateurs sociaux (sécurité, santé, mixité, formation, etc.).
- Les indicateurs de la RSE sont utilisés distinctement des systèmes de contrôle traditionnels selon un processus de *reporting* et un canal informationnel indépendant.

Le dernier point, que nous avons soulevé concernant l'utilisation des indicateurs de la RSE, est relatif aux politiques de motivation et de rémunération basées sur ces indicateurs.

---

<sup>129</sup> Nous reviendrons plus en détail sur les résultats relatifs aux indicateurs dans le dernier chapitre.

Nous avons, en effet, constaté que dans les politiques et stratégies développement durable des groupes, un effort a été fait pour indexer les systèmes de rémunération et de bonus sur certains objectifs et indicateurs de la RSE. Cette pratique classique de contrôle permet en effet de s'assurer de l'adhésion et de la motivation des managers et des cadres de l'entreprise vers les objectifs « développement durable/RSE ».

*« Oui, ils ont des objectifs qui sont suivis ; c'est un des moyens de management qu'on a mis en place, dans un dispositif de rebouclage complet qu'on a fait. Parmi ce dispositif, on a une part importante, je ne sais pas si c'est 25 ou 50 % de l'intéressement du groupe, qui est calée sur des objectifs de développement durable. Après c'est à chaque entité de voir si elle doit mettre des objectifs spécifique de développement durable dans sa part locale d'intéressement. Et ça c'est vraiment un facteur important. » E 6.1*

*« En plus cette année, la grande nouveauté, la grande fierté on peut dire, on a inclus pour la majorité des salariés de l'entreprise un objectif développement durable dans l'intéressement » E 7.2*

*« Sur l'énergie oui, mais pas sur le CO2. Mais c'est lié en fait, s'ils consomment de l'énergie c'est qu'ils émettent du CO2 tout le temps. Donc l'indexation, c'est surtout sur l'efficacité énergétique, ils ont des indexations sur leur bonus. » E 1.1*

Mais, il est vrai, cette pratique n'est pas généralisée à toutes les entreprises.

*« Pas encore aujourd'hui. Sauf si dans des domaines spécifiques comme les RH où il y a des critères où ils sont dessus. Mais ça reste assez peu » E5.1.*

Ceci s'explique, à notre avis, selon le degré d'intégration et de formalisation à la fois des objectifs et des indicateurs. En d'autres termes, plus la fixation et les mesures des objectifs sont formalisées et bien définies, plus les entreprises recourent à des politiques d'incitation et de rémunération basées sur le développement durable.

## 1.5 Synthèse et apports de la phase exploratoire

L'intérêt de cette phase exploratoire réside dans les enseignements tirés concernant les pratiques managériales en faveur de la RSE d'une part, et les différents rôles joués par les indicateurs au sein de ces sept cas d'entreprises étudiées, d'autre part.

Quelques traits saillants ressortent de cette phase exploratoire :

- Toutes les entreprises tentent de mettre en place des stratégies, plus ou moins élaborées et plus ou moins sophistiquées, relatives à la prise en compte des dimensions développement durable et RSE. Ces stratégies diffèrent sensiblement d'une entreprise à une autre en

fonction de leurs métiers, des risques environnementaux et sociaux, et surtout de l'importance jouée par certaines parties prenantes pour chacune de ces organisations.

- Pour décliner ces stratégies, la première étape a consisté à mettre sur pied des directions spécialisées sur ces thématiques (appelées soit direction développement durable, soit RSE, soit RE ; ces directions étant créées après une simple « *rebaptisation* » des anciennes directions environnement dans certains groupes). Ces directions, souvent rattachées aux directions générales, ont comme mission, les réflexions sur les stratégies à entreprendre, la coordination des différentes actions, la divulgation et la communication des valeurs et surtout la remontée et la consolidation des données environnementales et sociales. En parallèle à ces directions, les entreprises ont mis en place des comités de direction chargés du pilotage de ces dimensions.
- La mise en place des stratégies passe également, et inéluctablement, par la construction d'un édifice de contrôle de gestion censé décliner les stratégies et aussi suivre, mesurer et piloter la performance RSE. Cet édifice de contrôle se forme d'un ensemble multiple et complexe d'outils, dont les indicateurs RSE représentent, une grande partie.
- Pour compléter cette organisation, toutes les entreprises ont fait le choix de mettre en place des responsables locaux sur les dimensions RSE. Ces responsables au niveau des sites, appelés souvent correspondants environnementaux, ou RSE, ou QSE, etc., ont la difficile tâche d'assurer la construction et la remontée des indicateurs, mais également le pilotage des actions et des décisions prises par la hiérarchie. D'où la question qui se pose enfin : ces correspondants sont-ils une nouvelle catégorie de contrôleurs de gestion, occupant le vide laissé par ces derniers, comme l'ont fait les qualitatifs auparavant ?

Cette première phase a permis de dresser une topographie et un panorama général des pratiques de contrôle de la RSE au sein de sept entreprises. Sauf que cette phase s'est limitée à une description globale et restrictive de ces pratiques, puisqu'elle restitue les visions des responsables et des acteurs au niveau des directions générales, donc « loin du terrain ». Pour combler cette insuffisance, et décrire plus en détails les pratiques de contrôle de la performance globale, nous avons eu la possibilité d'analyser en profondeur le système de contrôle de la RSE chez une autre entreprise. L'analyse de cette entreprise, qu'on appellera Energetix, fera l'objet de notre prochaine section.

---

## **Section 2: Le pari d'un système de management intégré chez le cas Energetix**

Pour approfondir notre étude du terrain et trouver d'autres réponses empiriques à notre question de recherche<sup>130</sup>, nous avons réalisé une étude de cas plus approfondie d'une entreprise qu'on appellera Energetix. Cette entreprise fait partie des entreprises leader dans les outils de pilotage de la performance RSE et en particulier pour les indicateurs qui en découlent. Le groupe revendique en effet la mise en place d'un système de management intégré visant à piloter simultanément les trois formes de performances organisationnelles (économique, sociale et environnementale). C'est pour cette raison que nous sommes entrés en contact avec cette entreprise pour mener une recherche poussée qui nous conduirait à étudier l'ensemble du système à différents niveaux hiérarchiques. Dans ce cadre, nous avons rencontré des responsables de la démarche développement durable de ce groupe, aussi bien au niveau du siège de l'entreprise qu'au niveau des unités opérationnelles. Ce qui nous a permis *in fine* de dresser un panorama le plus large et le plus exhaustif possible du système managérial dédié au pilotage d'une performance globale élargie. Cette étude a également permis d'identifier les qualités et les défauts, les forces et les faiblesses, de ce système de contrôle.

La structure de cette section se présente de la manière suivante :

- En premier lieu, nous présenterons l'entreprise étudiée, en mettant l'accent sur son histoire, ses métiers, son organisation et enfin les raisons de notre choix pour cette entreprise.
- En second lieu, nous décrirons l'ensemble de la démarche managériale pour le développement durable, appelée *Energetix Way*, et nous essayerons d'identifier les facteurs qui ont poussé ce groupe à élaborer une telle démarche.
- Les troisième et quatrième paragraphes de cette section exposeront le système spécifique au pilotage et au contrôle de la performance globale d'Energetix et ce, en mettant l'accent sur les différentes étapes du processus, c'est-à-dire, la fixation des objectifs, le pilotage interne et surtout la post évaluation à l'aide des indicateurs de la RSE.

---

<sup>130</sup> Rappelons qu'elle est la suivante : « Pourquoi et comment utiliser les indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle? ».



- Le cinquième paragraphe de cette section reviendra sur les principaux acteurs qui interviennent tout au long de ce processus et qui font vivre ce système sur les différents niveaux hiérarchiques du groupe.
- Enfin, nous concluons cette section par une synthèse générale de ce cas, par les principaux enseignements tirés, mais aussi, par quelques critiques que nous formulerons à l'encontre du système étudié.

## **2.1 Présentation générale du cas**

Energetix est un groupe français né en 2001, suite à des fusions, des acquisitions et des restructurations de plusieurs entreprises, françaises et étrangères, spécialisées essentiellement dans la production et l'acheminement de l'énergie électrique. Le groupe se compose actuellement de 350 entités juridiques regroupées en quatre pôles.

Energetix réalise aujourd'hui un chiffre d'affaires annuel supérieur à 10.000 M€. Le groupe est présent au plan industriel dans plus de 40 pays et au plan commercial dans plus de 100 pays. Il emploie plus de 60 000 personnes.

### **2.1.1 Principaux métiers : un groupe présent à tous les niveaux de la production énergétique**

Depuis 2001, les différentes fusions et acquisitions du groupe, ont fait que ses métiers sont divers et variés, mais axés autour de la même activité : l'énergie.

Le souci d'Energetix était, dès le départ, de regrouper et d'offrir aux clients, dans un seul et unique produit, tous les métiers relatifs à l'énergie. Autrement dit, le groupe intervient à travers tous les cycles de production de l'énergie :

1. la recherche et l'extraction des matières premières et des produits miniers ;
2. la transformation et la conversion des produits miniers en combustibles utilisables ;
3. la conception, la construction et la maintenance des centrales pour la production proprement dite de l'énergie électrique;
4. la fourniture de produits, de systèmes et de services destinés aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ;
5. le traitement et le recyclage des combustibles utilisés lors de la production.

De cette manière, le groupe intervient à tous les niveaux du cycle de vie de la production énergétique et des combustibles nécessaires. L'objectif étant d'atteindre, comme on peut le lire dans le rapport d'activité et de développement durable du groupe, « *des métiers complémentaires pour une compétitivité optimisée* » (rapport du développement durable 2007, p.6).

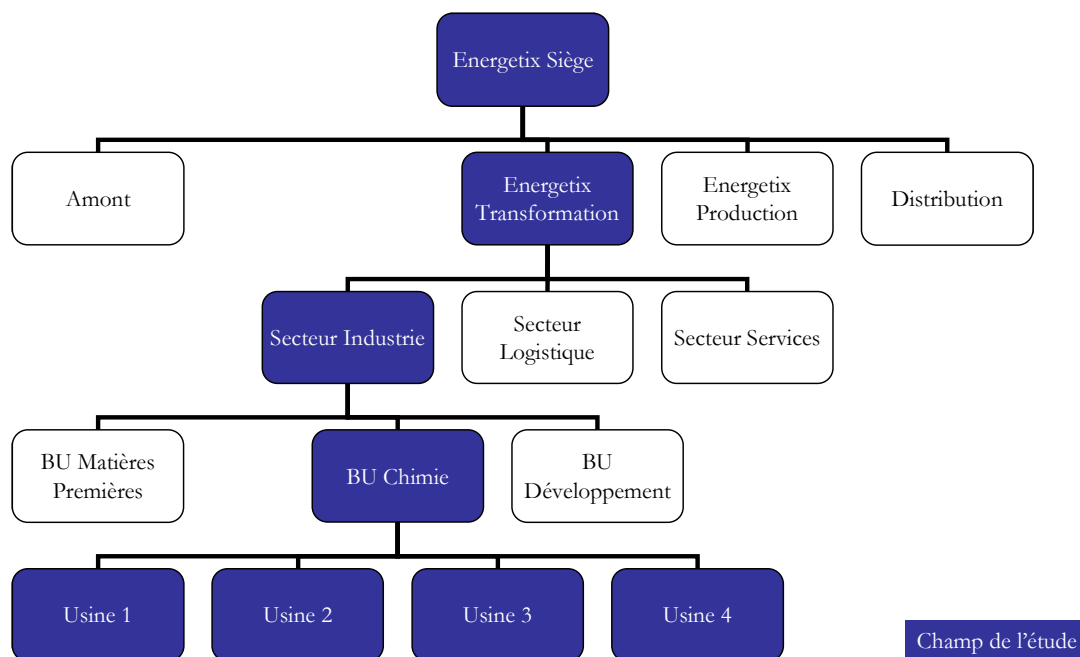
### **2.1.2 Structure du capital : un groupe public aux portes de la privatisation**

Energetix est avant tout un groupe public. Plus de 85 % de son capital sont détenus directement ou indirectement par l'Etat (notamment via la Caisse des Dépôts et des Consignations). Presque 10 % du capital sont cotés à Euronext Paris. A ce titre, le groupe fait partie de l'indice boursier SBF 120.

Depuis peu, le groupe commence à s'intéresser sérieusement au financement privé, qui le conduiraient forcément à une privatisation totale. D'ailleurs, la privatisation du groupe a été déjà annoncée à plusieurs reprises par les gouvernements successifs ; mais elle a été, à chaque fois, reportée, essentiellement pour des raisons politiques.

### **2.1.3 Structure hiérarchique : une organisation matricielle**

La structure hiérarchique du groupe se présente sous la forme de quatre pôles d'activité bénéficiant chacun d'une forte décentralisation. L'organigramme général du groupe se présente ainsi de la manière suivante (la couleur foncée indique notre champ d'étude dans le cadre de cette thèse) :



**Figure 32 : Organigramme d'Energetix**

Cette organisation, en quatre pôles, s'explique par l'histoire récente du groupe, né suite à la fusion de plusieurs entités qui n'avaient pas forcément les mêmes activités industrielles. Cette organisation hiérarchique, bien particulière, a été nécessaire afin d'assurer une intégration globale de 350 entités juridiquement distinctes. Néanmoins, l'ensemble du groupe présente aujourd'hui une synergie assez forte, puisqu'il est un des rares groupes à opérer de bout en bout de la chaîne de production énergétique, et ce, grâce aux fusions et aux acquisitions réalisées.

L'intégration globale des différentes entités a été initiée à partir des fonctions support et cette démarche a duré environ trois ans. Les quatre pôles du groupe sont répartis en des entités opérationnelles appelées *Business Units* (BU). Celles-ci font partie d'une organisation matricielle avec un rattachement hiérarchique d'une part, et fonctionnel (métier) d'autre part. Le directeur fonctionnel a un rôle de support au management des filiales et est en relation directe avec le directeur financier du groupe.

Des services partagés permettent de réaliser des économies d'échelle et mettent en commun les *best practices*. Ils apportent leur expertise et leur expérience aux diverses entités du groupe. Certaines directions abordent donc des problématiques de manière transverse, telles que les opérations financières, les problématiques de communication et de consolidation. Les aspects ressources humaines, cruciaux pour la mise en œuvre de la culture d'entreprise, ont été en grande partie centralisés.

#### 2.1.4 Déroulement de l'étude empirique : pourquoi et comment ?

L'étude du groupe Energetix comme un terrain de recherche a semblé être un choix pertinent et adéquat pour notre thèse : La naissance récente du groupe, son pari stratégique pour des orientations environnementales et sociétales, ainsi que la nature même de ses activités, en font un terrain d'étude propice et riche en enseignements quant à la mise en œuvre des stratégies « développement durable » et des outils de pilotage qui les accompagnent. De plus, nos différentes lectures, tant professionnelles qu'académiques, ont montré que le cas Energetix pouvait être considéré comme entreprise modèle voire de « référence » sur nos thématiques de recherches.

Il est apparu à travers ces lectures qu'il existe au sein du groupe un véritable souci d'intégrer les trois axes développement durable dans un programme de management global. C'est en particulier cet aspect qui a interpellé notre attention. La notion de développement durable recommande, en effet, de gérer les trois aspects économiques, sociaux et environnementaux d'une manière commune et simultanée. Très rares sont les entreprises qui le font réellement. D'ailleurs, dans la première section de ce chapitre, l'étude exploratoire des sept cas a montré que ces trois aspects étaient souvent gérés distinctement dans trois canaux différents, bien que parallèles.

Le groupe Energetix, à travers sa démarche *Energetix Way*, ambitionne d'intégrer ces trois dimensions simultanément, au moins dans l'intention. Il était donc intéressant et pertinent dans le cadre de cette thèse d'étudier et de regarder comment fonctionne réellement sur le terrain cette nouvelle forme innovante de système managérial. Plus particulièrement, il était important pour nous de comprendre comment se faisait l'utilisation des indicateurs de la RSE dans ce genre de démarche intégratrice et ce, dans le but de comparer cette pratique avec les autres entreprises déjà étudiées. Le cas d'Energetix était d'autant plus intéressant, que les entreprises ayant mis en place un tel système managérial intégré visant un pilotage de la performance globale, étaient très rares.

Nous avons donc sollicité cette entreprise pour une étude de cas approfondie visant à étudier toute la démarche de contrôle de la RSE à différents niveaux de cette entreprise. Nous nous sommes adressés en premier lieu à la direction du développement durable du groupe et qui, après plusieurs relances, a accepté notre projet d'étude.

Nous avons analysé la démarche « développement durable » du groupe entre avril et juillet 2008. En tout, nous avons rencontré et interviewé quatorze personnes<sup>131</sup> intervenant à plusieurs niveaux dans la démarche « développement durable » :

- Au niveau groupe : deux personnes ont été rencontrées initialement afin d'avoir une description d'ensemble de la démarche : historique, organisation, principaux objectifs, principaux intervenants, etc.
- Au niveau *Business Units* : pour approfondir notre étude sur la mise en place de la démarche développement durable du groupe, nous avons eu l'opportunité d'examiner le processus au niveau d'une des *Business Units* (BU) du groupe, spécialisée dans le domaine de la chimie. Cette BU regroupe toutes les activités chimie du groupe, qui consistent en la conversion des matières premières en concentrés miniers, nécessaire à la production de l'énergie. Sept personnes ont été rencontrées au niveau de la direction générale de cette BU, telles que le directeur de la BU ou des responsables de la démarche développement durable. Nous avons également assisté à trois réunions du CODIR de la BU, dédiées au suivi du programme de management durable l'*Energetix Way*. Ces réunions, d'une journée chacune, ont été consacrées :
  - une au suivi des objectifs ;
  - une à l'autoévaluation ;
  - et une à la revue et au pilotage des objectifs futurs.

Cette observation non participante nous a permis de comprendre le système mis en place et de relever ses points forts mais aussi ses limites et ses faiblesses. Ces réunions ont été également intéressantes pour comprendre les difficultés posées par le système aux différents acteurs internes.

- Au niveau unités opérationnelles : la BU étudiée est composée de quatre usines de production implantées dans le sud de la France. Dans le cadre de notre étude, quatre responsables ont été rencontrés. Ces derniers interviennent tous à différents niveaux de la mise en place de la démarche au sein de ces unités opérationnelles.

Par ailleurs, les entretiens conduits avec ces différentes personnes et notre présence lors des trois réunions du CODIR, nous ont permis d'accéder à une importante documentation interne, relative à la BU et à ses entités industrielles. Cette documentation s'est avérée très

---

<sup>131</sup> La liste complète de personnes rencontrées se trouve au chapitre IV, Section 2

---

utile pour notre recherche car elle nous a permis d'avoir une vision synthétique et factuelle de l'ensemble de la démarche développement durable du groupe. Elle nous a également éclairés sur certains aspects, restés ambigus à l'issue de nos entretiens. Enfin, cette documentation a mis au jour des différences sensibles entre ce qui se fait réellement et ce qui est prescrit, concernant l'utilisation des outils de contrôle.

## **2.2 La démarche développement durable : une réponse spécifique à un contexte spécifique**

La nature de ses activités fait du groupe à la fois un acteur important du développement durable (production d'énergie propre à partir de matières non fossiles et sans émission de CO<sup>2</sup>), mais aussi un risque potentiel majeur pour l'écologie et les riverains (en cas d'incidents, d'accidents, etc.). On peut d'ailleurs lire à la première page du site du groupe pour décrire son métier « *Innovier pour contribuer à une production d'énergie sans CO<sup>2</sup> et à un acheminement de l'électricité, toujours plus propres, plus sûrs et plus économiques.* ».

Pour présenter la démarche développement durable du groupe, nous procéderons par étape. Tout d'abord, nous rappellerons l'historique et la généalogie de cette démarche au sein du groupe. Ensuite, nous chercherons à comprendre les facteurs et les déterminants de la mise en place d'une telle démarche au sein du groupe Energetix. Enfin, nous détaillerons les principaux éléments qui font vivre la démarche développement durable du groupe.

### **2.2.1 Historique de la démarche développement durable du cas**

La naissance récente du groupe (en 2001) a coïncidé avec l'émergence des problématiques environnementales et sociales sur le devant de la scène publique. En effet, c'est essentiellement à partir de la fin des années 1990 que ces considérations, longtemps négligées par les entreprises, ont commencé à s'intégrer dans les priorités stratégiques des organisations, quel que soit leur secteur ou leur métier. Les raisons de cet essor sont multiples et sortent du cadre de cette thèse. Mais nous pouvons, toutefois, remarquer que les efforts des organisations internationales (tels que l'ONU par exemple) et le rôle joué par les médias y ont fortement contribué.

La démarche développement durable d'Energetix a été instaurée en 2001, en même temps que la naissance du groupe. Le groupe tente de cette manière de croître et de se structurer tout en prenant en compte simultanément les considérations relevant de la RSE, et non pas de les

rajouter ou les greffer ultérieurement au système existant. D'où l'intérêt de ce cas pour notre thèse.

Toutefois, il faut signaler que le groupe n'est pas parti de « rien ». Il s'est construit à partir de plusieurs grandes entreprises jouissant chacune de culture industrielle assez forte. Parmi ces entreprises, on trouve la COGIX. Celle-ci a profondément développé au cours de ces dernières années, sa politique développement durable, avant qu'elle ne soit absorbée complètement en mars 2006 par Energetix. Antheaume (2001) affirme en effet, qu'à la lecture des rapports développement durable des dernières années, la culture COGIX a été profondément modifiée en passant d'une culture technique de maîtrise des risques à une culture des parties prenantes.

Cette culture s'est transmise par la suite à tout le groupe Energetix dès sa création en 2001 et qui, en réponse aux impératifs du développement durable, a adopté une démarche spécifique pour satisfaire les différentes parties prenantes. C'est à ce titre qu'une cartographie des parties prenantes existe dans tous les sites de production et dont l'objectif est de gérer et satisfaire les attentes de ces parties prenantes. De même tout le système de pilotage du développement durable a été construit et articulé autour de la satisfaction de ces parties prenantes :

*« C'est une question d'acceptation par les parties prenantes qui est en jeu et auquel cherche à répondre ce système. » E 8.10*

C'est ainsi que pour le directeur général du groupe, « *le développement durable n'est pas une mode mais un mode de management* ». Il s'insère dans les problématiques classiques du management : « *penser global, agir local* ».

La véritable innovation managériale d'Energetix était d'opter dès 2003 pour un management global intégrant simultanément les aspects RSE et développement durable avec tous les autres périmètres de l'entreprise. Pour ce faire, un référentiel particulier, appelé *Energetix Way* (nous y reviendrons plus tard avec plus de détails), a été mis sur pieds pour assurer l'intégration des trois axes du développement durable.

*« Nous avons défini un référentiel de progrès que nous avons baptisé "Energetix Way". Il est unique et, quel que soit le métier, il permet au groupe de mesurer ses performances et de le sensibiliser à tous les sujets. Pour prouver qu'il ne s'agit pas d'une mode ou de quelque chose de superficiel, nous avons intégré ces sujets dans le rapport que les business units (nos entités d'activité), ont avec le groupe. Les temps forts du groupe sont les budgets et, en 2003, nous avons*

*systématiquement commencé toutes les réunions budgétaires en faisant un premier point sur la sûreté, la sécurité, les données environnementales et la qualité. C'est symboliquement et pratiquement extrêmement fort. Si nous voulons que cela soit au coeur du management de l'entreprise, cela doit être pris au sérieux autant que les chiffres et nous essayons d'ailleurs de mettre des chiffres sur ces données. » (Directeur général du groupe, doc. Ext. 8.1)*

### 2.2.2 Une démarche se basant sur une stratégie à dix axes

Energetix essaye de répondre concrètement aux impératifs du développement durable en intégrant, dans un même et unique système, plusieurs objectifs organisationnels issus du *triple bottom line*. Ces objectifs prennent la forme au sein d'un ensemble de « dix engagements » devant être prise en compte par la totalité des collaborateurs et ce à différents niveaux. On peut d'ailleurs lire sur le site du groupe : « *Energetix a fait du développement durable la clef de voûte de sa stratégie industrielle avec la triple ambition d'une croissance rentable, socialement responsable et respectueuse de l'environnement. Cette ambition se décline au travers de dix engagements* ».

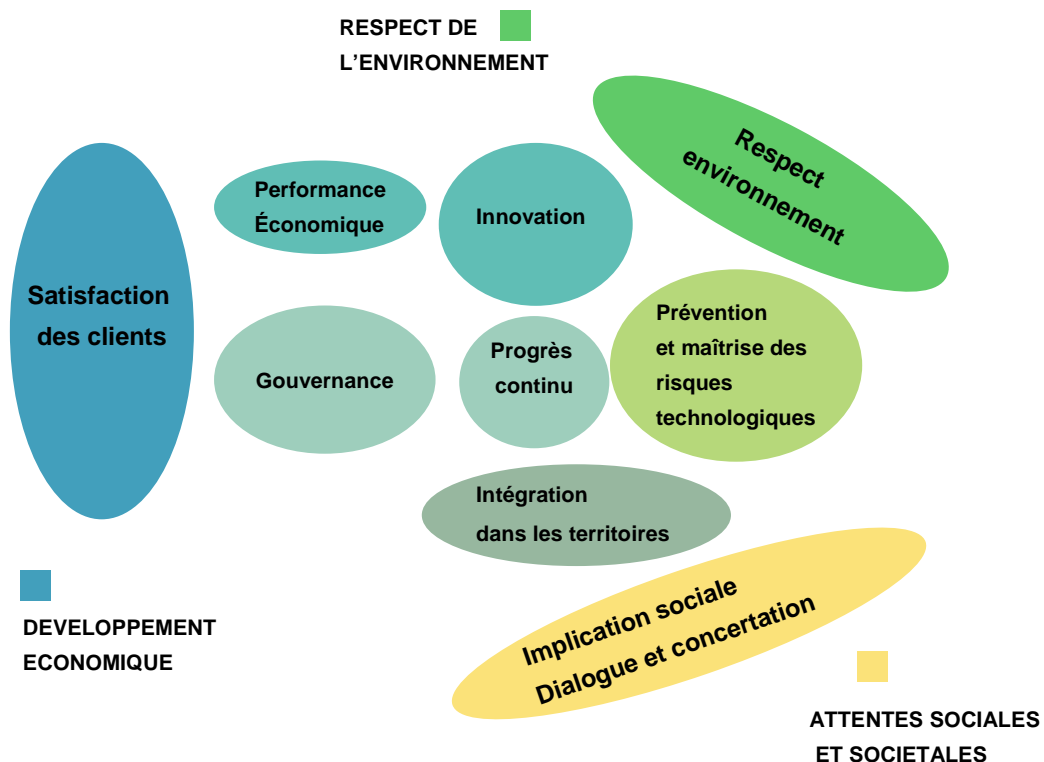


Figure 33: Les dix engagements stratégiques d'Energetix

On constate ainsi que les axes sont imbriqués ensemble. Ceci montre l'engagement fort d'Energetix à une démarche responsable, mais qui laisse également présager des difficultés potentielles de la mise en place simultanée de ces objectifs.



Chacun de ces axes est présenté dans les plaquettes du groupe, à la fois en interne et en externe, autour d'un engagement, de principaux objectifs et de quelques actions mises en œuvre pour atteindre ces objectifs. Nous présentons dans le tableau qui suit une description rapide de ces dix engagements qui représentent le socle et la base du système managérial du groupe. Nous constatons à travers ce tableau un accent prononcé et un souci constant pour la satisfaction des différentes parties prenantes de l'entreprise.

Axes	Engagement	Objectifs
1. Gouvernance	Exercer nos activités de manière responsable et éthique	Conduire une gestion responsable de nos activités, conformément aux valeurs du groupe, évaluer et rendre compte fidèlement de nos performances auprès de nos actionnaires et de l'ensemble des parties prenantes.
2. Performance économique	Anticiper pour maintenir des résultats solides et en croissance	Assurer la pérennité du groupe par une croissance rentable à long terme.
3. Satisfaction des clients	Innover dans nos offres aux clients	Etre à l'écoute des attentes des clients, anticiper leurs besoins, accompagner leur développement et faire progresser constamment leur satisfaction.
4. Implication sociale	Un engagement fort dans le développement et la diversité des talents	Favoriser l'épanouissement professionnel de nos collaborateurs et veiller à la qualité de leurs conditions de travail.
5. Prévention et maîtrise des risques technologiques	Mieux cerner le facteur humain pour mieux prévenir et maîtriser le risque	Mettre en œuvre une organisation et des moyens pour identifier, prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité du groupe.
6. Respect de l'environnement	Prévenir les risques pour minimiser l'empreinte environnementale	Pour limiter ses impacts sur l'environnement, ENERGETIX s'engage à réduire sa consommation de ressources naturelles, maîtriser ses rejets et optimiser la gestion de ses déchets.
7. Innovation	L'énergie des expertises	Développer et maîtriser les technologies les plus avancées en termes de sûreté, de sécurité et de protection de l'environnement.
8. Intégration dans les territoires	Répondre localement aux défis sociétaux et économiques	Participer au développement économique et social des territoires où le groupe est implanté.
9. Dialogue et concertation	Le dialogue, source de progrès	Établir des relations de confiance avec nos parties prenantes.
10. Progrès continu	Généraliser la démarche de progrès continu	Déployer une démarche constructive et performante s'appuyant sur des pratiques partagées au sein du groupe.

**Tableau 33 : Description des engagements et des objectifs d'Energetix**

### 2.2.3 Une démarche prenant racine...

Pour bien saisir la démarche développement durable du groupe, il y a lieu de comprendre au préalable les raisons qui ont conduit le groupe à opter pour une telle démarche. La littérature explique à cet effet, que chaque organisation adopte une structure interne et des outils managériaux en fonction de facteurs internes et externes lui permettant d'atteindre, soit une efficacité économique, soit une légitimité institutionnelle, soit un avantage compétitif, etc.<sup>132</sup>

Afin de répondre à notre première question de recherche relative au « Pourquoi », nous avons voulu comprendre ce qui a amené Energetix à opter pour un système managérial intégré visant à piloter une performance globale, se basant sur un ensemble assez large d'indicateurs RSE.

En réalité, la prise en compte par Energetix des aspects du développement durable dans une démarche globale d'une part, et l'ensemble des outils nécessaires à sa mise en place concrète et opérationnelle d'autre part, trouvent son origine dans plusieurs facteurs et déterminants exogènes et endogènes au groupe. Les facteurs identifiés et énumérée ci-après, sont inhérents soit à sa culture et à son histoire, soit à son organisation, soit enfin à la nature même de ses activités. Ces facteurs identifiés sur la base des entretiens et de la documentation interne, nous ont semblé les plus pertinents pour expliquer le choix d'Energetix pour un système managérial intégré incluant les indicateurs de la RSE.

#### *a. Dans la culture qualité et environnement du groupe.....*

La notion de progrès continu renvoie à celle de qualité et notamment à celle de qualité totale (TQM). La démarche développement durable mise en place par Energetix est ainsi proche de la démarche EFQM qui a été mise en place antérieurement dans les différentes unités. Mais le référentiel dédié au développement durable « *est plus concret et il parle plus aux opérationnels* » E 8.1.

En effet, il est intéressant de noter que les différentes unités d'Energetix avaient des cultures d'entreprise différentes en matière de gestion de la qualité. Le développement d'une

---

<sup>132</sup> Pour un détail de cette littérature, voir chapitre II, partie I de cette thèse.

culture « développement durable », reprenant les concepts de la qualité, constitue sans aucun doute un puissant levier d'intégration organisationnelle.

L'ensemble des entités constituant le groupe, bénéficie d'une culture « qualité » ancienne. Cette culture s'est notamment exprimée sous forme de qualité/produits, de mise en place de normes ISO 9000 ou encore de développement de système de management intégré (organisation par processus). Dans ce sens, les différentes entités, qui forment aujourd'hui le groupe, avaient au préalable adopté des politiques TQM. Des différences de culture existent toutefois et ne sont pas sans conséquence pour le déploiement d'une politique de développement durable.

Par ailleurs, outre cette culture qualité, il existait auparavant dans certains sites de production une réelle culture de protection de l'environnement, liée essentiellement à la nature des activités de ces sites. C'est ainsi que le responsable « sûreté environnement » d'une unité opérationnelle nous affirmait que :

*« Le développement durable n'est pas forcément nouveau, le terme l'est. On a une grande continuité avec le passé, grande nécessité depuis longtemps, aucune autre industrie n'a dû faire autant d'effort.*

*Depuis 1963, la législation nous oblige à répondre à des enquêtes publiques. Pour nous c'est une habitude. Pour d'autres entreprises, c'est plus nouveau.*

*Depuis 30 ans, on donne nos rejets même si on n'avait pas de limite car pas de réglementation. »*

E 8.13

On peut donc estimer que la démarche développement durable du groupe trouve en partie une explication dans les cultures profondes et anciennes des entités qui la composent.

En premier lieu, la culture qualité, commune à la majorité des entités, a représenté un levier d'intégration important pour les aspects développement durable, puisqu'elle a servi à « balayer le terrain » préalablement.

En second lieu, la prise en considération depuis longtemps des aspects environnementaux et écologiques dans certaines entités du groupe, a également contribué à faciliter l'ancrage de la démarche développement durable.

D'un point de vue théorique, ces facteurs trouvent une explication dans la vision contingente des organisations, où des facteurs internes, comme ici la culture et la structure initiale, influencent largement les choix pour des outils managériaux spécifiques.

*b. ... dans l'image externe liée aux risques écologiques et sociaux....*

L'activité industrielle d'Energetix fait émerger des risques certains sur les aspects environnement, sécurité et sûreté. En effet, les métiers du groupe, à tous les échelons de la production énergétique, représentent un « danger » potentiel et probable, autant pour les salariés que pour la nature. Les activités d'extraction minière, de transport, d'acheminement, de transformation des combustibles, et enfin de production de l'énergie au sein des centrales, peuvent être considérées comme potentiellement dangereuses. Potentiellement, parce qu'en l'état, et dans un cycle normal et classique de production, ces activités ne sont ni forcément dangereuses pour l'homme ni polluantes pour la nature. Bien au contraire, Energetix se prévaut d'être une entreprise qui contribue au développement durable dans le sens où l'énergie produite est une énergie « propre ». Toutefois, c'est dans le cas d'un accident ou d'un incident pouvant se produire dans l'une des usines du groupe, que l'activité pourrait devenir périlleuse.

C'est pour l'ensemble de ces raisons que la démarche développement durable du groupe, incluant une multitude d'outils managériaux, a été mise en place. Ce qui est d'ailleurs clairement affirmé dans les documents internes présentant le système de management orienté développement durable :

*« Il est indispensable à notre image et à l'acceptabilité de notre activité »*

*« Une exigence d'exemplarité dans nos comportements »* Doc. Int. 8.1

Il ressort également de notre enquête que l'ensemble de la démarche sert avant tout à un affichage externe où le groupe Energetix montre ses préoccupations pour les aspects développement durable notamment à cause de ses activités et de sa taille. Ces deux derniers aspects rendent le groupe extrêmement visible sur la scène publique.

*« Ce qu'il y a de nouveau dans cette démarche : c'est d'afficher clairement qu'on allait combiner tout le temps les 3 enjeux (éco, environnement, sociétal, même si ce n'est pas nouveau) »*  
E 8.6

Enfin le management intégré de la RSE au sein d'Energetix peut aussi être interprété comme un phénomène de mimétisme entre plusieurs concurrents d'un même secteur.

*« On fait du développement durable car les autres en font, c'est la mode. »* E 8.4

La démarche développement durable d'Energetix et la mise en place d'outils de contrôle en interne, en particulier les indicateurs RSE, s'expliquent ainsi au vu de la théorie néo-

institutionnelle. En effet, les outils orientés développement durable du groupe sont en partie une réponse institutionnelle renvoyée par l'entreprise en direction de ses différentes parties prenantes. Cette réponse trouve des origines dans le risque potentiel représenté par l'activité du groupe, dans sa taille et son envergure à l'échelle nationale et internationale et surtout dans la recherche de légitimité de la part d'Energetix tant son métier lui procure une image négative.

*c. ...dans le besoin stratégique de différenciation avec les concurrents*

La mise en place au sein d'Energetix d'un management intégrant les différents axes du développement durable répond également à d'autres facteurs déterminants. Parmi les facteurs évoqués par nos interlocuteurs, on trouve le besoin de différenciation avec les concurrents. En ce sens, le management de la RSE et l'ensemble des outils mis en place sont considérés par Energetix comme un outil de différenciation par rapport aux concurrents car c'est un moyen concret d'envoyer une « bonne image » clients.

*« Il est un élément de discrimination avec nos compétiteurs car il permet de mieux anticiper les besoins mais aussi les exigences de nos clients » Doc. Int. 8.1*

De même, le management de la RSE en interne est vu non pas comme une contrainte managériale et organisationnelle consommatrice de coûts et de temps, mais plutôt comme une activité permettant à l'entreprise de dégager des bénéfices directs et surtout indirects.

*« Il y a toutefois une boucle vertueuse : la sécurité n'est pas qu'un centre de coûts mais aussi un centre de profit. Mais si je dis cela on me prend pour un « fayot », mais cela vient de mes précédents postes (responsable sécurité). Je pense que pour l'environnement c'est pareil » E 8.4*

Ainsi le système managérial intégré est appréhendé comme étant un outil offrant un avantage compétitif certain par rapport aux concurrents. De même, la gestion des aspects environnementaux et sociaux est considérée comme une tâche bénéfique pour l'entreprise, tant sur le plan écologique, que sur le plan humain et sûreté des personnes.

Ce système de management intégré représente ainsi une ressource rare et spécifique pour l'entreprise lui permettant de se différencier et de se distinguer par rapport à ses concurrents et d'assurer sa croissance et son développement. On rejoint ainsi la vision de Penrose (1959) qui expliquait que la possession d'une ressource spécifique par une entreprise (savoir particulier, ressource naturelle originale, technologie innovante, outil managérial spécifique, etc.) permettrait à cette entreprise de devancer ses concurrents et d'assurer sa pérennité.

***d. ...et dans la nécessité de construire une culture et une synergie globale***

La jeunesse du groupe et l'hétérogénéité de ses différentes entités, d'origines disparates, diverses et variées, tant sur le plan culturel qu'industriel, a fait naître le besoin de mettre en place rapidement une nouvelle culture d'entreprise.

En effet, l'histoire récente du groupe a mis au jour la nécessité de construire une « identité industrielle commune » et une culture d'entreprise sur les différents continents. En ce sens, la mise en place d'une stratégie RSE et d'une démarche développement durable représente un élément fédérateur et constitutif d'une nouvelle culture. On peut ainsi lire sur le site du groupe :

*« Energetix cherche à affirmer une identité propre en faisant en sorte que les opérationnels fassent appel au groupe avant toute autre alternative. L'enjeu était donc d'harmoniser la vie du groupe et le travail collectif en appliquant les principes suivants :*

- *valorisation du facteur économique comme élément déterminant dans l'appréciation des performances individuelles et collectives ;*
- *mise en valeur des axes de développement à long terme à forte valeur ajoutée technique ;*
- *internalisation des principes du développement durable par la démarche de progrès continu, via le programme Energetix Way ;*
- *mise en place de processus transverses au groupe, harmonisant les points de vue et rythmant le travail collectif ;*
- *préservation et management des compétences ;*
- *responsabilité sociale affirmée.*

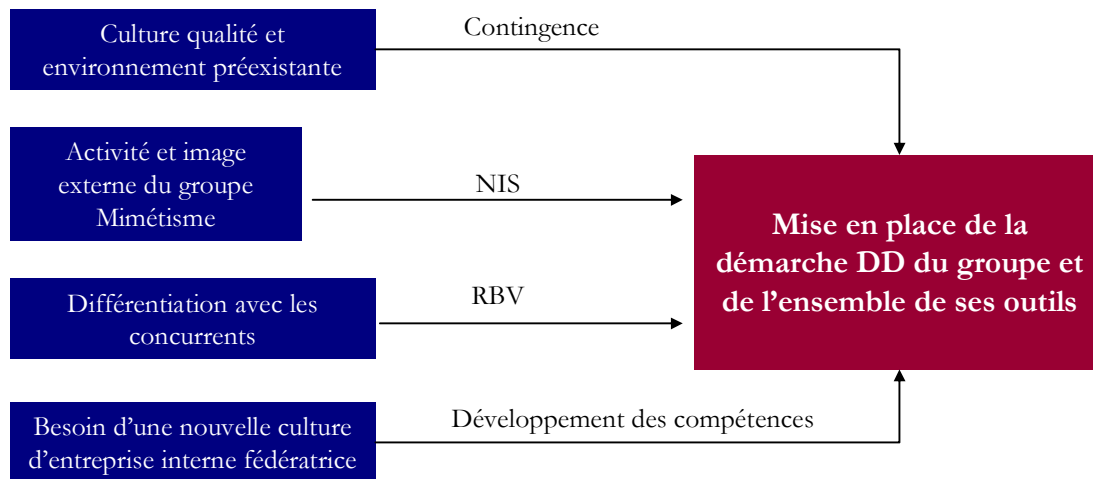
*Ces principes doivent, bien entendu, préserver la notion de management et intégrer la logique de perpétuation de l'industrie énergétique ».*

La démarche développement durable et ses différents outils servent à développer les compétences du groupe en interne et en externe. Plus qu'un simple affichage, le système de management intégré d'Energetix cherche à construire une culture et une identité commune au groupe, en mobilisant les ressources internes derrière une idée fédératrice et un concept novateur. Ce concept permet *in fine*, à l'ensemble du groupe, d'acquérir de nouvelles compétences stratégiques spécifiques et innovantes.

En résumé, quatre facteurs importants peuvent expliquer la démarche développement durable d'Energetix. En premier lieu, l'histoire du groupe et les cultures déjà existantes (pour la gestion de la qualité, de l'environnement et la sécurité des employés) ont facilité cette initiative managériale. En second lieu, afficher une démarche développement durable par le groupe a été une nécessité « institutionnelle » et sociétale. En effet, l'activité du groupe

renvoie une image assez négative dans la société. Dans sa recherche de légitimité, il était donc indispensable pour le groupe d'afficher une volonté réelle pour une prise en compte en interne des aspects environnementaux et sociaux. En troisième lieu, pour le groupe Energetix, opérant à l'échelle internationale dans un secteur concurrentiel, la prise en compte du développement durable dans une démarche managériale intégrée, était considérée comme un « atout » et un avantage concurrentiel certain. En dernier lieu, le développement durable a été considéré comme un élément fédérateur pour une entreprise, relativement, jeune. Cette démarche contribuait à insuffler une culture et une stratégie commune à plusieurs entités, d'origines différentes, dans le but de développer les compétences internes.

Tous ces facteurs trouvent des explications dans les corpus théoriques présentés dans le premier chapitre de cette thèse comme le montre le schéma suivant :



**Figure 34: Les déterminants de l'adoption de la démarche développement durable chez Energetix**

En outre, il ne faut pas ignorer les contraintes légales et réglementaires auxquelles le groupe fait face (même si le système managérial mis en place dépasse largement ces contraintes).

#### **2.2.4 Une démarche se matérialisant par un système de management intégré**

La mise en œuvre de la stratégie développement durable d'Energetix s'appuie sur trois orientations essentielles :

- Une plus grande ouverture au dialogue avec l'ensemble des parties prenantes. La taille du groupe, son histoire et la nature de ses activités le mettent en relation avec une multitude



de partenaires et de parties prenantes plus ou moins puissants et influents<sup>133</sup>. Cette position, un peu délicate, a contraint le groupe à privilégier dès le départ un dialogue intense et concret avec ses différents partenaires, ayant chacun des attentes souvent largement contradictoires.

- L'intérêt porté aux faits mesurés par rapport aux déclarations d'intention. Energetix montre un souci constant, au moins dans les faits, de traduire toutes les actions managériales, relatives à toutes les activités du groupe, en données chiffrées et indicateurs concrets. Ce qui se traduit par une communication en termes de développement durable, assez forte et assez riche, dans le but de répondre aux demandes et interrogations des parties prenantes.
- La volonté de s'améliorer au travers d'un « *processus de progrès continu* » s'appuyant sur un référentiel « *Energetix Way* ». La mise en place de la démarche RSE au sein d'Energetix se concrétise par un processus interne appelé « *progrès continu* ». Ce processus constitue de fait un système de pilotage à différents niveaux de l'entreprise. Il est constitué d'un ensemble d'outils et de mécanismes classiques et innovants en faveur des trois aspects du développement durable. Ce qui fait de ce système un véritable système de management intégré. La base, voire le cœur de ce processus, est un référentiel d'autoévaluation et d'autodiagnostic appelé « *Energetix Way* ». Ce dernier se décline en trois volets :
  - La façon d'être et d'agir (s'appuyant sur la Charte des Valeurs Energetix et un engagement développement durable) : *Energetix Way to Be*.
  - Un objectif défini par 10 engagements en lien avec les 3 piliers : *Energetix Way to Go*.
  - Une démarche d'amélioration continue pour progresser sur ces 10 engagements : *Energetix Way to Act*.

Nous pouvons ainsi constater que la principale innovation dans l'approche d'Energetix des problématiques liées au développement durable est le souci d'intégration des trois axes définissant ce concept dans un seul et unique système managérial. A ce titre, la démarche développement durable du groupe se veut être une démarche intégrée, visant le pilotage simultané des trois formes de performance de l'entreprise, c'est-à-dire visant à un pilotage

---

<sup>133</sup> Par exemple l'Etat qui est à la fois actionnaire et client du groupe. Mais également ses fournisseurs en matières premières, les riverains de ses sites de production, etc.

d'une performance « globale » comme nous l'avons défini dans le premier chapitre de cette thèse.

Dans la troisième partie de cette section, nous reviendrons avec plus de détails sur l'ensemble des outils de ce processus, et en particulier sur les manières dont les managers d'Energetix les utilisent.

### **2.3 Un système de contrôle « intégré » aspirant à piloter une performance globale**

Ayant mis les aspects développement durable au cœur de la stratégie du groupe, le pilotage de la performance chez Energetix est un pilotage qui se veut « global », c'est-à-dire, qui intègre simultanément les trois formes de performance organisationnelle : économique, sociale et environnementale. Ce système de pilotage fait d'Energetix un cas particulier et rare parmi les entreprises françaises<sup>134</sup>. Il aspire à gérer simultanément et en commun les trois axes du développement durable. Le choix pour Energetix, comme étude de cas approfondie dans cette thèse, a été en partie dictée par cette dimension, fort intéressante à étudier et à comprendre.

Comme décrit plus haut, l'outil principal de ce pilotage est l'autoévaluation à travers le référentiel *Energetix Way*. Il représente le point de départ et d'arrivée de tout le processus. Pour donner une image rapide de ce processus, nous pouvons dire que les autoévaluations sont réalisées essentiellement au niveau des unités opérationnelles. Ce qui consiste à mettre au jour, sur une liste d'items préétablis, les points forts et les points faibles de chaque unité. Ceci permet par la suite de dégager les principales actions prioritaires qui seront par la suite hiérarchisées et intégrées dans des « cartes d'objectifs des points à améliorer ». Enfin, ces cartes d'objectifs sont déclinées en plans d'actions servant de support aux budgets.

Le schéma suivant décrit l'ensemble des outils qui composent ce processus. Nous avons regroupé ces outils selon trois étapes qui correspondent aux trois phases du processus de contrôle comme décrit par Bouquin (2004) et qui sont : la finalisation des objectifs, le pilotage

---

<sup>134</sup> Dans l'étude de contenu des rapports annuels des entreprises du CAC40 que nous avons restitué dans le premier chapitre de cette thèse, nous avons constaté que ce genre d'initiative était très rare. Parmi les 40 entreprises étudiées, seule une présentait un système managérial équivalent à *Energetix Way*. Ce qui rend ce cas d'autant plus intéressant et enrichissant pour notre étude, tant il représente une pratique managériale spécifique et innovante.

et la post évaluation. Nous reviendrons par la suite plus en détail sur ces trois différentes étapes et leurs outils.

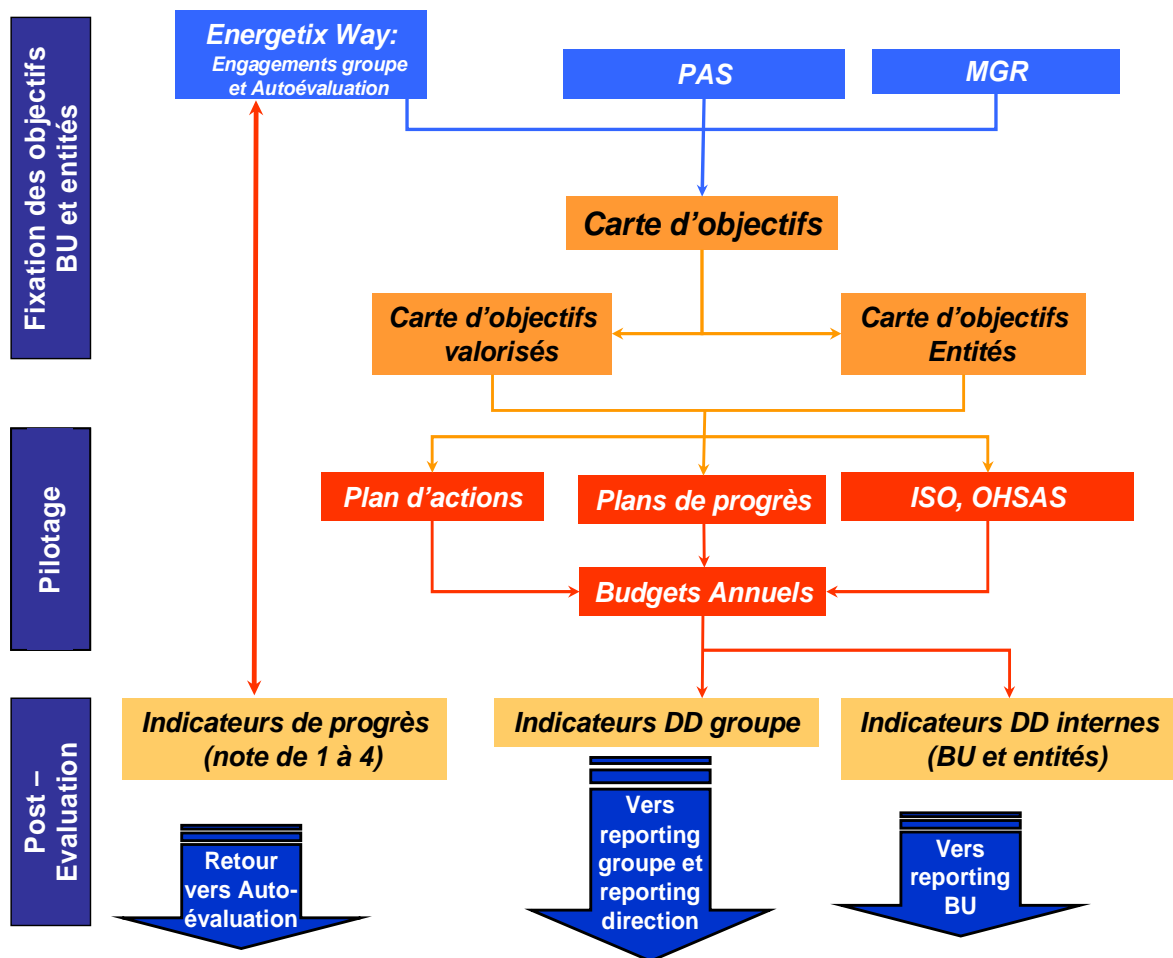


Figure 35: Le processus de pilotage de la RSE au sein d'Energetix

Pour décrire ce système de pilotage, nous procéderons par étape. Tout d'abord, nous reviendrons sur les processus, difficiles et délicats, de la construction, la finalisation et la fixation des objectifs RSE et développement durable que ce soit au niveau siège qu'au niveau des unités opérationnelles. Nous enchaînerons avec les outils utilisés pour piloter ces objectifs au niveau de la BU et de ses sites industriels. Enfin, nous nous attarderons largement sur les mécanismes de post évaluation et le rôle important joué par les indicateurs de la RSE pour à la fois suivre ces objectifs et faire émerger de nouvelles orientations stratégiques.

### 2.3.1 La fixation des objectifs RSE : une tâche complexe

Comme nous l'avons évoqué plus tôt, l'étude du cas Energetix montre qu'il y a une vraie volonté de mise en œuvre d'un système de pilotage RSE intégrant les trois axes du

développement durable conformément à la préconisation du *triple bottom line*. Le système semble dépasser un simple affichage et apporte un traitement symétrique des aspects économiques et RSE « purs » (sécurité, sûreté, environnement, social et sociétal). Néanmoins, cette volonté du groupe d'intégrer les aspects développement durable dans un seul et même système de management et de pilotage doit passer inéluctablement par une fixation commune d'un ensemble d'objectifs qui vont dans les trois axes et qui sont traités sur le même pied d'égalité.

C'est ce que le groupe a tenté de réaliser à travers les différents niveaux hiérarchiques. Cela se voit clairement en 2007 quand on analyse la façon dont se répartissent les objectifs<sup>135</sup> de la BU étudiée.

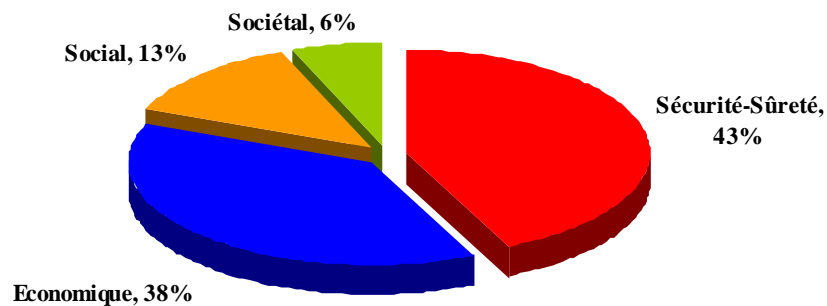


Figure 36: Répartition des objectifs 2007 BU Chimie

Cependant, nous avons constaté à l'aune de l'étude des autres entreprises dans la section précédente, que la fixation des objectifs en termes de développement durable et de RSE est une tâche difficile et ardue. Comment établir des objectifs chiffrés quand on ignore en partie où veut-on arriver ?

Le problème s'est également posé au niveau d'Energetix.

*« Difficulté à faire des priorités, à établir des fins et des moyens. Le choix des indicateurs est un peu disparate. Faire en sorte que les actions soient définies par les acteurs eux-mêmes mais c'est théorique car définition par une personne mais sans qu'il y ait d'intermédiaires. Du coup il n'y a pas de déclinaison.*

*Le directeur définit des indicateurs qui lui sont utiles à lui. Pas de notion de filtre, tout est à suivre au même niveau. » E 8.5*

<sup>135</sup> La base de ces objectifs et leur nombre sont tirés des réunions auxquelles nous avons assisté et surtout des documents internes qui nous ont été distribués. Ces documents présentent avant toute réunion l'ordre du jour et donc les questions et les thématiques qui seront abordées au cours desdites réunions. Nous avons réalisé nos calculs en se basant sur les indicateurs distribués avec l'ordre du jour de ces documents.

Loin d'être encore résolu et maîtrisé, le processus de fixation d'objectifs RSE au sein d'Energetix tente de répondre à cette difficulté en construisant des objectifs à partir de trois sources différentes, mais néanmoins convergentes (voir fig. 29) : le plan d'action stratégique, les dix engagements du groupe se matérialisant dans le système d'auto évaluation *Energetix Way* et le Modèle de Gestion des Risques (MGR). Cette triangulation permet au groupe et aux BU de construire des objectifs traitant des trois axes simultanément et dans un seul processus.

**a. Des objectifs issus du plan d'action stratégique (PAS)**

Le plan d'action stratégique (PAS) est le cœur du système de formulation de la stratégie des différentes BU d'Energetix. A ce titre, le PAS est conçu comme étant le plan *business* et la base de la stratégie de la BU. Il regroupe en premier lieu les objectifs stratégiques, économiques et commerciaux de chaque BU. Il oriente ainsi les actions commerciales de la BU et les objectifs financiers à atteindre en termes de vente, de production, d'investissement, etc.

Néanmoins, la stratégie d'Energetix se voulant être globale en incluant tous les aspects développement durable, le PAS intègre également les objectifs stratégiques environnementaux, sociaux et sociétaux. Ces objectifs proviennent essentiellement de l'*Energetix Way* et du MGR comme nous allons le voir ci-dessous.

**b. Des objectifs issus de l'Energetix Way**

La mise en œuvre de la stratégie développement durable chez Energetix prend la forme d'un processus de progrès continu permettant d'intégrer les dix engagements de développement durable dans le processus de gestion de l'ensemble du groupe et ce à travers un référentiel groupe : l'*Energetix Way*. Ce référentiel contribue au processus d'amélioration continue, voulu par le groupe, en fonctionnant essentiellement sous la forme d'un système d'autoévaluation ou d'autodiagnostic des points sensibles à améliorer. Ce mécanisme d'autoévaluation se rapproche d'un référentiel d'audit interne réalisé chaque année au sein des unités opérationnelles.

En effet, l'autoévaluation permet de réaliser un diagnostic des forces et des faiblesses à améliorer sur tous les aspects organisationnels. Cette autoévaluation se fait (vers le mois de janvier) en même temps que l'élaboration du plan stratégique. Les résultats des autoévaluations formeront à leur tour les critères d'amélioration qui seront pris en compte dans le PAS (plan d'action stratégique). On ne peut donc se contenter de définir des objectifs

en termes de logiques clients, actionnaires ou produits. Le champ de la performance stratégique se trouve de fait élargi. Cela permet également d'arbitrer entre les thèmes sur lesquels il est plus pertinent de progresser. Les entités d'Enertex ne chercheront pas à progresser sur les dix thèmes mais sur ceux qui sont en phase avec le plan stratégique. Il faut à ce niveau réaliser un équilibre et des arbitrages entre les enjeux de l'entité et les priorités du groupe.

Pour ce faire, l'*Enertex Way* se présente sous la forme d'un processus comprenant plusieurs étapes.

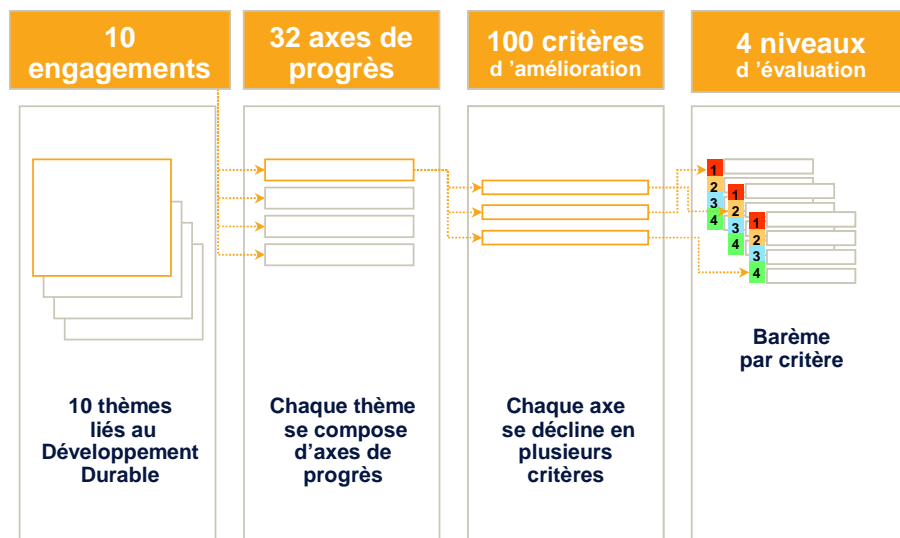


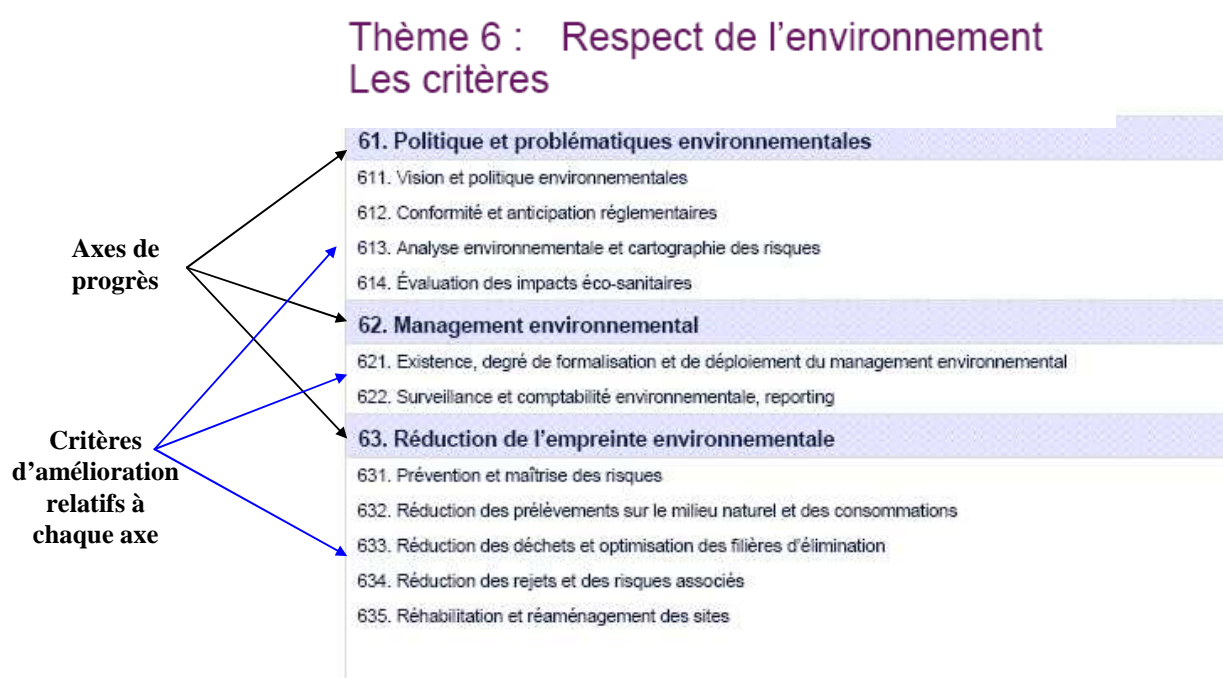
Figure 37: Les étapes du système d'autoévaluation (source : document interne)

Les 10 engagements stratégiques du groupe tels que décrit plus haut, se matérialisent et se déclinent concrètement en 32 axes de progrès. Les axes de progrès sont des orientations stratégiques qui décomposent les engagements développement durable en un ou plusieurs sous-engagements sur lesquels les unités doivent mettre l'accent.

Chacun de ces axes se décline à son tour en des critères d'amélioration. Ces critères correspondent en effet à un référentiel imposé et un ensemble d'actions que les managers doivent mettre en œuvre. Il n'y a pas de volonté d'être exhaustif sur tous les critères ou encore de cerner toutes les dimensions qui pourraient être pertinentes. Seuls les critères les plus significatifs sont retenus.

Par exemple, le schéma suivant présente un des dix engagements ou thèmes liés au développement durable qui est le « **Thème 6 : Respect de l'environnement** ». Ce thème se décline en trois axes de progrès représentant chacun les orientations stratégiques à suivre pour

être en adéquation avec l'engagement « respect de l'environnement ». Par la suite, chaque axe de progrès se décline à son tour en plusieurs critères d'amélioration. Ces critères représentent les thématiques où les managers doivent porter leur attention et leurs efforts. Ces mêmes critères se retrouvent par la suite déclinés et intégrés dans des plans d'actions stratégiques constituant un référentiel à suivre pour les managers. Autrement dit, chacun de ces critères se transforme en un ou plusieurs objectifs opérationnels concrets au niveau des entités de production.



**Figure 38: Exemple de déclinaison d'un engagement vers des axes de progrès, et des axes vers des critères d'amélioration (Source doc. Int. 8.2)**

Pour formuler ces objectifs, chacun de ces 100 critères doit faire l'objet, en début d'année, d'une évaluation dite « subjective » ou qualitative car elle implique un jugement de valeur. Ce dernier point est essentiel, car un point de vue subjectif est toujours plus optimiste qu'un point de vue qui s'appuie sur une mesure. A ce titre, quatre niveaux d'excellence ont été fixés pour évaluer chaque critère : lancement, déploiement, maturité, excellence<sup>136</sup>. A chaque niveau correspond une note spécifique de 1 à 4. Ce barème reflète une progression dans le déploiement et l'atteinte des engagements comme le montre la figure suivante.

<sup>136</sup> A ces quatre niveaux, il convient d'ajouter, pour être exhaustif, un niveau 0 (NA pour non appliqué) et un niveau NP pour les critères non pertinents.

1	2	3	4
Lancement	Déploiement	Maturité	Excellence
<p style="text-align: center;"><b>« Partiel et réactif »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'entité est essentiellement réactive</li> <li>• Des approches structurées de progrès sont conduites sur des pilotes</li> <li>• Certains managers sont impliqués</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>« Systématique »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'entité déploie une démarche de progrès structurée</li> <li>• Des cartographies / des méthodes ont été utilisées pour établir les priorités, des moyens ont été déployés sur le périmètre prioritaire</li> <li>• L'ensemble des managers est mobilisé</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>« Réussi »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'entité a réalisé la boucle de progrès avec succès</li> <li>• La mise en œuvre des plans d'actions est effectuée et contrôlée sur tout le périmètre, avec des premiers retours d'expérience</li> <li>• L'ensemble des salariés est mobilisé</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>« Pérenne et excellence »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La démarche de d'amélioration est pérenne</li> <li>• Les résultats sont en amélioration durable</li> <li>• L'entité est reconnue pour son excellence par l'externe (benchmarking)</li> <li>• L'ensemble des parties prenantes ciblées adhère à la démarche</li> </ul>

**Figure 39: Les niveaux d'évaluation des critères d'amélioration**

- Le premier niveau (note 1) permet de définir ce que l'on veut faire. Une politique est-elle définie ? Il s'agit d'un test pour savoir si l'organisation s'est mise en état de réagir aux attentes de son environnement.
- Le deuxième niveau (note 2) correspond au suivi de la mise en œuvre des pratiques. Sont-elles déployées ? L'organisation a-t-elle été réactive ?
- Les niveaux 3 et 4 correspondent à la boucle PDCA<sup>137</sup> qui tourne et dont on tire des conclusions. Ces deux niveaux intègrent davantage la reconnaissance par les parties prenantes (d'abord les salariés puis l'extérieur) mais aussi des résultats chiffrés sur la performance développement durable.

Pour passer d'un niveau inférieur à un niveau supérieur, il est indispensable que plusieurs conditions soient réunies :

- Une satisfaction complète du niveau inférieur<sup>138</sup> ;
- une plus grande systématisation de la prise en compte du critère correspondant ;
- l'obtention de résultats de plus en plus confirmés ;
- et la prise en compte croissante des attentes des parties prenantes concernées.

<sup>137</sup> Plan, do, check, act.

<sup>138</sup> Cette règle peut être très dure. Une note de 2,8 sur un niveau signifie que l'essentiel du chemin vers le niveau 3 est fait mais la note reste néanmoins à 2... De plus, la performance doit être pérenne, c'est-à-dire que des procédures doivent avoir été mises en place pour s'assurer que le résultat n'a pas été obtenu par hasard.



Toutes les entités industrielles ou fonctionnelles s'auto-évaluent par rapport à tous les critères, sauf ceux concernant les clients et les immobilisations. Ces derniers sont évalués au niveau des BU. Les BU font le même travail en agrégeant les performances des entités.

Par exemple, le critère d'amélioration « organisation du dialogue avec les parties prenantes », issu de l'axe de progrès 91 « relations avec les parties prenantes » qui se décline de l'engagement 9 « dialogue et concertation », peut prendre une des quatre valeurs représentant les évaluations subjectives comme décrit ci-dessous.

**Thème 9 : Dialogue et concertation**  
**Axe 91. Relations avec les parties prenantes**

912. Organisation du dialogue avec les parties prenantes	
1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Les relations de l'entité avec des parties prenantes prioritaires / ciblées se limitent aux structures imposées (Commission Locale d'Information,...) ou sont très occasionnelles.</li> </ul>
2	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'entité participe de manière systématique aux structures existantes lui permettant d'échanger avec des parties prenantes ciblées.</li> </ul>
3	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'entité a développé, en cohérence avec l'approche du Groupe, les structures spécifiques qui lui paraissent nécessaires au dialogue avec certaines parties prenantes ciblées.</li> <li>Elle s'est assurée qu'elle atteint ainsi toutes les parties prenantes ciblées avec le niveau d'approche pertinent (local, régional, national, international,...).</li> </ul>
4	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'entité s'assure régulièrement auprès des parties prenantes ciblées qu'elles sont satisfaites de l'organisation du dialogue.</li> <li>Les structures de communication sont adaptées en fonction des réponses et de l'évolution du panel de parties prenantes ciblées.</li> </ul>

Figure 40: Exemple d'évaluation d'un critère (Source Doc. Int 8.1)

Ainsi le critère d'amélioration « 912 » est suivi selon son évolution, et peut prendre une des quatre valeurs fixées en fonction de son état. Chaque entité évaluera ce critère et lui donnera une de ces quatre valeurs en fonction du progrès dans le déploiement de ce critère au sein de cette unité.

L'ensemble de ces évaluations formera par la suite des « radars d'objectifs » propres à chaque entité et à chaque BU. Ce radar présente les résultats des différents critères *Energetix Way* selon les évaluations maximales et minimales obtenues. Autrement dit, à chaque critère on attribue une note qui représente une moyenne arithmétique non pondérée des items le composant. Au final, le radar se présente ainsi :

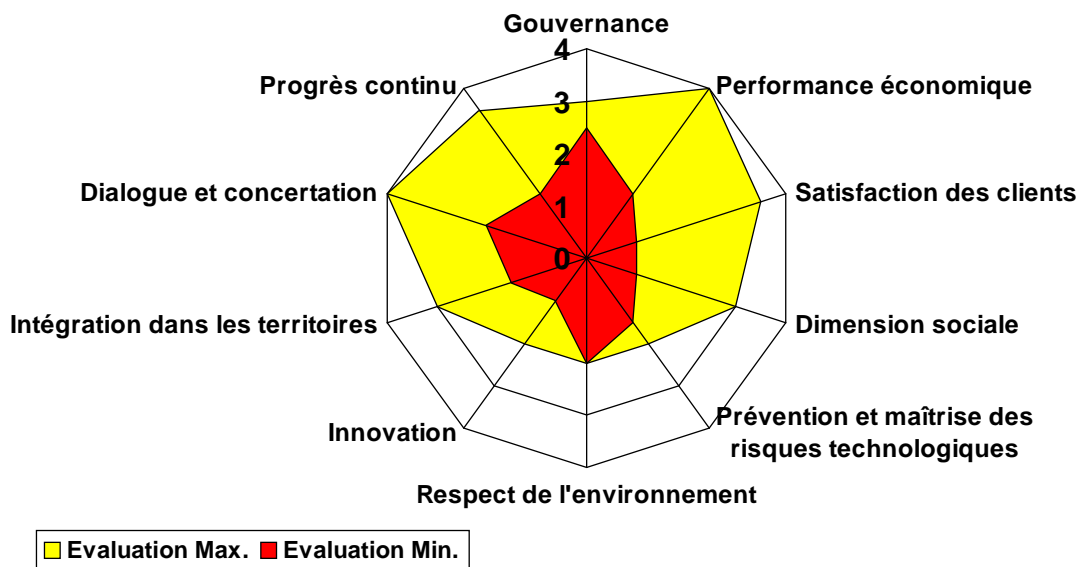


Figure 41: Radars d'objectifs au sein des BU

### c. Des objectifs issus du Modèle de Gestion des Risques (MGR)

La dernière source de formulation des objectifs au niveau de la BU est le Modèle de Gestion des Risques (MGR). Le MGR est un tableau de bord dont l'objectif est de classer et de suivre 42 familles de risque (essentiellement les risques sur les accidents et incidents, mais également les risques communications, sociaux...). On y associe des scénarios et des plans d'actions à faire pour éviter que les risques se réalisent. Le MGR constitue à ce titre un outil d'analyse des procédures, pouvant faire émerger des objectifs RSE.

Ce tableau de bord n'a pas été spécialement conçu pour des aspects RSE. Néanmoins, il inclut des familles de risques qui se rapprochent des thématiques traitées par l'*Energetix Way*. La partie audit de l'*Energetix Way* devait d'ailleurs fusionner avec le MGR, mais ce n'est pas encore le cas, et des redondances de traitement des mêmes données, par les deux systèmes, existent.

### d. Pour aboutir à la construction de plusieurs cartes d'objectifs

L'ensemble de ces orientations stratégiques et des objectifs élaborés s'intègrent dans le PAS (réalisé vers le mois de mars). Pour le rendre plus opérationnel et plus concret, le PAS se décline en plusieurs cartes d'objectifs spécifiques à chaque BU, voire à chaque unité. Dans un document interne à la BU, une carte d'objectifs est définie de la manière suivante :

*« Elle exprime la vision stratégique de la BU en objectifs stratégiques. Elle traduit le portage opérationnel des objectifs stratégiques. Elle associe à chaque objectif opérationnel un indicateur de résultat.*

*Elle sert à clarifier et formaliser la stratégie BU, aligner les objectifs opérationnels sur la stratégie BU et Groupe, s'assurer de la couverture des engagements Développement Durable, de la couverture des risques majeurs identifiés, des politiques Groupe.*

*Elle permet l'arbitrage entre les objectifs BU, et les objectifs des directions générales du groupe. Elle permet le pilotage par rapport à des cibles et des échéances.*

*Elle initie le processus d'élaboration des cartes d'objectifs opérationnels des entités qui la composent.*

*C'est un support essentiel de communication sur la stratégie de la BU. » Doc. Int. 8.3*

Ainsi, le rôle de cette carte d'objectifs est de réaliser un arbitrage pour choisir des axes de progrès et déterminer les objectifs en fonction des enjeux de l'entité et des priorités du groupe. La carte d'objectifs devrait donc limiter les efforts à produire par les opérationnels.

En outre, une maquette des cartes d'objectifs a été établie par le siège mais les unités sont libres de les modifier, à condition de ne rien retirer<sup>139</sup>.

En résumé, les cartes d'objectifs sont alimentées par :

- La politique et la stratégie Business de la BU à travers le PAS.
- Les autoévaluations issues de l'*Energetix Way*.
- Le Modèle de Gestion des Risques (MGR).

Le tableau suivant présente un exemple des cartes d'objectifs au niveau des BU. Notons à travers ce tableau, que chaque objectif stratégique est relié à un des dix engagements développement durable du groupe (colonne à droite).

---

<sup>139</sup> Au niveau de la BU que nous avons étudiée, ces cartes ont été modifiées, puisque deux éléments permettant de mieux localiser chaque objectif ont été rajoutés: le critère *Energetix Way* auquel l'objectif renvoie et la famille MGR auquel l'objectif appartient.

	<i>objectif stratégique</i>		<i>descriptif</i>	<i>indicateurs</i>	<i>réf. 2006</i>	<i>obj. 2007</i>	<i>obj. 2008</i>	<i>obj. 2009</i>	<i>obj. 2010</i>	<i>engagem ents DD</i>
1	<b>DEVELOPPER NOTRE CULTURE SURETE ET SECURITE</b>	1.1	Mettre en place des systèmes de management de la sécurité							5
		1.2	Mettre en œuvre les actions retenues suite au GT Sûreté et en élargir l'application autant qu'utile sur chacun des établissements							5
		1.3	Impliquer davantage l'encadrement dans le management de la sécurité							5
2	<b>ASSURER UNE CROISSANCE RENTABLE</b> (avant frais de restructuration et investissements)	2.1	Améliorer la satisfaction des exigences du client							3
		2.2	Maximiser la production en réduisant les coûts unitaires							2
		2.3	Optimiser la performance de toutes nos lignes de produits et services							2
		2.4	Valoriser au mieux les stocks de matières commercialisables							2
3	<b>INVESTIR ET S'INVESTIR POUR L'AVENIR</b>	3.1	Réussir nos investissements en délais, coûts et prix de revient du produit fabriqué							2 4
		3.2	Accroître notre part de marché conversion en Europe							2 3
		3.3	Pérenniser les installations en améliorant leur conformité réglementaire							5 6
		3.4	Réduire nos impacts sur l'environnement (notamment émissions SF6, consommations eau/énergie, rejets nitrates, fours LC...)							6
		3.5	Préparer l'arrêt définitif et le démantèlement d'installations (aspects financiers, techniques, sociaux, réglementaires...)							6 4
		3.6	Ancrer nos relations avec les autorités de tutelle							5
		3.7	Responsabiliser le personnel en l'impliquant dans la réalisation des objectifs							4
		3.8	Améliorer nos relations avec nos partenaires sociaux							4

Parallèlement, ces cartes d'objectifs donnent naissance à des cartes d'objectifs valorisées. En principe, ces dernières sont une manière d'affiner les cartes d'objectifs de la BU, en ne retenant que celles qui incluent un objectif de progrès continu<sup>140</sup>. Elles représentent donc les meilleures pratiques d'*Energetix Way*. La définition des cartes d'objectifs valorisées, se présente comme suit :

*« Elle reprend la carte d'objectifs présentée lors du PAS et/ou de la révision du budget, en précisant les objectifs et indicateurs visés, et en y ajoutant les impacts financiers de ces objectifs quand cela est pertinent.*

*Elle résulte d'un processus de déclinaison qui contient :*

- *la déclinaison des objectifs par les entités,*
- *l'élaboration de plans d'actions permettant l'atteinte de ces objectifs,*
- *la valorisation de ces plans d'actions.*
- *Les impacts financiers sont une vision consolidée des valorisations des plans d'actions.*

*La Direction Financière de la BU est garante des données intégrées dans le budget. Elle définit pour cela les méthodes d'évaluation et valide les valorisations. » Doc.Int. 8.3*

En dernier lieu, l'ensemble de ces cartes doit être décliné au sein des entités et des unités opérationnelles afin de se rapprocher de la réalité du terrain. Ainsi, pour chaque objectif stratégique identifié, une carte spécifique lui est dédiée<sup>141</sup> au sein des entités. Elle comporte différentes indications sur cet objectif facilitant son suivi (niveau de déclinaison hiérarchique, l'objectif opérationnel rattaché, le pilote responsable, les indicateurs de suivi et prévisionnels, l'impact économique, etc.). D'où la définition de cartes d'objectifs entités :

*« Elles établissent les liens, pour chaque objectif opérationnel de l'entité*

- *avec les objectifs opérationnels et stratégiques de la BU,*
- *avec les politiques Groupe le cas échéant,*
- *avec les risques identifiés le cas échéant,*
- *avec les pratiques Energetix Way dont elles permettent la mise en œuvre,*
- *avec les processus de l'entité dont elles permettent l'amélioration,*
- *avec les demandes de parties intéressées auxquelles elles permettent de répondre.*

*Elles précisent le nom du pilote de l'objectif, chargé notamment de rendre compte de la performance.*

---

<sup>140</sup> « Un objectif de progrès continu est un objectif opérationnel dont l'atteinte résulte de la mise en œuvre de pratiques Energetix Way définies dans le référentiel du même nom. » Doc. Int. 8.3

<sup>141</sup> Voir annexe 7.

*Elles définissent les indicateurs de pilotage et d'efficacité de l'objectif concerné, les niveaux cibles à atteindre et les échéances qui s'y rattachent, et assurent la traçabilité de leurs éventuelles modifications.*

*Elles présentent les principales actions définies pour atteindre les objectifs, leurs responsables, leurs indicateurs, leurs cibles, et leur niveau de progression.*

*Elles sont précisément référencées.* » Doc. Int. 8.3

### ***e. Un processus lourd qui pose plusieurs difficultés***

Le processus d'élaboration de l'ensemble de ces objectifs, ainsi que leur déclinaison au sein des entités selon des cartes et des plans, présentent plusieurs difficultés et limites. Ces derniers se manifestent surtout lors de l'opérationnalisation et la mise en place effective de ces objectifs.

Au plan théorique, tel que définit dans les manuels internes, une synthèse de l'ensemble des cartes d'objectifs doit être faite au niveau de chaque établissement et ce, afin de choisir les cartes d'objectifs les plus pertinentes et les plus adéquates au métier de chaque entité. Cette synthèse est normalement préparée par le responsable du développement durable sur chaque site (appelé leader progrès continu), puis discutée en CODIR de l'établissement ou de la BU. A la fin, c'est au directeur de la BU de trancher quant au choix et à l'intégration de ces cartes. Le suivi des cartes d'objectifs se fait deux fois par an (en juillet et en janvier) avec le directeur d'établissement et le leader progrès continu.

Néanmoins, la mise en œuvre de ces pratiques diffère parfois des recommandations managériales. A ce titre, nous avons constaté qu'au sein de la BU, certaines cartes d'objectifs sont réalisées par le leader progrès continu de la BU tout seul, qui se charge de toutes les exigences nécessaires. Ensuite, le leader présente ces cartes aux différents membres du CODIR. Pour certaines cartes, jugées inappropriées et difficiles à atteindre, le processus s'arrête brusquement au niveau des réunions des CODIR et aucune autre action n'est prise par la suite.

Un autre exemple illustre également les difficultés de mise en place de l'ensemble des outils de pilotage. Sur une des usines appartenant à la BU que nous avons visitée, il y avait vingt six cartes d'objectifs. Le sentiment qui ressort, d'après les dires du personnel, est qu'« *il y en a trop* ».

*« Au niveau des établissements, les objectifs se multiplient car déclinaison des objectifs de la BU mais aussi ajout d'autres objectifs propres à chaque établissement ».* E 8.5

D'autres critiques, qui émergent de notre étude, peuvent être formulées à l'égard de ces cartes : elles vont trop dans le détail, ne sont pas toujours dans le conceptuel, voire même parfois, manquent la cible voulue. De même, certains objectifs des entités, qui devraient normalement découler des objectifs de la BU, semblent être confus et pas assez explicites. Ceci s'explique probablement par la manière dont ces objectifs aient été déclinés. Une absence totale de lien clair entre les objectifs, et un manque de dialogue profond entre les niveaux hiérarchiques, peuvent expliquer la difficulté de cette déclinaison.

*« Le Codir des établissements a été très impliqué mais c'est resté trop codir, la pénétration au sein des entités est trop hétérogène. Les objectifs de la BU ne sont pas assez diffusés auprès du personnel. La BU a 3 objectifs stratégiques qui se déclinent en 12 objectifs opérationnels puis 27-28 objectifs d'établissement. Le lien entre ces différents éléments est parfois un peu acrobatique.*

*Certaines unités vont avoir des objectifs complémentaires avec des points communs à atteindre mais pas assez de dialogue.*

*La déclinaison est soit une désagrégation, soit un changement de métrique (ex de la productivité qui se décline avec des projets), soit parfois un peu artificiel sans vraiment de cohérence. » E8.5*

Concernant les cartes d'objectifs valorisées, des difficultés ressortent également de notre analyse du terrain. Pour les établir, le leader « progrès continu » de la BU balaye les cartes d'objectifs pour isoler les actions de progrès, quitte à requalifier avec les opérationnels ce qui est du progrès. Vient par la suite le rôle du directeur financier qui essaye de valoriser ces cartes et identifier leurs impacts sur le résultat opérationnel. Le problème est ici de savoir ce qui ressort des actions de progrès ou non. Par exemple, où mettre la production normale et ses améliorations (est-ce qu'une augmentation de tonnes produites est du progrès : oui si la demande est en baisse ou si cette augmentation est particulièrement forte).

Par ailleurs, cette valorisation des cartes d'objectifs doit servir à montrer que le développement durable rapporte. Mais, selon les acteurs, il y a un risque que ces chiffres perdent le contact avec la réalité. En effet, certains chiffres de cette valorisation sont sans doute contestables car ils reposent sur des conventions de calculs (par exemple : quelle est l'incidence de la sécurité sur les résultats opérationnels comme demandé dans la définition théorique ?)

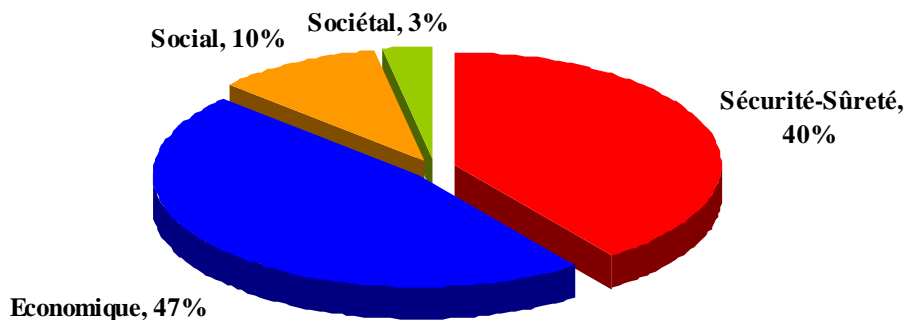
### 2.3.2 Le pilotage des objectifs : le rôle des plans d'actions / de progrès et des systèmes de management certifiés

Le pilotage des objectifs RSE se réalise à l'aide de plusieurs outils au niveau des BU.

A l'issue de la définition des cartes d'objectifs, des plans de progrès (et des plans d'actions) sous forme de feuilles de route détaillées et d'enjeux quantifiés sont développés au niveau de chaque BU. Un plan de progrès est défini comme suit :

*« Il présente les objectifs de progrès continu de la BU et les principales actions de progrès mis en œuvre pour l'atteinte des objectifs. Il contient, comme la carte d'objectifs, les cibles et les impacts financiers pour l'année du budget... »* Doc. Int. 8.3

Ces plans de progrès se construisent donc autour de plusieurs actions de progrès qui seront pilotées et suivies tout au long de l'année. Une attention particulière est faite pour traiter des différentes thématiques de la RSE au même niveau. C'est ce qui ressort concrètement lorsque qu'on réalise un comptage du nombre d'actions de progrès sous-jacentes à chaque objectif.



**Figure 42 : Répartition des actions de progrès 2007 BU Chimie**

Les différents plans de progrès doivent par la suite être intégrés et incorporés dans le budget. Pour cela, ils doivent être valorisés. Le budget doit donc éviter de faire apparaître un profit de court terme qui ne prendrait pas en compte les besoins et les risques futurs.

La figure suivante présente un exemple d'intégration des actions de progrès dans le budget.



Plan de progrès BU/Secteur xxxx - Budget 2005

			Budget 2005										
Objectifs de Progrès Continu	Description	N° Engagement Dév. durable	Indicateur			Impact Financier							
			Indicateur	2004 rév2	2005 Budget	Impact Var. BFR	ROP 2005	Impact ROP (05 - rev2 04)	dont Volume	dont Mix	dont Prix	dont réd. Coûts	
<b>Objectif Opérationnel n°</b>													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
...													
<b>Objectif Opérationnel n°</b>													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
...													
<b>Objectif Opérationnel n°</b>													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
Action de progrès n°													
...													
<b>Impact Financier Total</b>													

Figure 43: Exemple de plan de progrès au sein des BU

Néanmoins, cette étape présente plusieurs difficultés à la fois au niveau des BU et des sites. Bien qu'il y ait une prise de conscience générale que « *le management du développement durable doit être intégré dans le processus budgétaire et la stratégie de l'entreprise* » (E8.1), la manière d'opérationnaliser ces plans à l'intérieur des budgets, reste encore mal appréhendée. On assiste le plus souvent à du « bricolage » ou du « tâtonnement » pour assurer cette intégration.

De plus, la volonté de la direction générale était dès le départ que le management du développement durable ait un impact sur le niveau local grâce à l'intégration dans le budget. Malheureusement, cette volonté a fait face à quelques réticences. En effet, ce processus s'est traduit par des directives supplémentaires sur certains aspects organisationnels. Ce qui a induit un surcroît de travail pour les opérationnels déjà largement surchargés par les procédures budgétaires classiques, et engendré ainsi une impression de « *ras le bol* » pour de nouvelles procédures jugées inutiles.

Pour faire la synthèse, le pilotage de la RSE se fait essentiellement à travers des plans d'actions ou des plans de progrès issus de l'autoévaluation et de l'ensemble des objectifs préétablis. Ces plans font par la suite l'objet d'intégration au sein des budgets traditionnels et classiques des BU et des sites. Il y a donc une forte volonté de ne pas déconnecter les processus classiques de management de celui du développement durable. Néanmoins, se pose quand même le problème de cette intégration qui n'est pas encore suffisamment forte aujourd'hui.

Le schéma ci-après présente les deux étapes sus indiquées de ce processus de pilotage et surtout le passage des cartes d'objectifs vers des budgets prévisionnels. L'ensemble de ces budgets sera par la suite évalué à travers des indicateurs, objet de notre prochain paragraphe.

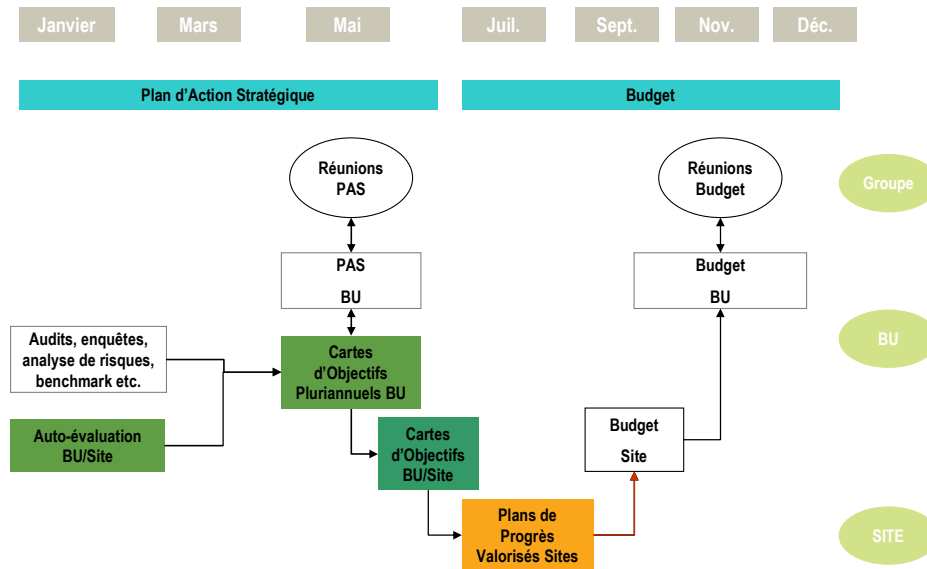


Figure 44: Processus Progrès Continu BU/Site (Source Doc.Int 8.1)

Notons enfin, que viennent également se greffer sur ces plans d'actions, les systèmes de management certifiés<sup>142</sup>. Ces systèmes managériaux standardisés et normalisés sont applicables exclusivement aux établissements industriels de la BU, et ont été mis en place conformément à la stratégie générale du groupe. Ces systèmes managériaux (basés sur des processus, des procédures, des indicateurs spécifiques et des audits internes et externes), contribuent, à leur façon, au pilotage des aspects RSE et développement durable, bien qu'ils soient un peu indépendants de la démarche *Energetix Way*. Les diagnostics environnementaux et sociaux qui en ressortent, participent à la fois à la gestion des thématiques relevant de l'*Energetix Way*, et à l'éclosion de nouvelles contraintes et faiblesses organisationnelles pouvant faire l'objet par la suite d'une formulation de nouveaux objectifs.

Néanmoins, la mise en place de ces systèmes standards n'a fait qu'ajouter une autre « couche » managériale à un ensemble déjà bien fourni. Ce qui donne lieu souvent à des conflits entre systèmes, et ainsi à des arbitrages nécessaires et parfois douloureux.

*« On a des choses qui sont engagées depuis plusieurs années (ISO 14001...). Là-dessus se colle Energetix Way et ce que l'on faisait avant vient alimenter tout cela. »*

<sup>142</sup> Les quatre établissements de la BU sont certifiés ISO 9001 et ISO 14001. Trois d'entre eux sont certifiés OHSAS 18001.

*A chaque carte d'objectif (issue de la démarche globale), on a des actions associées mais on ne précise pas à ce niveau. Car les normes imposent des choses donc il faut faire un choix. » E 8.7*

## 2.4 La post-évaluation : le rôle clé des indicateurs

Les thématiques relevant du développement durable et de la RSE font ressortir la nécessité d'utiliser des indicateurs spécifiques, à cause notamment de la particularité de ces thématiques : nouveautés, difficultés (ne sachant souvent pas où fournir l'effort), contraintes légales pour la communication externe, contraintes pour les systèmes de management certifiés (ISO 9000, 14000, OHSAS 18000), etc.

*« Souvent on distingue plutôt ce qui est fait ou n'a pas été fait, des étapes à mettre en oeuvre plutôt qu'un suivi par mesure. » E 8.5*

Mais cette exigence d'indicateurs spécifiques ne doit pas occulter leur qualité et leur pertinence. C'est ainsi qu'un des responsables de la démarche RSE de la BU étudiée nous affirmait :

*« Pour piloter le plus précisément possible, il faut des indicateurs pas trop compliqués. Sinon, il est difficile d'en assurer le suivi et de les suivre avec régularité ».E 8.5*

La post-évaluation des objectifs fixés au sein d'Energetix, et de ses différentes composantes, se traduit par un processus à plusieurs étapes. En premier lieu, l'évaluation des 100 critères d'amélioration établis se fait au travers des niveaux d'évaluation, mesurés grâce à des indicateurs spécifiques (des indicateurs de progrès). Deuxièmement, les résultats des différents budgets établis sont eux aussi traduits et mesurés à l'aide de plusieurs indicateurs RSE, monétaires ou non. Enfin, l'ensemble de ces résultats, sous forme d'indicateurs, servira à son tour à reconstruire et à revenir sur les cartes d'objectifs afin de les améliorer et de les rendre plus cohérentes avec les réalités de chaque unité opérationnelle.

Cinq caractéristiques particulières des indicateurs de la RSE ont été identifiées. Nous reviendrons Notons, tout d'abord, que la nature même de ces indicateurs diffère sensiblement, en fonction de leur utilisation et de leur destination. C'est ainsi qu'on a pu identifier deux catégories d'indicateurs RSE utilisées au sein d'Energetix qui sont : les indicateurs de *reporting* et les indicateurs de suivi ou de pilotage. Outre le *reporting* et le pilotage, ces indicateurs participent également à d'autres tâches telles que la reformulation des objectifs et la motivation des différents salariés. Enfin, force est de constater que l'utilisation de ces indicateurs n'a pas été toujours bien accueillie et plusieurs difficultés et limites inhérentes à

---

ces indicateurs ont vu le jour. Dans les développements qui suivent, nous détaillerons successivement ces cinq caractéristiques spécifiques des indicateurs de la RSE, au sein d'Energetix.

#### **2.4.1 Des indicateurs servant au pilotage interne**

Au sein d'Energetix, deux catégories d'indicateurs RSE coexistent simultanément. Des indicateurs pour le pilotage interne et spécifiques aux entités opérationnelles, et des indicateurs requis par la hiérarchie pour des fins de *reporting* essentiellement.

Concernant les indicateurs de pilotage, le référentiel de progrès continu *Energetix Way* prévoit, outre les indicateurs subjectifs (note de 1 à 4 pour l'évaluation en amont), des indicateurs quantitatifs spécifiques pour l'évaluation des différents critères d'amélioration issus des dix engagements développement durable du groupe à la fin de chaque année. Parallèlement aux exigences de ce référentiel, d'autres indicateurs spécifiques internes existent au sein des unités opérationnelles. Leur but est de suivre le processus de contrôle budgétaire.

##### ***a. Les indicateurs RSE issus de l'Energetix Way***

Le référentiel *Energetix Way* a prévu des indicateurs plus quantitatifs pour chaque axe de progrès faisant partie de la démarche développement durable du groupe. Ces indicateurs peuvent faire partie des indicateurs groupe pour le *reporting* ou alors seulement être utilisés par les responsables des unités opérationnelles dans un objectif d'amélioration continue.

Revenons à l'exemple que nous avons déjà évoqué. L'axe de progrès 91 « relations avec les parties prenantes » qui se décline de l'engagement 9 « dialogue et concertation » est évalué également selon des indicateurs quantitatifs et chiffrés comme le montre la figure suivante :

Thème 9 : Dialogue et concertation  
 Axe 91. Relations avec les parties prenantes

Indicateurs	Description / commentaires
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ratio du nombre de parties prenantes ciblées sur le nombre total de parties prenantes recensées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ratio de ciblage des parties prenantes</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Nombre de réunions de dialogue avec les parties prenantes ciblées organisées à l'initiative de l'entité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Évolution de la satisfaction des parties prenantes ciblées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A définir de manière pertinente dans l'entité sur la base de fiches d'évaluation ou d'enquêtes</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Nombre d'établissements ayant mis en oeuvre une démarche volontariste de relations avec les acteurs locaux</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Part des personnes handicapées dans les effectifs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Indicateur n° 160.4 du reporting de Développement Durable</li> </ul>

Figure 45: Exemple de déclinaison d'un axe de progrès (Source Doc. Int. 8.2)

La figure suivante présente un exemple de synthèse du processus d'évaluation d'un critère de progrès se basant à la fois sur un indicateur RSE spécifique quantitatif et sur un critère subjectif :

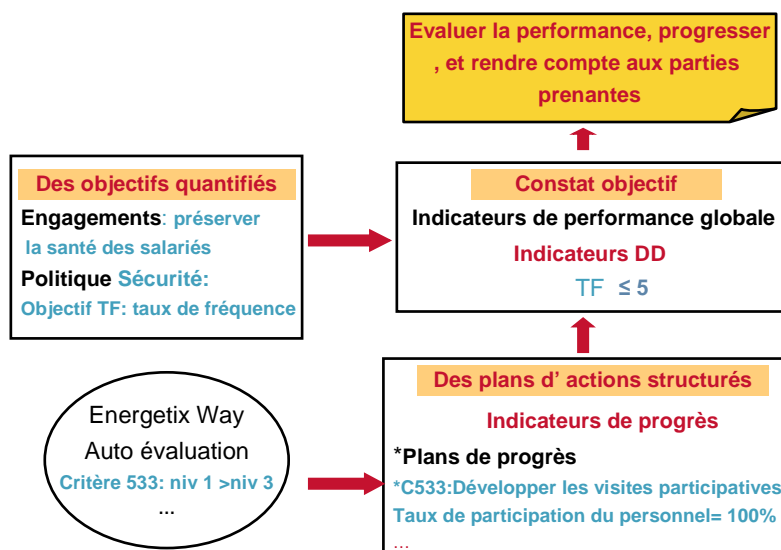


Figure 46: Les indicateurs de développement durable et de progrès continu (Source: Doc. Int. 8.1)

### ***b. Des indicateurs RSE spécifiques aux unités opérationnelles***

Les indicateurs RSE utilisés au sein des unités pour le pilotage interne sont divers, variés et parfois même trop nombreux. On distingue au niveau des unités trois catégories d'indicateurs qui diffèrent en fonction de leur origine et leur destination :

- Des indicateurs imposés par la direction générale du groupe : Ces indicateurs doivent être suivis au sein de chaque entité industrielle afin de faire l'objet de *reporting* par la suite. Le groupe fixe chaque année une liste d'indicateurs de développement durable<sup>143</sup>. Ces derniers font l'objet d'une mesure, d'un *reporting* et d'une communication externe. Les caractéristiques de chaque indicateur (périmètre, fréquence, définition, méthode de calcul<sup>144</sup>) sont définies clairement afin d'assurer une cohésion et une homogénéité entre les différentes filiales du groupe. Ces indicateurs, imposés par la hiérarchie, peuvent également servir les unités opérationnelles dans leur pilotage interne.
- Des indicateurs déclinés directement des objectifs de la BU : Certains indicateurs relèvent essentiellement du niveau de la BU en totalité. Afin d'aboutir à une mesure fiable pour ces indicateurs, une déclinaison est faite de la BU vers les différentes unités qui la composent. Ainsi dans la définition même de chaque objectif stratégique, un ou plusieurs indicateurs lui sont directement affectés. Ces indicateurs seront suivis selon une fréquence préétablie, même s'il est vrai que dans la plupart des cas, ce suivi est annuel. Ces indicateurs, portés par les directions générales des BU, sont déclinés par la suite en autant d'indicateurs que nécessaire pour le bon suivi et pilotage de ces actions au sein des unités de production.
- Des indicateurs issus des budgets et des cartes d'objectifs : La troisième catégorie d'indicateurs spécifiques aux unités opérationnelles est relative aux budgets issus des plans de progrès. En effet, les résultats de ces budgets sont traduits en indicateurs développement durable et en indicateurs de progrès<sup>145</sup>. Chaque objectif stratégique et opérationnel est suivi par un indicateur monétaire. Ces objectifs sont ensuite valorisés en termes de variation de BFR et de résultat opérationnel. L'impact de chaque objectif sur la variation du Résultat Opérationnel par rapport à l'année précédente est indiqué en

<sup>143</sup> Cette liste est disponible dans un document interne appelé « guide méthodologique des indicateurs développement durable Energetix ».

<sup>144</sup> Voir annexe 8 pour un exemple d'indicateur de développement durable.

<sup>145</sup> L'intégration se réalise au travers d'un tableau comme celui présenté dans l'annexe 9.

distinguant les effets liés au volume, mix, prix, réduction des coûts. Cela permet de construire des rapports d'analyse et de variation. Les chiffres d'une année sont également mis en perspective avec ceux définissant l'horizon à échéance de 5 ans.

« A partir du PAS et des résultats de l'autoévaluation, des actions sont lancées dans l'esprit du PAS. Elles sont validées en réunion. Des indicateurs (environ 15) sont lancés. Un doc est produit et validé par la DG puis envoyé aux établissements opérationnels avec l'idée qu'ils doivent l'adapter aux conditions locales. » E 8.5

Dans notre étude de la BU chimie du groupe Energetix, nous avons identifié en tout trois objectifs globaux qui se déclinent en 13 sous-objectifs (ou objectifs opérationnels). Pour suivre ces objectifs, 158 indicateurs opérationnels ont été mis en place au sein de la BU et suivis annuellement. Par ailleurs, certains objectifs opérationnels ont donné lieu au calcul d'un ratio montrant l'effet de ces objectifs sur le résultat opérationnel<sup>146</sup>. En tout, 26 effets ROP ont été établis durant l'exercice 2007.

On retrouve ces indicateurs dans les cartes d'objectifs valorisées au sein de la BU étudiée, comme présenté dans le tableau suivant :

Carte d'objectifs valorisés BU/Secteur xxxx - Budget 2005

Objectifs	Description	N° Engagement Dev. Durable	Budget 2005										Cible à échéance			
			Indicateur			Impact financier							Indicateur		Impact Financier	
			2004 rév2	2005 Budget	Impact Var. BFR	ROP 2005	Impact ROP (05 - rev2 04)	dont Volume	dont Mix	dont Prix	dont réd. Coûts	Valeur	Echéance	Impact Var. BFR	Impact ROP	
<b>1ere Partie : Objectifs de Progrès continu</b>																
<b>Objectif Stratégique n°1</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
<b>Objectif Stratégique n°2</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
<b>Objectif Stratégique n°3</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
			<b>Impact financier Total</b>													
<b>2e Partie : Autres Objectifs</b>																
<b>Objectif Stratégique n°1</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
<b>Objectif Stratégique n°2</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
<b>Objectif Stratégique n°3</b>																
Objectif Opérationnel n°																
Objectif Opérationnel n°																
...																
			<b>Impact financier Total</b>													

Figure 47 : Exemple de cartes d'objectifs valorisés chez Energetix

<sup>146</sup> Ration appelé « effet ROP » pour effet résultat opérationnel.

En résumé, trois catégories d'indicateurs existent au sein des unités opérationnelles. Ces indicateurs proviennent soit de la direction générale du groupe, soit de la direction de la BU, soit encore des besoins propres à chaque unité. Tout cela ne rend pas la tâche des managers de ces unités facile et simple. Le foisonnement de ces indicateurs, leur complexité et leur grand nombre, conduisent à l'émergence d'un sentiment de rejet envers les dimensions de la RSE. (Nous reviendrons sur ce dernier point plus tard dans cette section).

#### **2.4.2 Des indicateurs RSE servant au *reporting* groupe**

Le *reporting* des indicateurs RSE chez Energetix est un élément essentiel de l'ensemble du système managérial. La taille du groupe, la multiplicité de ses composantes et entités et sa large dispersion géographique, font du *reporting*, non seulement une simple activité de consolidation de données, mais surtout un moyen de contrôle et de pilotage à distance pour la direction générale.

Le recours accru à des indicateurs au sein du groupe trouve également une explication dans la culture même des employés, comme l'a noté à plusieurs reprises, le PDG du groupe:

*« En raison du grand nombre d'ingénieurs dans le groupe, nous croyons aux chiffres, peut-être trop car tout ne se résume pas à cela, mais nous avons mis en place des indicateurs et nous allons établir des objectifs chiffrés systématiques sur les différents indicateurs associés à des principes d'action et à des priorités que nous définissons. » Doc. Ext. 8.1*

A ce titre, le groupe a développé plusieurs outils de *reporting*. Concernant les indicateurs de développement durable, l'outil *reporting* du groupe est le système STAR<sup>147</sup>. Ce système couvre tout le *reporting* dans les domaines Environnement, Santé, Sécurité, Social et Sûreté.

Le *reporting* se basant sur le système STAR au sein d'Energetix concerne plus d'une centaine d'indicateurs. Ces derniers sont collectés quatre fois par an et impliquent presque 1000 contributeurs, c'est-à-dire des collaborateurs qui sont responsables chacun de collecter un ou plusieurs indicateurs afin de les inclure dans le système STAR.

Les indicateurs de développement durable servant au *reporting*, ont été mis en place et construits au niveau de la direction générale d'Energetix par un groupe composé d'experts représentant les différentes fonctions et activités de l'entreprise (RH, Finance, Environnement, etc.). Le choix de ces indicateurs s'est fait en fonction des besoins internes du

---

<sup>147</sup> *Sustainability Tool for Advanced Reporting.*



groupe, mais également en intégrant « *les recommandations du GRI et du WBSCD<sup>148</sup>, ainsi que les textes de lois applicables comme la loi française sur les NRE* » (Rapport développement durable 2007, p. 81)

Au niveau des unités opérationnelles, les indicateurs de *reporting*, imposés par la direction du groupe, servent essentiellement au *reporting*, même si, il est vrai, on peut les retrouver parfois dans le pilotage interne (comme on l'a vu dans le paragraphe précédent).

« *Les indicateurs de développement durable ne se retrouvent pas forcément dans les entités.* »

E8.5

Autrement dit, la plupart de ces indicateurs ne sont évalués et calculés dans les unités opérationnelles que pour les besoins de *reporting*. Ce qui crée d'ailleurs plusieurs critiques et réticences à leur égard, comme nous le verrons plus tard dans cette section.

Un autre canal de *reporting* existe au sein d'Energetix. Ce canal concerne un nombre réduit d'indicateurs, certes, mais qui est au moins aussi important que le premier, sinon plus. Il est composé d'une douzaine d'indicateurs et est directement destiné à la direction du groupe qui y attache une importance accrue. On trouve dans cet ensemble des indicateurs dosimétrie, des indicateurs environnement et des indicateurs sécurité. Au cours des réunions auxquelles nous avons assisté, une attention particulière a été accordée à ces indicateurs et beaucoup de temps leur a été réservé pour leur calcul, leur périmètre et leur étendue. En tout, 12 indicateurs sont suivis pour le *reporting* direction 2007: 2 sécurité, 4 dosimétrie et 6 environnement.

### **2.4.3 Des indicateurs de la RSE pour reformuler les objectifs**

Les indicateurs de développement durable et de progrès, mis en place par Energetix, ont comme premier but de mesurer les objectifs prédéterminés. Pour ce faire, les indicateurs de la RSE jouent un rôle prépondérant. Ils sont à la base de ce système d'autoévaluation puisqu'ils permettent de recenser et de mesurer les performances atteintes sur chacune des cibles préétablies.

---

<sup>148</sup> WBSCD (*World Business Council for Sustainable Development*) est un réseau international de près de 200 grandes entreprises sur la thématique du développement durable. Le rôle du WBSCD est de « promouvoir l'écocoefficiency, l'innovation et la responsabilité sociale d'entreprise » à la fois auprès des membres de l'organisation et auprès des grandes entreprises et institutions non encore sensibilisées ([www. WBSCD.org](http://www.WBSCD.org)).

Néanmoins, le groupe évolue dans un milieu complexe et en forte mutation. Les objectifs et les cibles d'aujourd'hui ne sont souvent pas les mêmes pour demain, et les difficultés d'anticiper les besoins stratégiques futurs émergent très souvent. A ce titre, les indicateurs développement durable et de progrès continu peuvent servir à former une « boucle stratégique ».

Autrement dit, en fonction des performances réalisées et des lacunes qui peuvent apparaître, de nouveaux objectifs peuvent être mis en place. Les indicateurs qui remontent des unités opérationnelles vers la BU chimie, puis de la BU vers la direction générale d'Energetix, ne sont pas là uniquement pour sanctionner. Ils servent à instaurer un débat interactif et intensif, entre les différents niveaux hiérarchiques pour ce qui est nouveaux besoins et nouvelles exigences. Ce qui se traduit par une rétroaction sur les prévisions, les objectifs et les plans d'actions stratégiques mis en place préalablement. Finalement, ces indicateurs servent à faire émerger de nouveaux objectifs, de nouvelles pistes stratégiques et permettent aux dirigeants de réfléchir sur des options et des aspects RSE jusque là mal exploités et mal appréhendés.

Ce point correspond à la démarche de progrès continu, adoptée par le groupe, visant à une boucle pour un apprentissage organisationnel. Les aspects RSE étant encore mal définis et déterminés, un besoin crucial pour un apprentissage organisationnel trouvant ses racines, entre autres, chez des indicateurs de performance, a rapidement vu le jour.

Il en est de même pour le *reporting* direction. Chaque année, la direction du groupe requiert un *reporting* particulier et spécifique d'une douzaine d'indicateurs. Ces indicateurs permettent à la direction du groupe de suivre des aspects très particuliers et spécifiques au métier de la BU, et leur accorde une attention accrue. *A priori*, ces indicateurs sont donc un outil de *reporting* classique et traditionnel. Sauf que le constat du terrain est tout autre. Lors des CODIR, ce groupe d'indicateurs donne lieu à un large débat entre les différents directeurs et responsables des unités opérationnelles. Ce débat concerne autant la mesure de ces indicateurs, leur utilisation et les objectifs reliés. Une faible performance dans certains domaines induit une reformulation des objectifs, et la mise en place de nouvelles actions. Ainsi, ces indicateurs, initialement de simples outils de *reporting*, se sont mués au fil du temps en outil fortement interactif favorisant le dialogue, la concertation et l'émergence de nouvelles stratégies.

Les indicateurs RSE chez Energetix revêtent ainsi un rôle particulier : ils servent en même temps à mesurer les actions entreprises et à construire d'autres objectifs, pour mieux répondre aux réalités et aux besoins des unités opérationnelles. Ce qui nous fait dire que le système de contrôle de la performance RSE au sein d'Energetix tend plus pour un système de contrôle en boucle que pour un système de contrôle séquentiel.

Le schéma suivant, tiré d'un document interne, illustre la volonté d'Energetix d'opter pour une boucle organisationnelle où les indicateurs RSE permettent de reformuler les objectifs stratégiques des BU.

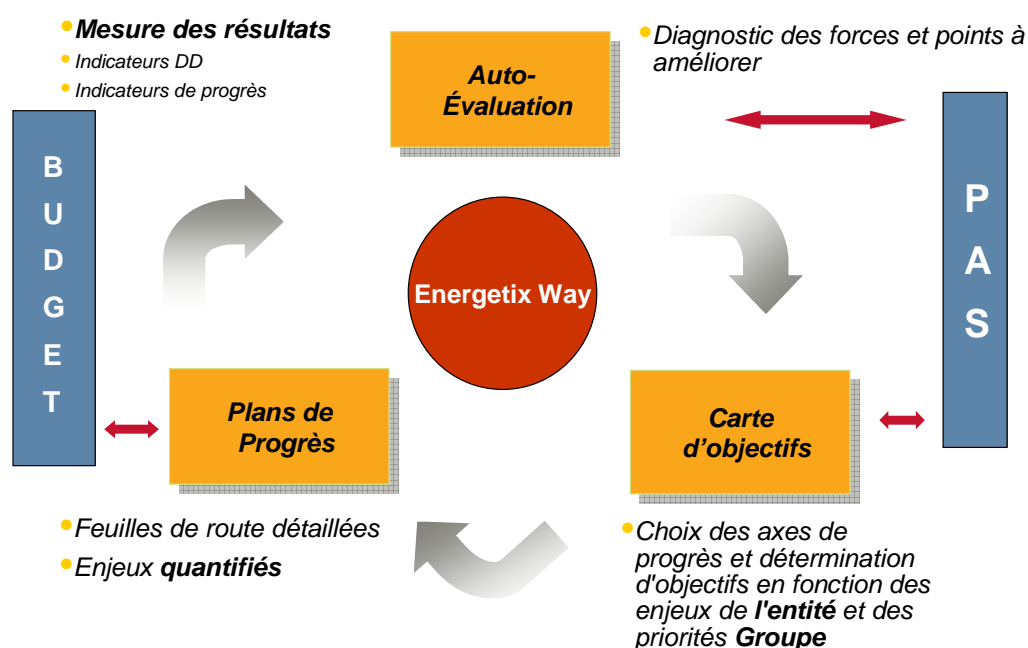


Figure 48: La démarche de progrès continu comme boucle d'apprentissage (source Doc.Int 8.1)

#### 2.4.4 Des indicateurs pour motiver les managers

Enfin, le dernier grand rôle confié aux indicateurs RSE au sein d'Energetix est de motiver et d'assurer la cohésion de tous derrière les objectifs de développement durable. Pour ce faire, la direction du groupe s'est attachée à indexer une partie des bonus et des rémunérations de ses dirigeants à ces indicateurs développement durable.

*« Sur les incentives, les objectifs tiennent compte de ces aspects développement durable. Certains éléments de bonus ne donnent pas lieu à contrôlabilité, parfois on remonte aux résultats d'Energetix, mais quel lien avec le terrain ? Les objectifs peuvent être collectifs mais en lien avec des choses visibles depuis le terrain.*

*Il peut y avoir dans les incentives : consommation de fioul, polyvalence du personnel, ROP de l'atelier ». E 8.11*

En effet, la théorie montre que pour faire accepter le changement et l'adoption de nouveaux outils managériaux, rien de mieux que de faire évaluer les performances des dirigeants à l'aide d'indicateurs tout en mettant en place un système de sanctions/récompenses (Ittner et al.1997). C'est aussi un excellent levier pour assurer un changement de culture en interne et pour faciliter l'intériorisation des normes et des valeurs du groupe pour l'ensemble des employés.

Néanmoins, l'utilisation des indicateurs de la RSE, en tant que base à la rémunération et aux bonus annuels, présente quelques dérives « comportementales ».

*« Les gens sont évalués par des indicateurs qui finissent par prendre le contrôle de l'activité. Il y a tellement d'indicateurs que c'est difficile à exploiter en haut. Beaucoup de gens en haut vérifient la cohérence de tout cela mais sur le fond... Il y a environ 560 indicateurs au grand total. Le siège n'a pas demandé cela mais les gens se mettent dans l'esprit qu'il faut tout faire. Les gens se comportent comme cela car ils vont être jugés sur ces bases » E 8.13*

Il est clair et évident que l'indexation de certaines primes pour les dirigeants avec des indicateurs RSE est bénéfique pour faire vivre et divulguer le concept. Mais ceci ne doit pas les faire éloigner de l'objectif principal qu'est la performance, au détriment de l'outil. Et c'est le risque encouru avec ce genre de mesure incitative.

#### **2.4.5 Des indicateurs présentant plusieurs limites**

Notre étude empirique a permis de constater que l'utilisation des indicateurs de la RSE présentait plusieurs limites et difficultés. Ces indicateurs suscitaient également plusieurs critiques de la part même des dirigeants, des fonctionnels et des opérationnels rencontrés. Les principales critiques que nous avons pu identifier, sont relatives à leur nature (trop nombreux, parfois loin de la réalité, assez factuels, etc.), et à leur usage (redondance et chevauchement entre indicateurs de *reporting* et indicateurs de pilotage).

Nous avons regroupé ces critiques en deux catégories : selon que les indicateurs servent pour le pilotage ou qu'ils servent pour le *reporting*.

##### ***a. Des limites quant aux indicateurs de pilotage***

Les indicateurs de la RSE, utilisés au sein des unités et servant le pilotage interne sont divers, variés et trouvent leur origine dans trois sources. Selon chacune de ces sources, des limites peuvent être signalées :

- des indicateurs imposés par le siège du groupe. Ces indicateurs doivent être suivis au sein de chaque entité industrielle afin de faire l'objet de *reporting* par la suite. Néanmoins une difficulté se pose à ce niveau. Ces indicateurs sont imposés, standardisés et formatés par la direction générale. Ils ne sont pas toujours appropriés ou adéquats à chaque entité. D'où un manque de pertinence et d'utilité de ces indicateurs parfois dans certaines entités.

*« L'eau chez nous n'est pas un problème car elle est abondante ici, mais on va se battre pour améliorer l'indicateur de consommation d'eau, même si ce n'est pas une vraie problématique. Tous les indicateurs sont sur le même plan mais pas en lien avec la réalité. On va y consacrer une énergie qui manquera ailleurs afin de gérer le progrès continu. » E 8.13*

*« On a eu des familles d'indicateurs, pas toujours pertinentes sur les sites, car elles ne tiennent pas compte des spécificités des sites. » E 8.6*

- des indicateurs RSE utilisés dans les entités et qui proviennent des objectifs de la BU. Ces derniers sont suivis par des indicateurs spécifiques. Et dans un besoin de consolidation des données au niveau de la BU, une déclinaison de ces indicateurs est faite de la BU vers les différentes entités qui la composent. Sauf que cette déclinaison se fait parfois d'une manière mécanique et « brutale ». Autrement dit, un indicateur applicable à la BU est parfois décliné tel quel vers les unités opérationnelles, sans qu'il ne soit adapté spécifiquement à cette dernière ou qu'un changement d'échelle de mesure entre les deux niveaux ne soit pris en compte. Parfois dans les faits, on ne fait que recopier des chiffres qui viennent d'en haut (BU) pour en faire ses propres indicateurs au niveau des unités opérationnelles.

*« La déclinaison qui en est tirée est déséquilibrée, beaucoup d'indicateurs (27-28), certains auraient pu être rapprochés. Ce qui manque aussi est un rebouclage pour vérifier que tout était décliné. » E 8.5*

De même, ces indicateurs restent parfois peu exploités au sein des unités opérationnelles, qui se contentent simplement de les calculer pour les faire remonter à la BU.

*« Au niveau de la BU, 4 objectifs sont définis. En élaborant les cartes d'objectifs, il faut croiser les objectifs de la carte d'objectifs. Ces objectifs sont très globaux « préparer notre avenir ». Ils se déclinent sur 3 axes : économique, social, sûreté.*

*On en déduit des indicateurs : cela multiplie les acteurs qui remontent les chiffres qui ne sont pas cohérents, on se contente souvent de comptage sans lien avec les objectifs d'impact, on ne fait pas l'effort de chercher ce que cela va signifier de mesurer un indicateur trop lourd, on n'exploite pas les chiffres malgré un gros effort pour le Tableau de Bord de reporting, on ne creuse pas assez. » E 8.5*

- des indicateurs issus des budgets et des cartes d'objectifs relatifs aux plans d'actions propres à chaque entité. A ce niveau, ces indicateurs ne feront pas forcément l'objet de *reporting* vers la hiérarchie. On est ici plus dans une situation de gestion par projet, et les indicateurs ne servent qu'à suivre des actions bien déterminées et non pas à un pilotage global d'objectifs.

*« A un même niveau, l'imbrication n'est pas toujours claire. Les informations sont trop abondantes. Il y a une difficulté à trouver les bons indicateurs. Souvent on distingue plutôt ce qui est fait ou n'a pas été fait, des étapes à mettre en œuvre plutôt qu'un suivi par mesure. » E 8.5*

Nous constatons, selon ces extraits de nos entretiens, que les indicateurs RSE créent plusieurs difficultés d'usage aux managers et responsables d'une manière générale. Ajouté à celles qu'on a déjà citées, un sentiment prédomine au niveau des unités, qu'il existe une surcharge d'indicateurs à suivre. Tous se plaignent d'un trop grand nombre d'informations demandées par le siège. Il est né, en effet, au sein du groupe, une tendance naturelle à la multiplication des indicateurs. Cette tendance n'est apparemment pas spécifique à la BU étudiée. Elle semble apparaître en cours de processus, et à tous les niveaux, où chacun rajoute sa couche d'indicateurs.

*« 4 objectifs au niveau du siège sont devenus une vingtaine sur les sites »*

Une autre limite apparaît lors de la construction de certains indicateurs. Il semble qu'il est très difficile parfois de calculer un bon indicateur, fiable et informant parfaitement sur la performance. En effet, certains objectifs stratégiques vont être difficiles à mesurer (par ex. mettre le client au centre de l'entreprise), et l'élaboration d'un indicateur qui en découle, est une tâche laborieuse, voire même dénuée de sens si on insiste à le faire. Néanmoins, il est vrai que trouver un bon indicateur, pour Energetix ou pour tout autre organisme, relève du « mythe organisationnel » en contrôle de gestion et demeure jusqu'aujourd'hui une des grandes questions qui se posent à cette discipline.

De façon plus générale, se pose à l'intérieur du groupe la question de savoir si un objectif (stratégique ou opérationnel) doit avoir un ou plusieurs indicateurs. Bien souvent, un indicateur n'est pas suffisant pour mesurer convenablement un objectif. Mais en multipliant les indicateurs, on alourdit le *reporting* et on crée des besoins d'arbitrage pour juger de la performance globale. Le même problème se pose avec les radars. Aujourd'hui, la note

attribuable à un axe est la moyenne arithmétique non pondérée des items composants chaque axe. Peut-on alors réellement faire confiance et se reporter à cette note ?

***b. Des limites quant aux mécanismes de reporting***

D'autres problèmes apparaissent concernant les indicateurs servant au *reporting* d'une part, et le système du *reporting* groupe (STAR) d'autre part. Les *verbatim* ci-dessous expriment les difficultés et les critiques existantes à l'égard de ces indicateurs

*« STAR est un système assez lourd car trop d'indicateurs. Un peu anormal qu'on remonte autant d'indicateurs au niveau corporate, servent-ils d'ailleurs tous à quelqu'un ? Le fait qu'il y en est beaucoup, cela oblige à spécialiser les gens qui deviennent des spécialistes de STAR. Les gens n'ont plus de vision globale, ce n'est pas l'esprit où chacun doit se sentir concerné. (...) »*

*« Problème de la multiplicité des indicateurs qui paraissent trop nombreux (dans STAR). De plus malgré cette multiplicité, comment certains vont interroger des opérationnels avec d'autres indicateurs que ceux qui sont dans STAR. Ou ces indicateurs manquent et il faut les ajouter ou on se sert de ceux existants. » E 8.11*

En outre, au niveau des unités opérationnelles, on se plaint de l'existence d'un double mécanisme de *reporting* : un pour le groupe en général et un autre pour la direction de la BU en particulier.

*« On a deux outils où on fait deux saisies mais ce sont les mêmes indicateurs. Le fait d'avoir à le mettre dans deux systèmes fait qu'il perd son sens. On ne pilote plus. On fait du reporting. (...) »*

*« Il y a sans doute un excès de reporting. Il faut qu'ils établissent un lien avec les établissements. On en transmet plus d'une centaine avec des formats compliqués. Le temps passé est trop important donc forcément quelque chose ne va pas » E 8.6*

Le nombre trop important d'indicateurs a créé une certaine « dérive managériale ». Le temps passé pour construire et suivre ces indicateurs, qui ne servent pas forcément au pilotage des unités opérationnelles et leur sont donc inutiles, est considérable et a créé un sentiment de rejet et de réticence. De même, au cours des réunions auxquelles nous avons assisté, la revue des indicateurs de *reporting* et de pilotage se fait d'une manière simultanée et non distincte. En effet, on passe fréquemment de l'examen d'un document de pilotage, propre à la BU à un document de *reporting*. Ce qui crée des problèmes de compréhension et de suivi, au cours des réunions, de la part de tous les membres du CODIR avec des questions du genre : « *on est où là ?* ». Cette confusion est d'autant plus grande que certains indicateurs se ressemblent et se confondent alors qu'ils ont des fonctions et des destinations différentes (certains pour le

pilotage issus des budgets, d'autres pour le *reporting* STAR ou direction). De plus, les définitions même de certains indicateurs semblent ambiguës car ne sachant pas pour qui est destiné l'information au final. De même, au fur et à mesure de l'avancée des réunions, nous constatons rapidement qu'une certaine forme de lassitude s'installe parmi les membres du CODIR et très peu d'entre eux suivent réellement le cours des débats. L'absence d'une *priorisation* et d'une hiérarchie de ces indicateurs peut expliquer en partie ce phénomène.

Pour conclure, l'importance de la volumétrie du pilotage et du *reporting* chez Energetix, tend à rendre l'utilisation des indicateurs de la RSE difficile et complexe. Ces difficultés sont ressenties aussi bien chez les managers qui se plaignent essentiellement d'un grand nombre d'indicateurs, que lors de leur suivi dans les réunions du CODIR.

## 2.5 Quels acteurs pour un système complexe ?

La démarche *Energetix Way*, et les systèmes de pilotage orientés RSE, font intervenir une multitude d'acteurs à différents échelons de l'entreprise. Dans ce qui suit, nous avons voulu décrire brièvement les principaux acteurs à deux niveaux essentiellement : *Corporate* et BU.

### 2.5.1 Au niveau *corporate*

Concernant la démarche de progrès continu, les directions fonctionnelles ou « *corporate* » doivent réaliser le même travail que les unités opérationnelles. Elles doivent à ce titre évaluer leur niveau hiérarchique en fonction des différents critères et axes définis par *l'Energetix Way*. Toutefois, il faut signaler que dans ce cadre, la moitié des indicateurs du référentiel ne sont pas pertinents. Cela renvoie également à des problèmes de définition des missions des *corporates*. Celles-ci sont plus difficiles à définir et donc, par conséquent, à piloter. Savoir comment fonctionne la filière RH (au-delà de la direction) constitue une difficulté réelle.

Mais en outre, les *corporates* ont un rôle de coordination. Dans un système de management traditionnel, les opérationnels ont la maîtrise des priorités qu'ils veulent bien se fixer. Bien sûr, ces priorités sont impactées par les orientations stratégiques du groupe, mais il y a une vraie légitimité pour les entités et les BU à fixer des objectifs car elles sont proches de leurs clients. Néanmoins, dans certains cas les opérationnels ont besoin de faire appel aux *corporates* pour définir et agir sur certains objectifs groupe. Prenons par exemple le cas de la maîtrise de l'effet de serre. Dans ce cas, les opérationnels ont besoin des fonctionnels pour traduire les engagements du groupe en objectifs chiffrés. Les *corporates* vont donc définir les



ambitions du groupe puis les opérationnels vont se positionner par rapport à ces ambitions. Les *corporates* ont donc une fonction de chef d'orchestre. Ils doivent veiller à ce que chaque entité progresse sur tous les niveaux mais sans imposer un rythme identique à tous.

### **2.5.2 Au niveau des BU**

D'un point de vue formel, tel que défini dans les documents internes, le suivi d'avancement des objectifs de chaque établissement fait partie intégrante de son processus de pilotage dont son directeur est responsable.

Le suivi d'avancement des objectifs de la BU (sur les trois axes du développement durable) se fait trimestriellement au cours de réunions du comité de direction élargi :

- Chaque pilote vient y présenter le degré de réalisation de l'objectif qui lui a été assigné, notamment en précisant la valeur réalisée de l'indicateur (ou des indicateurs), et la compare à la cible précédemment définie. Le cas échéant, il complète ces informations par les valeurs d'autres indicateurs qu'il a préalablement définis, ainsi que leurs niveaux cibles. Il apporte toutes explications nécessaires, et en cas d'écart (positif ou négatif), propose, s'il le juge opportun, un réajustement de la cible. Le comité de direction en décide.
- Le tableau des indicateurs RSE est examiné dans sa dernière mise à jour, et les contributions réelles de chaque établissement sont mises au regard des engagements pris. Chaque valeur est commentée. Le comité procède à des recommandations ou ajustements de cibles autant que de besoins.
- Le Directeur Industriel présente l'avancement des actions les plus significatives relatives aux risques projet et les risques résiduels les plus importants (les mises à jour des tableaux de bord « risques » et le suivi de l'intégralité des actions qui en résultent étant pour leur part réalisés régulièrement par les comités de pilotage de chacun des projets).

A la fin de chaque réunion, les éléments disponibles doivent être :

- la carte d'objectifs BU complétée des colonnes reprenant les valeurs réalisées des indicateurs à chaque trimestre écoulé,
- le tableau d'indicateurs développement durable réactualisé,
- la synthèse des risques projets.

Par ailleurs, la démarche de progrès continu et notamment l'*Energetix Way* fait intervenir un ensemble d'acteurs assez large. Cette autoévaluation est faite non par le responsable qualité du site mais en impliquant le CODIR de l'entité (environ une dizaine de personnes). Sur le terrain et au-delà de ces dirigeants, davantage de personnes sont bien sûr impliquées dans le recueil d'informations et de preuves. En effet, une fois par an, l'autoévaluation au niveau des entités est réalisée par un ensemble d'opérationnels et de fonctionnels faisant partie de toutes les directions de ces entités. C'est à eux qu'incombe en réalité la tâche d'étudier l'évolution des différents critères d'amélioration au sein de leur usine. A la fin de cette autoévaluation, ils rédigent une note qui sera par la suite rediscutée et analysée au sein des CODIR. On constate ainsi que dès le départ, il y a la volonté d'intégrer ce système de management à tous les niveaux de l'entreprise, en faisant en sorte que des managers le pilotent en direct, et que les opérationnels y participent fortement pour assurer leur implication et surtout leur adhésion à la démarche.

Au niveau de la BU que nous avons étudiée, l'ensemble du dispositif *Energetix Way* a été construit avec des opérationnels de terrain. Un groupe de travail de 15 personnes a travaillé pendant 4 mois pour définir les rôles et fonctions de chacun dans cette démarche et les champs d'application de l'*Energetix Way* au niveau de la BU. L'ensemble de ces procédures a par la suite fait l'objet d'une validation par le *corporate* (directions fonctionnelles). Cette mise en place a donc combiné à la fois une démarche *top-down* et une démarche *bottom-up* dans le but d'adapter le système à la spécificité de chaque BU.

Cependant, quelques limites inhérentes à la démarche ont vu le jour au niveau de la totalité du groupe. Une partie des problèmes viennent des dimensions sociales, et de la prise en compte de l'extrême diversité des cultures nationales sous-jacentes. De plus, à l'usage, certains des critères retenus apparaissent comme faiblement pertinents sur le terrain. Par exemple, environ 5% des indicateurs *Energetix Way* ne se sont pas avérés systématiquement pertinents pour la BU. Cela varie, en effet, en fonction de l'activité et du niveau hiérarchique auxquels s'appliquent les critères et leurs indicateurs (exemple : la conquête clientèle n'est pas pertinente pour une usine mais le sera pour une BU).

## 2.6 Synthèse et Discussion du cas Energetix

Le système de pilotage de la performance RSE adopté par Energetix s'est avéré intéressant à étudier et constitue, à notre sens, une vraie innovation par rapport à la plupart des

pratiques observées dans les autres entreprises étudiées. Il se compose d'une multitude d'outils qui essaient d'être complémentaires et homogènes entre eux : *Energetix Way*, PAS, plans de progrès, budget, SME, SMQ, OHSAS, etc. Il ne s'arrête donc pas à l'autoévaluation.

Tous ces outils font partie d'une démarche initiée par le groupe pour la RSE appelée démarche de progrès continu. Cette démarche se présente en plusieurs étapes, selon un calendrier et un processus prédéterminé comme le montre la figure suivante :

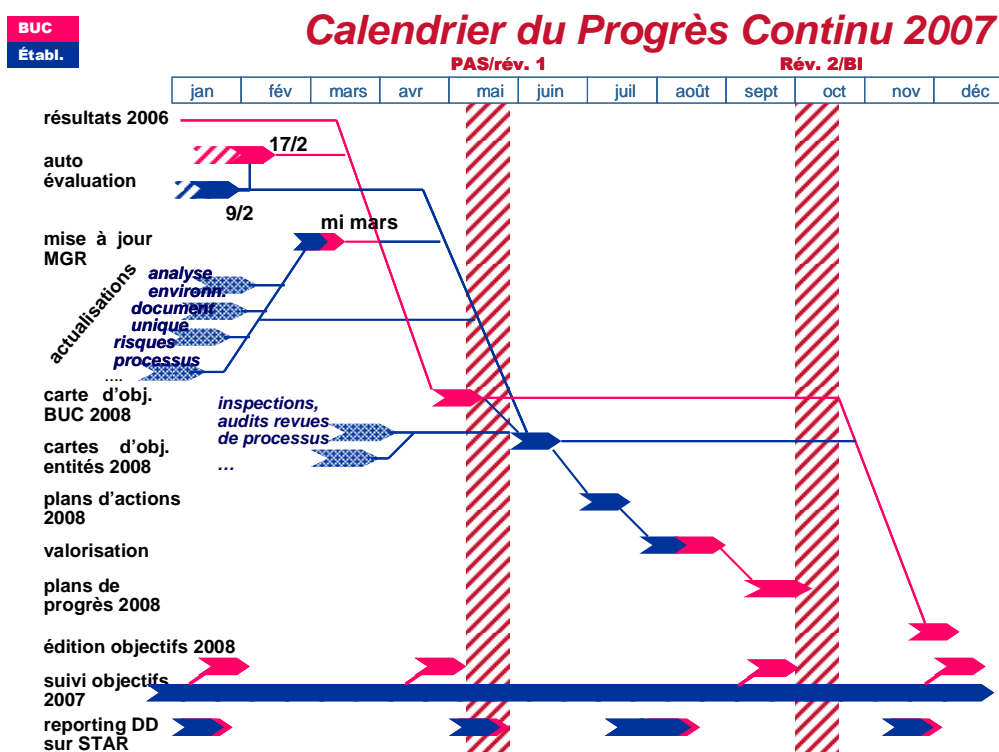


Figure 49: Etapes et calendrier de la démarche de progrès continu chez Energetix

Au final, que pouvons-nous retenir du cas Energetix ? Tout d'abord, qu'il existe une véritable volonté pour mettre en place un système de pilotage de la performance globale. Cette volonté s'est traduite à travers une batterie d'outils et en particulier un référentiel d'autoévaluation.

S'agissant de ces outils, la performance découle d'indicateurs de performance globale qui sont autant de constat d'objectifs que des résultats atteints. Ces résultats peuvent être comparés à des objectifs préalablement fixés, et qui sont le seul moyen d'affirmer qu'Energetix respecte ou non ses engagements. Ces actions sont pilotées par des plans d'action structurés qui servent à piloter les progrès des managers de l'entreprise.

Le système de contrôle de la RSE chez Energetix présente plusieurs points forts. Ces derniers se matérialisent notamment dans l'étude et la revue des aspects environnementaux et sociaux en même temps que les aspects purement économiques et financiers. Une vraie volonté d'intégration des trois aspects existe, et cela doit être mis au crédit d'Energetix comme une des rares entreprises qui essaye réellement d'adapter le *triple bottom line*. Ensuite, pour réaliser ce changement stratégique, le groupe a opté pour un outil innovant : le référentiel *Energetix Way*. Ce référentiel se veut être un outil d'autoévaluation couvrant la totalité du scope du développement durable (avec des axes, des thèmes de progrès, des critères d'amélioration). A ce titre, il alimente les autres systèmes de planification et représente la base de toute une stratégie orientée développement durable du groupe. Il permet également de mettre au jour et d'identifier tous les aspects où le groupe doit s'améliorer en conformité aux thématiques de la RSE. Ce qui constitue en soi une véritable innovation. On constate également que les problèmes sont traités au plus près de leurs causes. Ainsi, les dimensions développement durable « purs » sont davantage traitées au niveau de l'établissement qu'au niveau de la direction, ce qui semble assez cohérent.

L'étude de cas Energetix a permis de montrer que l'intégration des trois axes du développement durable dans un seul et unique système managérial serait possible. Certes, des difficultés subsistent et cette intégration se rapproche réellement d'un véritable défi managérial. Mais ce système a le mérite de traiter à égalité tous les indicateurs de la RSE : ils sont choisis ensemble, ils sont construits ensemble, ils sont utilisés ensemble par les managers et ils font l'objet de mesure et de *reporting* simultanément. Le système de pilotage de la performance chez Energetix se rapproche ainsi de ce que Quairel (2006) appelait « *système de pilotage de la performance globale* ». D'un point de vue théorique, il représente une nouvelle forme de système de pilotage qui dépasse même les dernières innovations dans le domaine (le BSC par exemple). Il ouvre également de nouvelles perspectives de recherches théoriques tant sur ses objectifs, ses principes, ses concepts mais surtout sur les manières dont les managers vont l'utiliser pour décliner, voire influencer, les orientations stratégiques des organisations qui le mettront en place.

Cependant, ce beau tableau ne doit pas occulter les difficultés que représente ce système, ni certaines critiques que nous pouvons formuler à son encontre.

Tout d'abord, les aspects RSE n'étant toujours pas bien contrôlés et maîtrisés au sein des entreprises, certains outils managériaux semblent être très difficiles à mettre en place (C'est le

cas pour les budgets, les indicateurs par exemple). Ce problème n'est pas spécifique à Energetix et se retrouve dans la plupart des entreprises ayant cherché à mettre en place des outils de pilotage de la RSE. Pour contrecarrer ces difficultés, une tendance à multiplier ces outils afin de cerner des aspects complexes, existe au sein du groupe. Mais cette tendance a largement alourdi le système de pilotage de la performance globale qui perd du coup une grande part d'attrait et de légitimité pour l'ensemble des employés. Ces outils n'ont fait qu'ajouter de nouvelles directives et tâches à des managers, qui en avaient déjà en grand nombre. Ce qui a engendré une relative faible implication des opérationnels, considérant ces nouveaux outils plus comme un « *fardeau corporate* ». Ce qui ne veut pas dire, pour autant, que ces derniers rejettent, ou encore qu'ils ne sont pas convaincus, des principes de la RSE. C'est surtout la lourdeur des tâches administratives liées à ces aspects qui crée un sentiment de rejet de leur part.

« *Energetix Way est une démarche qui va dans le bon sens, cela part d'un bon sentiment mais on arrive à un tel niveau intellectuel, conceptuel que pour faire le lien entre les actions de terrain et la valorisation, que cela ne concerne plus que quelques personnes, même un directeur d'usine finit par être largué.* » E 8.12

Nous avons également pu constater des dérives dans le comportement et l'utilisation de certains mécanismes relevant de cette démarche. Des outils, comme l'*Energetix Way*, construits préalablement pour l'amélioration continue par l'apprentissage, le dialogue et donc l'interactivité, se sont transformés au fil du temps en outils bureaucratiques lourds, difficilement manœuvrables et utilisés d'une manière plutôt cybernétique. A trop vouloir multiplier les critères d'amélioration et les actions de progrès, et donc les indicateurs, l'objectif du référentiel se voit lentement glisser d'un outil favorisant l'apprentissage et le dialogue vers une *usine à gaz* contreproductive difficile à gérer et à suivre.

Par contre, un phénomène inverse a été observé lors de ces mêmes réunions. Le *reporting* direction, que nous avons évoqué plus haut dans cette section, est censé être un outil de contrôle formel cybernétique et traditionnel. C'est un mode de contrôle traditionnel par les chiffres, censé permettre à la direction de suivre à distance les performances des unités. Son objectif étant de faire remonter une douzaine d'indicateurs à la direction du groupe sur des aspects et des points sensibles du métier de la BU. Sauf que ces indicateurs donnent lieu à des discussions et des débats intenses lors des réunions des CODIR avant de remonter à la direction. Cette attention particulière, qui leur est octroyée, peut probablement s'expliquer par l'importance qu'accorde la direction à ces indicateurs d'une part, et par leurs effets sur la BU

d'autre part (allocation des ressources, effets sur les bonus et les récompenses, etc.). D'où une forte incertitude stratégique ressentie par les responsables de la BU vis-à-vis des ces indicateurs. Une incertitude qui les pousse à se focaliser et à mettre l'accent davantage sur ces indicateurs.

La seconde critique que nous pouvons formuler à l'encontre du système, est l'absence des parties prenantes dans sa phase de conception. Si on se base sur l'acceptation que la RSE sert avant tout à satisfaire les attentes des parties prenantes en vue d'un développement économique durable, on ne pourrait que s'interroger sur la place de ces derniers dans le système de contrôle d'Energetix. A notre connaissance, peu de parties prenantes externes à l'entreprise ont contribué à la construction de ce système. Il en est de même aujourd'hui, où le système reste très interne à l'entreprise au niveau de ces différentes phases, ne faisant intervenir aucune partie prenante externe, ou presque. Ce constat semble assez étrange pour un système, dont l'objectif premier est de satisfaire les attentes d'acteurs externes. Comment le système peut-il satisfaire à leurs besoins s'il n'interagit pas avec eux ? Les critères d'évaluation, mis sous la tutelle des opérationnels, sont-ils suffisants pour anticiper et prévoir les besoins des parties prenantes externes ?

Enfin, comment pouvons-nous ne pas s'interroger sur l'incapacité du système à protéger le groupe contre les critiques violentes et acerbes dont il fait l'objet de plus en plus<sup>149</sup>? On ne compte plus les articles de presse, les associations, les ONG, voire même les sites Internet spécifiques ou encore des chansons passant à la télévision et à la radio, critiquant ouvertement le groupe. Ces reproches portent sur la sécurité de certaines installations industrielles du groupe<sup>150</sup> et sur les performances environnementales de certaines de ses filiales. Mais ces critiques dénoncent surtout les conditions de travail et d'exploitation de certaines de ses mines en Afrique subsaharienne. On peut même lire dans le manifeste d'un collectif spécifiquement dédié à cette cause « *Cette exploitation minière ne contribue ni au développement du pays ni à l'amélioration du niveau de vie de sa population. Elle a des conséquences sanitaires et sociales désastreuses pour la population locale (à majorité touareg) et pour l'environnement* ».

---

<sup>149</sup> Le groupe a reçu en janvier 2008 « les oscars de la honte » décernés par deux ONG Suisses. Ces oscars « particuliers » sont remis annuellement aux multinationales considérées comme les entreprises les plus irresponsables.

<sup>150</sup> Notamment depuis les incidents récents qu'ont connus certaines de ses installations industrielles en France.

Pourquoi *Energetix Way* a failli dans sa mission de satisfaire ses parties prenantes ? Pourquoi *Energetix Way* peine à fournir des solutions aux défaillances mises au jour par ces ONG et ces associations, alors qu'il est conçu comme un outil d'autoévaluation et d'amélioration continue ? Serait-il un système sélectif qui ne prendrait en compte que certaines de ces parties prenantes et pas d'autres ? Serait-il un système limité dans l'espace, ne s'appliquant que dans certains pays et pas dans d'autres ?

Nos investigations empiriques dans le cadre de cette recherche ne permettent pas de répondre à ces questions, puisque la population étudiée a été exclusivement interne au groupe. Mais il serait fort intéressant de poursuivre l'étude de ce cas par l'analyse des perceptions de certaines parties prenantes, externes au groupe (ONG, syndicat, etc.), des pratiques d'Energetix en faveur de la RSE et de son système de contrôle intégrant les trois dimensions de la RSE.

---

## **Conclusion du chapitre : des pratiques hétérogènes pour un objectif homogène**

Ce chapitre a été consacré à la restitution des observations tirées de notre terrain de recherche. Ces observations se sont basées sur des entretiens exploratoires de sept entreprises et sur une étude approfondie de cas d'un groupe français ayant fait le pari d'un système de management intégrant les trois dimensions de la RSE.

A travers cette étude du terrain, nous avons voulu décrire les pratiques de contrôle de ces entreprises en termes de mesure et de pilotage de la performance RSE. En particulier, l'accent a été mis sur l'utilisation des indicateurs de la RSE dans leur capacité à suivre cette performance.

Que pouvons-nous alors tirer de ces observations ?

Tout d'abord, les pratiques d'entreprises, en matière de contrôle d'une performance globale, sont diverses et variées. Chaque entreprise choisit les pratiques et les outils de contrôle qui lui semblent les plus appropriés. Certaines font le choix d'une forte communication interne au détriment d'outils de contrôle complexes, en pensant qu'il faut changer les comportements avant de changer les outils. D'autres font le pari d'opter pour des systèmes managériaux intégrés (ou spécifiques SME, SMQ, etc.) pour prendre en compte les dimensions RSE dans le management de l'entreprise.

Ensuite, les indicateurs de la RSE, objet de notre recherche, jouent un rôle prépondérant dans ces systèmes de contrôle en particulier, et à l'intérieur de ces entreprises en général. Construits et tournés vers le *reporting* externe et la communication extra financière des entreprises, les indicateurs de la RSE jouent le rôle de « courroies de transmission » des valeurs RSE entre la direction générale et les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Ils revêtent de *facto* un rôle essentiel dans la volonté des directions générales d'intégrer le changement stratégique dans les dimensions de la RSE.

Mais d'une manière générale, très peu de traits communs relient les pratiques RSE des entreprises étudiées. Un sentiment de tâtonnement dans les pratiques et d'hésitation dans les choix managériaux ressurgit de l'étude de certaines de ces entreprises. Et même lorsque la volonté de bien faire les choses existe, elle doit faire face rapidement à plusieurs difficultés d'opérationnalisation, notamment la grande complexité de fixation d'objectifs chiffrés et



mesurables pour les dimensions RSE. Et si on ajoute à cela le manque de motivation et d'adhésion de certains employés et managers pour mettre en œuvre les pratiques en termes de RSE, on constate rapidement que le contrôle de la RSE reste une tâche ardue à mettre en place au sein des entreprises.

L'objectif de ce chapitre était avant tout de proposer une présentation descriptive et factuelle des pratiques des entreprises en termes de contrôle de la RSE. Le prochain et dernier chapitre de cette thèse, reviendra sur les différentes conclusions de nos observations du terrain, en les discutant à la lumière de nos résultats théoriques de la première partie de cette thèse.

## Chapitre VI: Déterminants et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE

---

Dans le chapitre précédent, nous avons analysé, au sein de huit entreprises françaises, les mécanismes de contrôle de la performance globale. Cette analyse a permis de mettre au jour plusieurs enseignements quant à la manière et les processus d'intégration des indicateurs de la RSE dans des systèmes de management et de contrôle orientés RSE.

Dans ce dernier chapitre de notre thèse, nous allons reprendre les principaux résultats dégagés de notre analyse empirique, afin de construire une synthèse sur les pratiques de contrôle utilisant les indicateurs de la RSE. Nous discuterons par ailleurs ces résultats selon les connaissances théoriques relatives aux indicateurs de performance et aux systèmes de contrôle, connaissances que nous avons développées dans la première partie de cette thèse. Nous proposerons également un modèle général et un cadre théorique et pratique pour l'utilisation des indicateurs de la RSE dans des systèmes de contrôle dédiés.

Enfin, nos investigations empiriques ont permis d'analyser d'une manière globale, des systèmes de contrôle de la RSE. Nous formulerons, dans ce chapitre, des conclusions quant à leurs caractéristiques, à leur utilisation, leurs composantes et leurs fondements.

L'objectif de ce chapitre est donc de synthétiser les conclusions tirées de l'analyse des cas quant aux pratiques de contrôle de la RSE des huit entreprises étudiées. Nous verrons alors si une théorie de contrôle peut émerger de ces pratiques.

Ce chapitre comprendra trois sections. La première section apportera les réponses à notre première question de recherche et qui était « pourquoi introduire des indicateurs de la RSE en interne ? ». Plusieurs facteurs déterminants ont émergé des entretiens que nous avons réalisés, et qui expliquent le recours des entreprises à cette pratique de contrôle. Une discussion théorique sera également élaborée quant aux principaux déterminants identifiés.

La deuxième section de ce chapitre répondra à la deuxième question de notre recherche relative, rappelons le, au « comment utiliser des indicateurs de la RSE en interne ? ». Pour ce faire, cette section présentera une synthèse des rôles que jouent les indicateurs de la RSE en interne selon notre enquête. Une discussion sera également menée pour comprendre si les

indicateurs de la RSE partagent les mêmes attributs que les indicateurs de contrôle non financiers. Enfin, nous chercherons à confronter les modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE avec les enseignements tirés de notre discussion théorique relative aux études *behavioristes* en contrôle.

La troisième et dernière section de ce chapitre portera, quant à elle, sur les caractéristiques particulières des systèmes de contrôle de la RSE observés. Nous verrons que des traits saillants et communs ressortent de l'analyse de ces systèmes. Enfin, une discussion autour de l'évolution du système de contrôle d'Energetix sera également abordée dans cette section.

## **Section 1: Les déterminants de la mise en place des indicateurs de la RSE**

Le premier objectif de notre recherche était de comprendre les raisons de l'utilisation des indicateurs de la RSE, à la fois en tant qu'outils de contrôle et en tant qu'outils de gestion. Pour ce faire, nous avons construit notre première question de recherche de la manière suivante : pourquoi introduire et utiliser des indicateurs de la RSE à l'intérieur des entreprises en tant qu'indicateurs de performance ?

C'est avec cette question ouverte que nous nous sommes adressés à nos différents interlocuteurs dans le but de faire émerger les facteurs qui, selon eux, ont contribué pour que leur entreprise opte pour ce genre de mécanismes de contrôle.

En premier lieu, une restitution des différents facteurs identifiés au cours de notre étude empirique sera présentée dans cette section. En second lieu, une discussion de nos résultats sera élaborée à la lumière du modèle théorique développé dans le chapitre II de cette thèse. Enfin, nous proposerons un nouveau modèle théorique des facteurs influençant la décision d'utilisation des indicateurs de la RSE en tant qu'indicateurs de performance non financiers en interne.

### **1.1 Identification des variables**

A la lumière de notre enquête du terrain, plusieurs variables déterminantes ont émergé de nos entretiens. Toutefois, ces variables n'ont pas toutes la même importance pour nos différents interlocuteurs. Ces différences s'expliquent probablement par les spécificités de chaque entreprise d'une part, et par les perceptions de chacun de nos interlocuteurs pour la problématique étudiée d'autre part.

Aussi, nous avons choisi de répartir l'ensemble des variables évoquées en trois groupes, représentant des niveaux décroissants des plus déterminants au moins déterminants.

- Le premier groupe rassemble les variables qui ont été cités par l'ensemble de nos interlocuteurs. Quatre variables font partie de ce groupe : la taille, la législation, la pression des groupes d'intérêts et l'avantage compétitif attendu.
- Le deuxième groupe réunit les variables qui ont été citées plus d'une fois par nos interlocuteurs. On exclut ainsi de ce fait, la contingence propre d'une variable à une

entreprise donnée. Bien que les variables faisant partie de ce groupe n'aient pas été évoquées par l'ensemble de nos interlocuteurs, leur récurrence plaide en faveur de l'hypothèse que ces variables puissent influencer positivement le recours aux indicateurs de la RSE. Dans ce groupe on dénombre deux variables, qui sont : la structure et la culture d'entreprise d'une part et l'engagement des dirigeants d'autre part.

- Enfin, le troisième groupe inclut l'analyse de deux variables spécifiques. La première, en l'occurrence la technologie de l'entreprise, pose une difficulté à notre analyse. En effet, certaines entreprises dans cette recherche présentent une utilisation forte des indicateurs de la RSE bien qu'elles n'utilisent pas une technologie potentiellement polluante. Le fait également que cette variable n'ait été évoquée qu'une seule fois ne nous permet pas de conclure qu'elle puisse avoir une influence sur l'utilisation des indicateurs de la RSE. Nous avons néanmoins voulu l'intégrer dans notre analyse afin de discuter de sa pertinence par la suite. La seconde variable, la « stratégie », porte la spécificité qu'elle a été absente dans les réponses fournies. Nous avons voulu l'inclure dans notre discussion, pour comprendre les raisons de cette absence.

Le tableau suivant récapitule les variables évoquées par chaque entreprise<sup>151</sup>

	Innovair	Transporter	Pharma-cop	Chimix	Telecop	Electrika	Aviona	Energetix
Taille	X	X	X	X	X	X	X	X
Législation	X	X	X	X	X	X	X	X
Pressions externes	X	X	X	X	X	X	X	X
Avantage compétitif	X	X	X	X	X	X	X	X
Structure et culture		X	X	X	X	X		X
Engagement des dirigeants			X	X			X	X
Technologie				X				

**Tableau 34 : Les variables identifiées au sein de chaque entreprise**

<sup>151</sup> Notons que pour les entreprises où nous avons eu plusieurs interlocuteurs, une variable est affectée à cette entreprise si au moins une des personnes interrogées l'a évoquée.

### 1.1.1 Les variables les plus déterminantes

Nous avons regroupé en premier lieu, les variables qui ont été citées par toutes les entreprises étudiées. Dans ce groupe, on retrouve la taille, la législation, les pressions externes et l'avantage compétitif.

#### a. La taille

Tout d'abord, la taille semble être la première variable déterminante puisqu'elle a été évoquée chez toutes les entreprises.

*« La 3<sup>ème</sup> entreprise pharmaceutique au monde ne peut pas rester en marge de la démarche générale alors il faut faire un effort pour se mettre en place, parce qu'il y a la conviction que nous pouvons montrer beaucoup de choses que nous faisons, et que nous sommes en position d'être interpellé et de donner des réponses. » E 3.1*

*« Si nous sommes la 3<sup>ème</sup> entreprise mondiale il faut que nous soyons aussi dans le top sur les sujets du développement durable, alors il faut faire des efforts pour être dans le top » E 3.1*

*« Oui c'est la taille, c'est la répartition géographique qui fait la nécessité de prendre en compte une culture différente, forcément ça amène à se poser des questions qui sont intrinsèquement RE. » E 5.1*

*« On a la chance d'être une grande entreprise qui fait attention à ce qui se passe à l'extérieur et c'est l'avantage d'être gros ; on est un peu plus adapté à des évolutions globales, regarder ce qui se passe, à intégrer ces enjeux. » E 6.1*

*« Mais quand on est aussi visible que les grosses boîtes, tout le monde te regarde, on ne peut pas se contenter de faire de la poudre aux yeux. » E 6.1*

*« Ensuite, c'est sûr que nous avons besoin de montrer qu'au niveau institutionnel, nous faisons tout pour protéger l'environnement, même si nous sommes pollueurs. » E 7.2*

Les extraits précédents témoignent de l'importance que joue la taille de l'entreprise dans la décision de mettre en place des indicateurs RSE au sein de systèmes de contrôle dédiés. Mais comment cette variable influence-t-elle cette décision ? Est-ce que la taille favorise ces indicateurs pour faciliter la gestion interne de grands groupes multidivisionnels et pour atteindre *in fine* une performance économique ? Ou ne serait-ce alors qu'une réponse institutionnelle des grandes firmes à des questionnements externes, poussée par des besoins d'image, de réputation, et de légitimité ?

A la lumière de notre enquête qualitative, il semblerait que les entreprises soient plus proches de la deuxième hypothèse que de la première. Les entreprises que nous avons rencontrées sont en effet en majorité de grande taille, et se trouvent ainsi « visibles » par toutes les parties prenantes. Ce qui semble déterminant dans la mise en place des indicateurs de la RSE est beaucoup plus la visibilité induite par la taille, que la taille en elle-même. Autrement dit, on est ici plus dans une réponse institutionnelle de la part des entreprises que dans une perspective fonctionnaliste ou structurelle. Il serait donc concevable de croire que la

prise en compte de la RSE dans les outils de pilotage serait plus importante dans les grandes entreprises, et notamment celles qui sont cotées en bourse, que les PME ou autres formes d'organisation de petite taille.

La variable taille explique le recours aux indicateurs de la RSE dans ce qu'elle induit comme contraintes pour les entreprises en termes de visibilité externe et de relation avec ses différentes parties prenantes. Cette visibilité les contraint à fournir davantage d'efforts -tant sur le point communication que pratiques internes-, en matière de mécanismes de contrôle pour le suivi et le pilotage des dimensions RSE.

### ***b. La législation***

Le deuxième facteur déterminant qui a émergé de notre terrain de recherche est la législation en vigueur. Nous avons constaté un souci majeur des entreprises à se conformer à la législation environnementale, sociale et sociétale, de plus en plus étendue et contraignante. Les problématiques RSE, et notamment celles touchant l'aspect environnement, se sont largement développées ces dernières années, véhiculées notamment par un arsenal juridique assez conséquent. La loi NRE en est un exemple parmi d'autres. Mais, il faut noter que plusieurs autres lois ont engagé les entreprises dans des dépenses environnementales et sociales (notamment dans le domaine de la sécurité et la sûreté) considérables pour être en conformité réglementaire.

A cet égard, un recours accru à des pratiques managériales spécifiques, et surtout à des indicateurs de la RSE, a été nécessaire pour deux raisons essentiellement :

- suivre les avancées de la mise en conformité réglementaire au cas où l'entreprise détient des bâtiments ou des installations industrielles soumis à une réglementation spécifique (désamiantage, tours réfrigérés, légionellose, formations, etc.) ;
- construire et suivre des indicateurs en interne dans un objectif de *reporting* externe annuel obligatoire.

*« C'est la conjonction d'une série de questions qui étaient posées à l'entreprise sur ce sujet par les pouvoirs publics et là c'est la loi NRE - mais il y en a d'autres en Europe ou aux USA- puisque nous ne faisons que 20 % de notre CA en France. » E 1.1*

*« On parlait tout à l'heure de l'eau, il est clair que nous avons un indicateur de consommation d'eau, ici on va le suivre de façon un peu légère seulement parce qu'il est obligatoire par la NRE » E 5.1*

La mise en place d'indicateurs RSE revêt ici un caractère contraignant et obligatoire pour les entreprises. Contrairement à la taille qui fait que les entreprises utilisent des indicateurs

RSE volontairement, la législation relative aux thématiques RSE, contraint et oblige les entreprises à utiliser ce type d'indicateurs non financiers. D'un point de vue théorique, tel que discuté dans le deuxième chapitre de cette thèse, on s'aperçoit ici que les entreprises adoptent ces pratiques dans le sens d'un isomorphisme normatif<sup>152</sup> (DiMaggio et Powell, 1983).

### *c. La pression des groupes d'intérêts*

La troisième variable, évoquée dans nos entretiens, est relative à la pression qu'exercent certaines parties prenantes de l'entreprise, et notamment celles intéressées directement par la RSE. A ce titre, nous pouvons citer les agences de notation développement durable, les ONG environnementales, les collectivités territoriales, les médias, etc.

Cette pression, subie par les entreprises, semble être, pour un bon nombre de nos interlocuteurs, déterminante pour l'utilisation des indicateurs RSE. Cette pression peut être exercée par plusieurs parties prenantes aussi différentes qu'hétérogènes.

*« C'est surtout les questions des actionnaires, des investisseurs, des agences de notation qui nous demandaient qu'est ce que vous avez à dire sur cette dimension développement durable, ce qui nous a amené à réfléchir longuement. » E 1.1*

*« En plus il y a une autre raison encore. Par exemple sur le sujet ISR, il y a chaque fois par des agences comme Goldman Sachs plus de demandes sur le sujet parce que les investisseurs commencent à être sensibles au sujet du développement durable. Il faut être attentif au changement du marché des investisseurs » E 3.1*

*« Le développement durable est une nécessité car la pression de la société civile est de plus en plus forte (on peut le vérifier au niveau des agences de rating et des investisseurs intéressés par l'ISR (investissements socialement responsables). » Doc. Ext 3.1*

*« Nous soutenons par ailleurs depuis l'origine la dynamique de la notation extra financière et sommes appréciés chaque année par les différentes agences qui ont à cœur de s'assurer de la réalité des informations produites. » E 4.1*

*« Oui, le fait qu'on soit plus ou moins bien noté ça peut pousser » E 5.1*

*« Il y a en plus les agences de notation qui commencent à s'intéresser à nous, aujourd'hui on est plutôt bien noté et ça fait plaisir, et là, on sait que le jour où on serait mal noté, ça serait douloureux et pas concevable pour nous. » E 6.1*

*« Récemment on a eu une notation extra financière non sollicitée, donc grosso modo demandée par les investisseurs. Et donc là qu'on se rend compte qu'on a vraiment un réel intérêt à avoir une stratégie développement durable qui tienne la route, parce que ce qui ressort de cette notation est très intéressant et est regardé par les investisseurs, par les banques, etc. » E7.2*

On constate qu'un élément en particulier émerge de ces *verbatim* : l'importance jouée par les agences de notation. Ces agences constituent, aujourd'hui, le groupe de pressions le

---

<sup>152</sup> Rappelons que l'isomorphisme normatif est une forme d'institutionnalisation des entreprises qui stipule que ces dernières adoptent des structures et des pratiques en suivant les règles et les normes qui régissent certains domaines d'activité.



plus significatif en matière de mise en place d'outils de gestion pour la RSE. Ceci peut s'expliquer par :

- la confiance des opérateurs financiers dans ces agences de notation (Vigéo, Eiris, SAM, etc.) ;
- la méthodologie de notation opérée par ces agences qui ne se limite pas à la communication externe, mais passe à travers un questionnaire envoyé aux entreprises cotées sur leurs mécanismes internes et leurs outils de gestion mis en place.

Outre les agences de notation, les actionnaires semblent également exercer une pression pour la mise en place d'outils de contrôle RSE et des indicateurs. On rejoint ainsi la conclusion de Germain et Gates (2007, p.10) qui affirment que « *les entreprises cotées en Bourse soumises à la pression d'actionnaires de plus en plus soucieux des questions relevant de la RSE ont tendance à développer, plus que les autres entreprises, un pilotage stratégique de la RSE* ». Pourquoi alors les actionnaires s'intéressent-ils tant à une bonne gestion de la performance RSE ? Seraient-ils tous devenus tellement sensibles aux aspects environnementaux ou sociaux ?

En réalité, à part les fonds ISR qui n'investissent que sur la base de critères environnementaux ou sociaux<sup>153</sup>, les actionnaires restent et demeurent avant tout intéressés par la rentabilité des capitaux investis. S'ils accordent une attention de plus en plus accrue aux aspects RSE, c'est que les actionnaires ont compris que d'une manière ou d'une autre, les aspects RSE et financiers étaient corrélés. En effet, comme nous l'affirmait un responsable dans une grande entreprise pétrolière française rencontré dans le cadre d'un colloque, une bonne note extra-financière n'affecterait pas forcément ni la valeur de l'action ni les performances du groupe. Par contre une mauvaise notation extra-financière affecterait inéluctablement la valeur de l'action, car cette notation projetterait une mauvaise image sur un risque potentiel (accident industriel, fuite d'un composant chimique, etc.) et donc une baisse des résultats futurs. C'est ce qui transforme aujourd'hui les actionnaires en un des groupes de pressions les plus importants en faveur de l'adoption d'outils pour la RSE.

---

<sup>153</sup> Notons à cet effet que le poids des ISR dans l'investissement global boursier reste assez restreint (L'ISR ne représente actuellement que 5% des actifs sous gestion sur l'ensemble des marchés européens (Novethic, 2007)) bien que cette part est en constante progression ces dernières années (le rythme de croissance de l'ISR a été de 30% entre 2006 et 2007 (Novethic, 2007)).

D'autres groupes d'intérêts exercent des pressions plus ou moins fortes sur les entreprises en faveur d'outils tels que les indicateurs de la RSE. Mais les origines de ces pressions restent contingentes à chaque entreprise. Par exemple, pour l'entreprise Aviona, les pressions subies par l'entreprise en faveur de la RSE, ne proviennent ni des actionnaires, ni des agences de notation, mais plutôt des riverains aux installations commerciales de l'entreprise.

*« Il y a le côté riverain qui est très important et qui est historique pour nous. » E7.1*

*« En fait à l'origine, c'est poussé par les relations avec les riverains. Ce qui est très important à comprendre chez Aviona c'est le très très fort ancrage territorial qu'on a. On est vraiment une entreprise et ses territoires. On ne peut pas dire on est Renault, on travaille dans nos usines et c'est tout. Nous on fait partie du territoire et tout le travail qu'on mène c'est avec les collectivités territoriales, avec les conseillers régionaux, etc. Enfin, on est très proche avec toutes ces parties prenantes et c'est ça l'origine en fait de notre démarche. Donc les relations économiques et sociales c'est comment établir une relation à long terme avec toutes les collectivités qui nous entourent et les entreprises, et comment impulser les actions que je dirais sociales avec les entreprises qui nous entourent pour former les salariés et favoriser une implantation régionale en fait. C'est pour ça que la dimension territoriale est très importante pour nous et ce n'est pas le cas pour toutes entreprises. » E 7.2*

Par contre, pour Energetix, ce sont essentiellement les ONG qui représentent le principal groupe de pressions externes.

Pour conclure, les pressions exercées sur les entreprises par les différents partenaires externes, semblent représenter un facteur déterminant pour l'utilisation des indicateurs non financiers de la RSE en interne.

#### ***d. L'avantage compétitif espéré***

La mise en place de certains indicateurs de la RSE, notamment ceux relevant des systèmes de management certifiés (ISO 14000, ISO 9000, OHSAS 18000, etc.), trouve une explication dans la dernière variable de ce groupe, qui est l'avantage compétitif espéré.

A ce titre, plusieurs entreprises mettent en avant le fait que l'utilisation des indicateurs RSE en interne peut apporter un avantage compétitif par rapport aux concurrents ; puisque :

1. Les indicateurs de la RSE permettent de suivre les réalisations et les actions entreprises et ainsi de diagnostiquer les risques industriels et les non-conformités réglementaires d'une part, et d'identifier les opportunités futures d'autre part. Ils améliorent, de ce fait, le management global de l'entreprise nécessaire pour la pérennité et le maintien de la position compétitive de la firme. Ils permettent également, dans certains cas, de réduire les coûts, de gagner de l'argent, voire encore de ne pas en perdre.

*« De toute façon, à partir du moment où elle nous permet de maîtriser nos risques ; parce qu'il y a ce qu'elle coûte et ce qu'elle rapporte immédiatement. Mais après, il y a tous les coûts d'évitements et pour nous les coûts d'évitements ça peut être considérable. » E 2.2*

*« Non on ne gagne pas de l'argent avec ça, mais si on n'a pas ça on perd de l'argent. Il y a quelques années de ça, la commission européenne a fait un très bon rapport sur les coûts de la non Europe. La question est donc ce n'est pas ce que coûte l'Europe, mais ce qu'aurait coûté la non Europe. Pour le développement durable c'est pareil, ce n'est pas que nous pouvons gagner plus d'argent, c'est que nous, nous pouvons perdre de l'argent. » E 3.1*

*« Il y a aussi des gains en termes économiques, comme ce dont je parlais tout à l'heure pour la maîtrise énergétique, ça va nous permettre de gagner de l'argent en fin de compte. » E 7.2*

2. Les indicateurs de la RSE permettent « de mieux vivre avec son temps » et donc d'améliorer l'image externe renvoyée par les organisations qui les utilisent. En effet, mettre en place ce genre d'indicateurs montre l'attachement et la préoccupation de l'entreprise quant aux problématiques et considérations environnementales et sociétales. L'amélioration de cette image permet de sauvegarder la clientèle d'une entreprise et d'acquérir un avantage compétitif certain par rapport à ses concurrents.

*« Ensuite il y a la nécessité d'être connu et reconnu pour la société en général, pour la population, pour l'administration publique, etc. » Doc. Ext. 3.1*

*« Bien sur ça nous permet d'économiser de l'argent, en plus après en termes d'image on a un avantage concurrentiel, j'en suis persuadé. On ne l'a pas mesuré, mais j'en suis sûr que le fait d'avoir une posture de société responsable, c'est un avantage. Car à partir du moment où l'image est meilleure, le client qui aura la possibilité de choisir entre plusieurs opérateurs ira pour celui qui a une meilleure image. Et même si on est plus cher, il y a des clients qui viennent vers nous, car ils savent qu'il n'y a pas de souci avec nous. » E 5.1*

*« Alors est ce que ça améliore la compétitivité, j'en sais rien. La performance, je n'en sais rien non plus. Notre conviction est que oui. Arriver à le prouver par a+b, moi je ne sais pas, pas plus que les autres. Mais ce qu'on peut dire que c'est bien pour l'image de la boîte. » E 6.1*

*« Donc je vais dire, en gros oui il y a des gains, mais les indicateurs et la stratégie développement durable c'est avant tout de la gestion des risques et de la gestion de l'image que des retours financiers. » E 7.2*

Les deux aspects, décrits ci haut, montrent que les indicateurs de la RSE permettent de cette manière à l'entreprise de disposer de compétences supplémentaires spécifiques et exclusives, à même de lui octroyer un avantage compétitif certain. D'un point de vue théorique, cette variable trouve des racines dans l'approche basée sur les ressources développée par Penrose (1959), et surtout par Wernerfelt (1984) et Barney (1986, 1991). Cette théorie postule que l'entreprise est un ensemble de ressources, et que la performance de cette entreprise dépend en grande partie de la nature et de la spécificité de ses ressources internes : plus les ressources à la disposition de l'entreprise sont rares, ont de la valeur, et sont non substituables et difficilement imitables, plus l'entreprise possède un avantage compétitif par rapport à ses concurrents.

Posséder des mécanismes de contrôle de la RSE, semblerait ainsi être une ressource rare, que les entreprises cherchent à maîtriser.

### **1.1.2 Les variables partiellement influentes**

Le deuxième groupe de variables recouvre les facteurs qui n'ont pas été cités par toutes les entreprises. Les deux variables qui forment ce groupe, semblent être spécifiques et contingentes à certaines situations organisationnelles.

#### ***a. La Structure et la culture de l'entreprise***

Notre enquête empirique a permis de démontrer que, dans une certaine mesure, la structure et la culture de l'entreprise avaient une influence positive sur l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne.

Cette variable de contingence interne<sup>154</sup>, propre, inhérent et spécifique à chaque entreprise, se manifeste selon deux manières pour influencer le recours à ces indicateurs:

En premier lieu, nous avons constaté que pour certaines entreprises, le choix de mettre en place des indicateurs de la RSE a été facilité par le fait que celles-ci étaient préalablement structurées pour ces enjeux. En effet, les entreprises qui ont évoqué ce facteur étaient celles qui développaient le plus, et depuis longtemps, une culture de protection de l'environnement et/ou une culture de gestion des aspects sociaux et sociétaux. A ce titre, elles se devaient de construire préalablement des structures chargées de ces aspects et des outils de contrôle nécessaires. L'émergence des thématiques récentes du développement durable n'a donc pas représenté une rupture ou une grande innovation pour ces entreprises. Elle s'inscrivait dans la continuité de ce qui se faisait auparavant<sup>155</sup>.

---

*« Dans les années 1990, il y a la nomination d'une madame environnement. Donc il y avait des choses qui ont précédé 98, cette année là il y avait mise en place d'une délégation développement durable, mais en fait c'était plus encore une fois pour faire de ce grand puzzle une stratégie d'entreprise, et la politique*

---

<sup>154</sup> Nous considérons « la structure » et « la culture » comme une seule variable dans cette analyse. Nous expliquerons que, dans le cadre de la problématique posée, les deux variables renvoient en réalité à un même phénomène organisationnel.

<sup>155</sup> Il existe néanmoins une certaine limite sur ce point. Plusieurs entreprises ont créé ces dernières années des directions appelées directions « développement durable » ou des directions « responsabilité des entreprises », etc. Toutefois, chez celles où il existait auparavant des directions « environnement », on a plus assisté à des restructurations qu'à des créations proprement dites. Souvent, il suffisait de changer le nom de la direction « environnement » pour créer une « direction développement durable », mais en gardant les mêmes prérogatives et les mêmes personnes. Bien que cela semble pratique pour les entreprises, cette « métamorphose » contribue à alimenter et à maintenir la confusion perpétuelle du développement durable avec l'environnement, car faire du développement durable ne se limite pas à s'occuper de l'environnement.

*sociale interne, depuis des lustres elle existe, elle n'a pas attendu qu'il y est une délégation développement durable. » E 2.1*

*« Notre groupe a une culture très ancienne de la responsabilité, liée à la nature même de ses métiers dont il lui appartient de maîtriser les risques. Le renforcement de nos politiques en matière d'hygiène, de sécurité et d'environnement menées depuis les années 70 nous a conduits naturellement vers le développement durable en 2000. » (doc. Ext 4.1)*

*« En plus il y a avait la direction environnement avant, donc on n'était pas vierge de tout en matière de développement durable. » E 6.1*

*« Troisièmement, on a une culture quand même qui trouve des racines dans le service public, même si on a jamais intégré l'environnement dans le service public. Mais on est quand même dans une logique d'être attentif à la société et aux attentes de la société et de rendre service à la société, et pas seulement dans une logique purement financiero- économique. » E 6.1*

*« Le développement durable n'est pas forcément nouveau, le terme l'est. On a une grande continuité avec le passé, grande nécessité depuis longtemps, aucune autre industrie n'a dû faire autant d'effort.*

*Depuis 1963, la législation nous oblige à répondre à des enquêtes publiques. Pour nous c'est une habitude. Pour d'autres entreprises, c'est plus nouveau.*

*Depuis 30 ans, on donne nos rejets même si on n'avait pas de limite car pas de réglementation. » E 8.13*

En second lieu, le recours à des indicateurs de la RSE en interne semble être un outil puissant pour s'assurer de l'adhésion de tous et pour créer des synergies entre les différentes structures des entreprises. Ce cas s'est notamment manifesté pour les entreprises de notre étude qui venaient de connaître une fusion (Pharmacop, Energetix) ou une restructuration globale (Telecop). En effet, ces entreprises ont fait le constat que le développement durable est un élément structurant et fédérateur. Elles avaient besoin de ces indicateurs<sup>156</sup> pour s'assurer de la bonne transmission et communication de nouvelles valeurs et principes susceptibles de créer une nouvelle culture de l'entreprise.

*« La deuxième chose c'est que le développement durable est un outil fédérateur car on vient de faire une fusion et on a besoin d'outils fédérateurs. Le développement durable est un outil fédérateur parce que c'est l'effort de tous les métiers et de toutes les filiales et que ça crée une culture nouvelle. » E 3.2*

*« On va avoir de plus cette année une très forte action de communication interne pour donner beaucoup plus accent sur la RE. L'année dernière ça a déjà commencé : tout le programme qu'on appelle Next " nouvelle expérience des télécommunications " qui est le programme de restructuration de Telecop, pas dans le sens social, mais dans le sens global économique, est déjà sous tendu par toute une réflexion sur la RE. » E 5.1*

La culture ancienne de certaines entreprises, et leurs structures en faveur des aspects environnementaux ou sociaux, ont facilité l'intégration des nouveaux indicateurs de la RSE en interne. D'un point de vue théorique, on est ici plutôt dans le cadre de la littérature contingente, telle que développée dans la première partie de cette thèse. Cette littérature

---

<sup>156</sup> En parallèle à d'autres outils tels que les chartes, la communication en interne, les formations, etc.

explique que la culture et la structure de l'entreprise peuvent influencer le choix de certains outils de contrôle. Mais dans notre cas, ces deux éléments n'opèrent pas dans le sens de la théorie de la contingence. La culture et la structure constituent un seul phénomène organisationnel qui favorise l'intégration et l'utilisation ces indicateurs RSE : Plus une entreprise prenait en compte, de longue date, les enjeux environnementaux et sociaux, plus l'intégration, aujourd'hui, des indicateurs de la RSE est importante et facile.

Dans ce cas de figure, la variable « structure et culture ancienne » se rapproche davantage de la vision de l'approche basée par les ressources. Cette variable est donc utilisée comme une compétence interne rare, maîtrisée par les entreprises, et qui leurs permet de mettre en place des mécanismes de contrôle spécifique.

### ***b. L'engagement des dirigeants et des managers***

Un dernier facteur semblant expliquer l'utilisation des indicateurs RSE en interne, et issu de notre étude, est relatif à l'engagement personnel de certains dirigeants ou managers vers des préoccupations RSE.

*« Pour le développement durable c'est très important d'avoir le compromis du top management. S'ils ne sont pas convaincus il n'y a rien à faire. Et je trouve que nous avons la chance ici d'avoir ce compromis. » E 3.1*

Il semblerait que la volonté personnelle de certains dirigeants peut influencer le recours à certaines pratiques managériales et notamment, pour notre cas, les indicateurs RSE. Mais qu'est-ce qui explique cette volonté ? Plusieurs raisons en réalité sont derrière ces engagements.

Dans certains cas, c'est relatif aux convictions et aux croyances personnelles du dirigeant lui-même envers les considérations environnementales ou sociales. C'est le cas de Chimix par exemple où le directeur du développement durable est un ancien syndicaliste, et est donc très sensible aux questions touchant les aspects sociaux des activités de l'entreprise (parité, mixité, salaire, sécurité, santé, etc.).

*« L'engagement personnel du directeur du développement durable du groupe et ancien n° 1 de la fédération chimie-énergie de la CFDT a largement contribué à la diffusion de la culture et des outils RSE. Sous son impulsion, Chimix a été le premier chimiste à signer, le 31 janvier dernier, un accord mondial de responsabilité sociale avec la Fédération internationale des syndicats de travailleurs de la chimie, de l'énergie et des mines (Icem) ». Doc. Ext. 4.2*

Dans d'autres cas, l'engagement s'explique par les aspirations et les ambitions personnelles des responsables RSE au sein de leur entreprise. Les directions développement durable, de part leur proximité avec les directions générales, servent parfois comme

« tremplin » pour une ascension plus rapide, voire même pour une « rédemption » ou une réintégration, dans la hiérarchie du groupe. C'est le cas par exemple chez Aviona.

*« Il y a aussi le rôle de notre directeur M. H., qui avant était directeur de la COM, et qui a été mis sur le développement durable pour communiquer sur ça. Donc lui il avait voulu faire quelques choses et montrer son poids dans l'organisation et laisser sa marque. Donc il a bien développé sa direction je trouve » E 7.1*

### **1.1.3 Deux variables non influentes: la technologie et la stratégie**

Pour conclure nos propos sur les variables qui ont émergé de nos entretiens, nous avons voulu évoquer le cas de deux variables qui, bien que prédominantes dans la littérature de contrôle, ne semblaient pas être importantes pour nos interlocuteurs. Ces deux variables sont la technologie et la stratégie

La technologie est une des principales variables développées dans la théorie de la contingence. A ce titre, nous avons pensé que plus la technologie d'une entreprise est polluante et risquée pour les employés, plus l'entreprise a tendance à utiliser des indicateurs de RSE.

Contrairement à nos attentes, cette variable n'est pas déterminante dans l'utilisation d'indicateurs de la RSE au sein des entreprises.

*« Non, non nous ne sommes pas dans un secteur sensible, puisque notre activité principale est l'extraction de produits divers. Donc dans nos usines nous n'avons aucune cheminée, ce sont au contraire des usines extrêmement propres. C'est une chance que nous avons ici. Plus de 80% de nos usines sont des usines de séparation d'air sans cheminées » E1.1*

Ainsi, des entreprises comme Transporter, ou Telecop, qui ne passent pas pour les plus grands pollueurs, présentent néanmoins une utilisation importante d'outils RSE.

Pour Telecop aussi, on fait le même constat :

*« Contrairement à ce que dit les initiales RE et développement durable, on n'est pas trop développement durable car le développement durable est surtout considéré comme étant environnemental. Donc nous considérons que nous ne sommes pas une entreprise très polluante. » E 5.1*

Néanmoins, nous retrouvons des discours inverses dans d'autres entreprises. A la question « pourquoi avez-vous fait ce choix ? », le directeur de développement durable de Chimix nous répond,

*« C'est une évidence, nous sommes persuadés que l'exercice de nos métiers appelle la responsabilité. Notre entreprise a toujours été extrêmement consciente de l'exigence que lui posait la nature de ses métiers. Sachez que nous avons des politiques pour diminuer les risques d'accidents depuis les années 1970 » E 4.1*

Compte tenu de ces réponses contradictoires, nous ne pouvons pas affirmer totalement que la technologie d'une entreprise influence réellement le recours à des indicateurs de la RSE en interne.

La deuxième variable dans ce dernier groupe est la stratégie. Pire encore, aucun interlocuteur ne l'a évoquée, alors qu'elle est considérée dans la littérature de contrôle comme un des facteurs qui expliquent le mieux le recours à un outil de contrôle. Pourquoi alors la stratégie ne semble pas être importante pour le choix d'utiliser des indicateurs de la RSE en interne ?

Difficile de fournir une réponse à cette question. Nous pouvons seulement invoquer le fait que ce constat est peut être dû à l'usage même de ces indicateurs. Nous le verrons dans la prochaine section, les indicateurs de la RSE sont plus des indicateurs de suivi que de résultat. Ils servent à suivre les projets, les réalisations, les avancements et non pas forcément à vérifier si un résultat préalablement fixé a été atteint.

L'absence de la variable « stratégie » dans les réponses de nos interlocuteurs est donc probablement causée par le fait de l'ambiguïté du terme « stratégie » quand on parle de RSE. Le chapitre précédent a montré en ce sens qu'il n'existait pas réellement de stratégies claires et bien définies dans les entreprises étudiées. On parle plutôt d'objectifs, d'états à atteindre, voire de valeurs à inculquer pour changer les comportements des salariés, sans pour autant fixer un « chemin » pour le faire. Les indicateurs ne sont donc pas là pour décliner les stratégies, mais plutôt pour les formaliser et baliser la route pour les construire.

## **1.2 Synthèse et discussion des résultats**

Après avoir identifié six variables comme étant les plus déterminantes pour la décision d'utiliser des indicateurs de la RSE en interne, nous avons voulu discuter plus largement ces résultats. Tout d'abord, nous allons tenter de synthétiser ces résultats en regroupant ces variables et en les étudiant selon la discussion théorique élaborée dans le chapitre II de cette thèse. Ensuite, nous allons tenter de proposer un modèle théorique regroupant les facteurs déterminants dans l'intégration des indicateurs de la RSE en interne. Enfin, pour discuter de ces résultats, nous nous poserons la question suivante : en se basant sur ces variables, peut-on dire que l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne répond-t-elle à un besoin d'efficience ou plutôt à une recherche de légitimité ?



### 1.2.1 Proposition d'un modèle théorique

Un des objectifs de notre thèse est de comprendre les raisons qui poussent les entreprises à utiliser des indicateurs RSE en interne. A cet effet, nous avons suivi la démarche suivante :

- Discussion théorique à la fois des raisons de publication et de diffusion des informations environnementales et sociales, mais aussi de l'utilisation des critères financiers.
- Réalisation d'une enquête qualitative, essentiellement par entretiens, afin d'identifier certaines variables pouvant influencer le recours à ces indicateurs en interne. Nous émettons ainsi la proposition suivante :

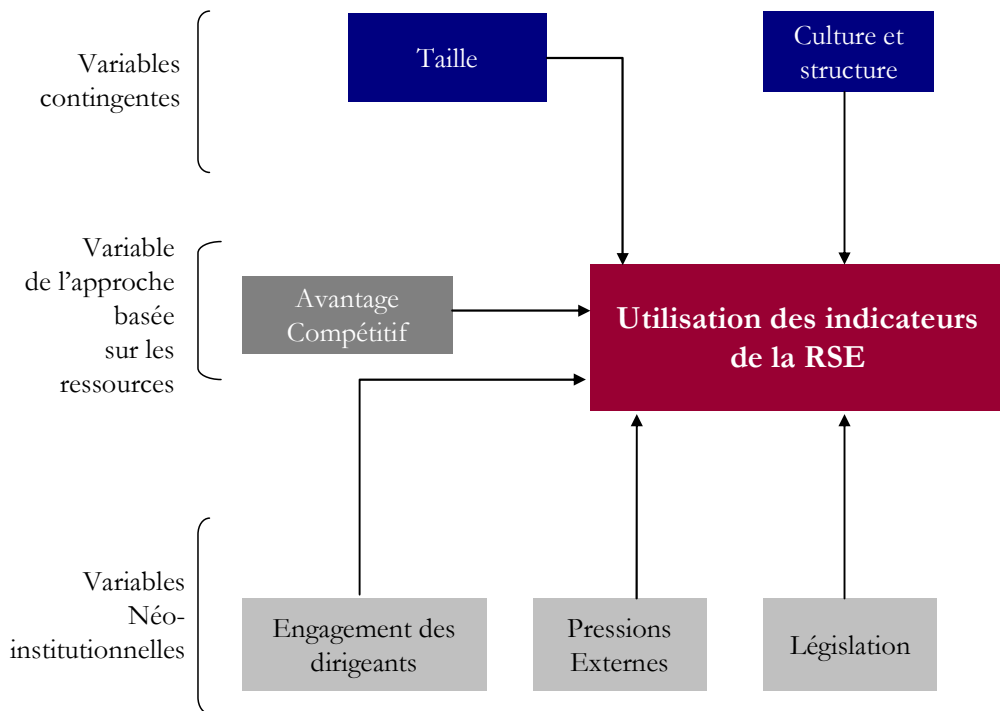
**La taille, l'avantage compétitif, la législation, la pression des groupes d'intérêts, la structure/culture d'entreprise, et le niveau d'engagement des dirigeants sont les variables qui influencent le plus la décision d'une entreprise d'intégrer les indicateurs de la RSE en interne.**

- Synthèse des conclusions de l'enquête dans un modèle théorique. A ce titre, nous avons voulu regrouper toutes nos conclusions dans un modèle théorique présentant les variables identifiées comme étant celles qui pourraient influencer le plus l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne. Ce modèle théorique se présente donc sous la forme d'un ensemble d'hypothèses, qui sont autant des propositions que des conclusions issues de notre recherche.
- Répartition de ces variables selon leur nature théorique, c'est-à-dire en fonction du corpus théorique auquel ces variables peuvent être rattachées<sup>157</sup>:

Une première lecture des différentes variables identifiées nous amène à proposer ce premier modèle théorique :

---

<sup>157</sup> Notons qu'ici, nous avons fait le choix de classer la variable Taille comme étant une variable contingente, alors qu'elle a également été considérée comme variable néo-institutionnelle par plusieurs recherches antérieures (Oliver 1997).



**Figure 50 : Un modèle théorique pour les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne**

Nous constatons ainsi que la réponse à notre question de recherche trouve des fondements essentiellement dans les visions contingentes et néo- institutionnelles de la firme.

Rappelons que la vision contingente de la firme, est une vision fonctionnaliste qui considère que les structures organisationnelles s'ajustent et s'adaptent (concept du *fit*) à des facteurs et des variables externes, ce qui permet, *in fine*, d'améliorer l'efficacité des organisations. Ce cadre a été largement mobilisé en théories des organisations et notamment en contrôle de gestion. A contrario, la vision néo-institutionnelle de la firme considère que cette dernière s'institutionnalise en adoptant des structures et des pratiques inspirées de l'environnement social et institutionnel de l'organisation. L'objectif de ce choix n'est pas de rechercher l'efficacité, mais plutôt d'atteindre une légitimité dans son environnement.

### 1.2.2 Discussion des résultats

Dans le chapitre II de cette thèse, nous avons essayé de discuter théoriquement de la question de recherche relative au « pourquoi ? ». Nous avons constaté qu'en réalité, il existe peu de littérature concernant les indicateurs de la RSE. Mais nous avons néanmoins pu faire émerger de la littérature deux champs théoriques, parfois contradictoires et parfois complémentaires, qui regroupent la majorité des explications théoriques soit sur les indicateurs de la RSE en comptabilité (communication externe), soit sur les indicateurs non

financiers en contrôle. Ces champs sont les visions contingentes de la firme d'une part, et celles néo-institutionnelles d'autre part.

C'est pour cette raison que nous avons voulu synthétiser et discuter nos résultats empiriques essentiellement à travers les conclusions de ces deux champs théoriques.

A ce niveau de notre recherche, nous nous posons donc la question de savoir si les indicateurs RSE servent réellement l'efficacité de l'entreprise et constituent un réel besoin pour le suivi et le contrôle de la performance (vision contingente), ou bien si ces indicateurs ne servent que pour l'affichage d'un système managérial, constituant un « mythe rationnel » (vision néo-institutionnelle) ?

Quairel (2006) privilégie la vision néo-institutionnelle pour expliquer la mise en place de la mesure de la performance globale. Elle écrit : « *Les obstacles techniques soulignés précédemment pour élaborer des indicateurs pertinents, les objectifs difficilement conciliables voire conflictuels des différentes parties prenantes situent la mesure de performance globale plus sur le terrain symbolique, en vue d'une recherche de légitimité, que sur le terrain de la maximisation de l'efficacité.* » (Quairel, 2006, pp. 14, 15).

A la lumière de notre analyse empirique, nous serions plutôt tenter de rejoindre les conclusions de Quairel (2006). Il semble, en effet, que les variables néo-institutionnelles soient plus significatives pour expliquer l'utilisation des indicateurs RSE, et par conséquent, que ces indicateurs soient beaucoup plus un outil de légitimité que d'efficacité. Plusieurs raisons nous poussent vers cette conclusion :

- Tout d'abord, nous avons constaté que les trois variables les plus citées et les plus significatives (selon nos interlocuteurs) sont la taille, la réglementation et la pression externe. Si on considère l'influence de la taille plus dans son aspect visibilité externe et mimétisme que sur son influence structurelle<sup>158</sup>, on constate que ces trois facteurs relèvent de la théorie néo-institutionnelle. Ces trois variables expriment le souci et le besoin des entreprises à se légitimer vis-à-vis des institutions en vigueur à travers le choix d'un mécanisme de contrôle de la RSE. L'adoption des indicateurs de la RSE

---

<sup>158</sup> Nous avons montré précédemment que la variable taille a été surtout évoquée, dans nos entretiens, dans son aspect visibilité induite que pour des problèmes structurels liés à la taille. En ce sens, la taille se rapproche plutôt de la vision néo institutionnelle de la firme, puisque c'est la visibilité qui engendre le besoin des organisations de s'institutionnaliser en adoptant des comportements favorables et requis pour son acceptation extérieure.

serait alors à la fois un isomorphisme normatif (réglementation), coercitif (pression des agences de notation notamment) et mimétique (effet de la taille, de la visibilité, et donc de la réputation, qui engendrent un phénomène d'imitation entre les grandes entreprises).

- Ensuite, si on ajoute la variable « engagement des dirigeants » aux trois facteurs déjà cités, on constate que plus de la moitié des variables identifiées dans notre étude empirique trouvent des explications dans l'approche néo-institutionnelle.
- Par ailleurs, notre enquête sur le terrain a montré que le choix des indicateurs utilisés en interne se fait en fonction de besoin interne certes, mais surtout en fonction de critères externes<sup>159</sup>. Souvent ces indicateurs ne répondent même pas à un véritable besoin interne, mais ils sont pris en compte pour satisfaire une catégorie de parties prenantes, pour répondre à un référentiel international non obligatoire (GRI par exemple), ou encore, pour satisfaire les exigences des agences de notation.
- Enfin, si on se pose une question alternative afin de voir si les indicateurs RSE servent l'efficacité, on serait dans ce cas confronté à une problématique sémantique : De quelle efficacité ou de quelle performance parle-t-on ? Une efficacité financière ou une efficacité RSE ? Ainsi, si on regarde cette pratique selon un aspect fonctionnaliste contingent, il serait difficilement admis que ces pratiques servent l'efficacité de la firme d'un point de vue financier. Donc, à moins de démontrer que la performance RSE impacte directement la performance financière, chose qui n'a toujours pas été démontrée malgré un nombre incalculable de recherches, les outils de contrôle que représentent les indicateurs RSE ne peuvent être considérés comme des outils d'efficacité.

Ces différentes explications nous poussent à considérer que **les indicateurs de la RSE sont essentiellement adoptés par les entreprises suite à la recherche d'une légitimité vis-à-vis de l'environnement institutionnel.**

Une deuxième relecture des différentes variables identifiées, permet de proposer une nouvelle classification, différente de celle déjà proposée plus haut (voir fig.51).

Nous avons montré que les variables taille, législation, pressions externes et engagements des dirigeants, relèvent toutes de la théorie néo-institutionnelle. Nous avons également discuté du cas de la variable structure/culture, qui peut être considérée dans notre étude, plus en tant

---

<sup>159</sup> Voir chapitre V, section 1 et 2.

que ressource interne (à la disposition des entreprises et influençant à son tour l'adoption d'indicateurs RSE), qu'une variable de contingence. A ce titre, nous pouvons postuler que la variable structure/culture ancienne en faveur des dimensions de la RSE, s'intègre davantage dans les variables relevant de l'approche basée sur les ressources, au même titre que la variable « avantages compétitifs ».

Nous constatons ainsi que les six variables identifiées dans note étude, trouvent des explications dans deux corpus théoriques essentiellement : la théorie néo-institutionnelle et l'approche basée sur les ressources. L'adoption des indicateurs de la RSE serait donc une pratique managériale qui cherche à la fois, à acquérir une légitimité externe, et à développer des ressources internes en vue d'un avantage compétitif. Mais ceci n'est-il pas une forme de recherche d'une efficacité économique ?

Enfin, en analysant ces différentes variables en fonction de leur nature par rapport à l'entreprise (interne, externe), nous arrivons à cette deuxième classification des facteurs influençant l'utilisation des indicateurs de la RSE au sein des organisations :

		Variables	
		Internes	Externes
Courants théoriques	<b>Théorie Néo Institutionnelle</b>	- Engagements des dirigeants	- Taille /Visibilité - Législation - Pressions externes
	<b>Resources Based View</b>	- Culture et structure	- Avantages compétitifs

**Figure 51: Modèle théorique des facteurs influençant l'intégration des indicateurs RSE**

## **Section 2: Caractéristiques et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE**

Les indicateurs RSE se sont révélés être la pratique managériale la plus importante et la plus répandue dans les entreprises étudiées concernant les thématiques du développement durable et de la RSE. Ce constat s'explique par le fait que ces indicateurs sont un outil facile à utiliser et compréhensible par tous. C'est aussi un outil simple, utile, usuel et qui « *parle* » à des managers habitués à gérer fréquemment une multitude d'indicateurs.

Plusieurs constats et hypothèses peuvent être formulés à l'encontre de l'utilisation de ces indicateurs en interne. Cependant, ces constats diffèrent sensiblement en fonction du niveau hiérarchique où on se trouve dans l'organisation. Pour cette raison, nous avons choisi de présenter nos résultats en deux temps:

- d'une part entre les directions générales et les unités opérationnelles, qu'on appellera, niveau organisationnel,
- d'autre part, au sein des unités opérationnelles, elles mêmes, et plus particulièrement celles que nous avons pu étudier chez le groupe Energetix, et qu'on appellera niveau divisionnel.

### **2.1 Au niveau organisationnel**

À ce niveau hiérarchique, les indicateurs de la RSE présentent une caractéristique spécifique : leur nombre très élevé. Ce constat nous amène à parler dans un premier temps d'une « *usine à gaz responsable* ».

Par ailleurs, l'analyse des modalités d'utilisation de ces indicateurs à la lumière de la littérature de contrôle, montre que cette utilisation diffère d'une entreprise à une autre. Nous avons remarqué que cette différence s'explique essentiellement dans l'ancienneté relative à la mise en place de ces indicateurs.

Dans ce qui suit, nous allons développer davantage ces deux conclusions.

#### **2.1.1 Un grand nombre d'indicateurs donnant lieu à une « *usine à gaz responsable* »**

L'émergence des pratiques internes en faveur des aspects de la RSE s'est accompagnée en premier lieu d'un foisonnement important d'indicateurs RSE tant pour la communication

externe que pour le *reporting* interne<sup>160</sup>. Ce constat émerge de notre étude du terrain où toutes les entreprises s'inquiètent d'ailleurs de l'accroissement du nombre d'indicateurs existants.

*« On utilise beaucoup trop d'indicateurs je pense. Plus de 400 indicateurs, à la fois sur le plan environnemental et social. C'est dur à gérer. C'est pour ça qu'on va revoir tout ça.(...) il n'y a pas une personne qui peut saisir 400 indicateurs toute seule. Après, du coup c'est reparti sur plusieurs personnes, chacune a 3,5 10 indicateurs à suivre. E 5.1*

Presque toutes les entreprises de notre étude arrivent à un état de sur-utilisation des indicateurs de la RSE au niveau des directions générales. Que ce soit pour les indicateurs environnementaux ou sociaux, le sentiment est toujours le même : trop d'indicateurs, de données, de chiffres à suivre pour les directions développement durable du groupe.

Comment peut-on alors expliquer ce constat ? Trois raisons peuvent être évoquées.

La première est que les problématiques liées à la RSE demeurent assez récentes et assez innovantes pour la plupart des entreprises. Un phénomène de « tâtonnement » a donc vu le jour au sein de ces entreprises, étant donné qu'on ne savait pas réellement où porter les efforts nécessaires.

En outre, il existe encore des difficultés pour la définition même des objectifs et des buts à atteindre sur ces thématiques. Trouver le bon indicateur qui puisse mesurer, suivre et relater chaque aspect de la performance environnementale ou sociale, s'est avéré un exercice difficile et fort périlleux. D'ailleurs, cette question s'est déjà souvent posée lorsque qu'on voulait trouver un bon indicateur pour des aspects traditionnels et financiers de l'entreprise. Que dire alors de thématiques récentes, encore floues et pas encore totalement maîtrisées par les organisations ?

Aussi, pour remédier à ce problème, une tendance à multiplier les indicateurs de la RSE a vu le jour. Recourir à un nombre important et considérable d'indicateurs semble être la première solution trouvée par ces entreprises, tout en espérant qu'au moins un de ces

---

<sup>160</sup> C'est d'ailleurs le constat établi dans une étude datant de 2004 du cabinet d'étude Enablon portant sur un échantillon de 50 entreprises du SBF 250 en 2004. Cette étude dénonce le nombre important d'indicateurs RSE utilisés par les entreprises « Une des difficultés tient dans la construction et la gestion du nombre d'indicateurs. Plus de 40 % des entreprises suivent entre 50 et 100 indicateurs et estiment que ce nombre va augmenter chaque année. Les entreprises déclarent disposer de données sociales et environnementales exhaustives dans 41 % des cas. (...) Il y a un retard incontestable du reporting social et environnemental sur le reporting économique et financier. Si les entreprises estiment à 92% bien traiter le reporting économique et financier, elles sont 44% à émettre un jugement négatif sur leur capacité à traiter le reporting environnemental et 35 % à émettre un jugement négatif sur leur capacité à traiter le reporting social. ».

indicateurs soit utile et efficace, et atteint donc son objectif. Ce constat est d'autant plus critique que certains indicateurs n'étaient pas forcément pertinents et adéquats pour la nature de l'activité de l'organisation. En effet, bon nombre d'indicateurs de la RSE qu'on retrouve au sein des entreprises, ne sont autres que des indicateurs RSE recommandés par des référentiels de *reporting* externe tels que la GRI. Ces indicateurs étaient choisis car issus de ces référentiels de communication extra-financière, et se trouvaient par la suite déclinés sur tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

En second lieu, nous rappelons que les indicateurs, qu'ils soient financiers ou non, sont des outils fort intéressants pour donner une représentation d'un processus, même si on éprouve encore des difficultés à les maîtriser et à les appréhender. Les indicateurs de performance ont cette capacité de « donner l'illusion » que les choses sont bien maîtrisées et bien contrôlées. Multiplier les indicateurs de la RSE, que ça soit en interne ou en externe, permet donc aux entreprises de montrer, voire même de « faire semblant », qu'elles arrivent à bien gérer l'ensemble des processus managériaux impliquant des aspects RSE.

Enfin, la troisième raison qui pourrait expliquer le nombre élevé d'indicateurs de la RSE, est relative aux mécanismes même de sélection desdits indicateurs.

L'étude empirique réalisée a permis d'identifier certaines caractéristiques communes quant aux mécanismes de sélection des indicateurs RSE utilisés en interne. Autrement dit, on a cherché à comprendre :

- Ce qui pousse une entreprise à suivre un indicateur particulier au lieu d'un autre ?
- Et si les indicateurs choisis sont les mêmes à tous les niveaux hiérarchiques ?

Le premier constat est que les indicateurs de la RSE ne sont pas choisis de la même manière selon qu'on se trouve au niveau des directions générales (essentiellement des directions développement durable au niveau groupe) ou au niveau des unités de production, au niveau des BU.

Au niveau des directions générales, le choix des indicateurs de la RSE est fortement influencé par des référentiels externes (GRI, loi NRE, normes européennes, *Global Compact*, normes de l'OCDE<sup>161</sup>, etc.). Ces directions, dont le rôle étant avant tout de coordonner la stratégie RSE et de perfectionner la communication externe autour de ces thématiques,

---

<sup>161</sup> Voir annexe 10 pour une description de ces trois derniers référentiels.



accordent une grande importance aux mécanismes de communications externes standards et normalisés dans le choix des indicateurs.

A notre question « comment s'est fait le choix pour les indicateurs utilisés en interne ? », les réponses ont été sans équivoque.

*« Par référence au GRI, par référence aux règles de l'OCDE, de l'OMS ; donc on a fait notre propre outil basé sur ces différents outils externes, que nous avons repris. On a touché les thèmes environnementaux, sociaux, sociétaux et de gouvernance aussi. » E 5.1*

*« Donc à la fois on suit le GRI et la loi NRE, c'est une obligation et on ne peut pas y échapper, et donc en fait on s'en sert des indicateurs GRI à la fois pour le rapport développement durable et pour le document de base, le document de référence pour l'AMF. » E 7.2*

*« Pour faciliter les comparaisons qualitatives et quantitatives, le reporting utilise les catégories et les critères de la Global Reporting Initiative (GRI), affiliée au Programme des Nations unies pour l'Environnement, qui a pour but de développer et de diffuser des méthodes de reporting en matière de développement durable et sur les critères de laquelle s'alignent désormais la plupart des grandes entreprises dans le monde » Doc.Ext 6.1*

Sauf que ces normes de communication externe sur les dimensions de la RSE sont lourdes et complexes. La norme GRI par exemple, dans sa dernière mouture en 2006, prévoit plus de 120 indicateurs répartis sur six domaines différents<sup>162</sup>. Si on ajoute à cela, les exigences d'autres référentiels internationaux ou nationaux, le nombre de ces indicateurs devient rapidement assez conséquent et presque ingérable pour les entreprises.

Or, c'est la recherche de la légitimité institutionnelle, comme nous l'avons montré dans la section précédente, qui pousse les entreprises à adopter le plus grand nombre possible de référentiels externes. Est-on alors en présence d'un véritable « piège managérial » ?

La recherche de légitimité implique la recherche d'accréditation et de certification externe, qui elle-même engendre le recours à un nombre considérable d'indicateurs, rendant *in fine* le pilotage de la RSE difficile.

---

<sup>162</sup> Économie ; environnement ; droit de l'homme ; emploi, relations sociales et travail ; responsabilité du fait des produits ; société.

Pour conclure, les indicateurs de la RSE sont essentiellement choisis en fonction de pressions coercitives et mimétiques émanant de l'extérieur de l'entreprise. Ils répondent davantage à une stratégie de communication qu'à des stratégies commerciales ou industrielles. Ils sont rarement le fruit de réflexions internes et interactives<sup>163</sup>.

Notre premier résultat quant aux caractéristiques des indicateurs de la RSE, est qu'on assiste aujourd'hui à leur foisonnement et à leur multiplication à l'intérieur des organisations. Nous avons essayé d'expliquer que ce constat est dû à la fois, à un phénomène de « tâtonnement », à une volonté de montrer la bonne maîtrise des aspects RSE, et aux méthodes de sélection de ces indicateurs.

C'est ce qui nous amène à dire en fin de compte que les indicateurs de la RSE contribuent à l'émergence de véritables « usines à gaz responsables » au sein des entreprises qui les mettent en place. Ce phénomène participe à son tour à rendre le pilotage de la performance globale une tâche encore plus difficile et ardue.

### **2.1.2 Des modalités d'utilisation divergentes des indicateurs de la RSE**

Le deuxième résultat relatif aux indicateurs de la RSE au niveau organisationnel, concerne leurs modalités d'utilisation.

Pour donner suite à notre discussion théorique de la première partie de cette thèse, nous avons voulu comprendre de quelle manière ces indicateurs sont utilisés par la direction générale, à la lumière de la littérature existante sur les modalités de contrôle.

Les entretiens exploratoires réalisés, ainsi que notre étude de cas approfondie, permettent de conclure que l'utilisation des indicateurs RSE diffèrent selon les directions générales des entreprises étudiées. Aucun consensus ou règles générales n'a pu émerger. Certaines directions utilisent ces indicateurs pour évaluer et sanctionner leurs managers. D'autres les utilisent surtout pour coordonner et motiver.

Pour le premier groupe d'entreprises, les indicateurs de la RSE sont utilisés d'une manière assez stricte et contraignante, et constituent un moyen de pressions continues envers

---

<sup>163</sup> Sauf dans des cas spécifiques, où l'attention de la direction générale sera portée sur des domaines bien précis et contingents à l'activité de l'entreprise. Ce cas s'est vu notamment chez Energetix, où un nombre réduit d'indicateurs (12 en totalité, appelés indicateurs groupe) est choisi par la direction générale qui les suit d'une manière détaillée et approfondie. Ces indicateurs ne font pas l'objet de communication externe par la suite. Ils sont primordiaux pour la direction générale car ils mesurent des aspects de sécurité et d'environnement, extrêmement importants pour le groupe.

les managers. Les indicateurs servent à les gratifier ou à les sanctionner, puisqu'ils sont indexés sur leurs bonus et leurs rémunérations. On se rapproche ici d'un des rôles des indicateurs comptables, tel que défini par la littérature RAPM et surtout par Hopwood (1972) dans ce qu'il appelle « *budget constrained* ». Autrement dit, les indicateurs RSE constituent des outils de pressions et de sanctions continues, et les managers sont évalués sur la base de ces indicateurs pour atteindre les objectifs sur les dimensions environnementales et sociales, sans prendre en compte d'autres paramètres. Ils sont ainsi utilisés comme des indicateurs comptables avec un objectif de contrôle des résultats/comportements des managers.

*« Un manager qui a des accidents de travail a des soucis à se faire. Et ça peut aller d'une simple mise en garde à un licenciement carrément » E 4.1*

*« Oui, ils ont des objectifs qui sont suivis ; c'est un des moyens de management qu'on a mis en place, dans un dispositif de rebouclage complet qu'on a fait. Parmi ce dispositif, on a une part importante, je ne sais pas si c'est 25 ou 50 % de l'intéressement du groupe, qui est calée sur des objectifs de développement durable. » E 6.1*

Cet aspect a également été observé au sein d'Energetix où un ensemble d'indicateurs (12 indicateurs groupe) sont utilisés d'une manière assez contraignante par la direction générale. Cette dernière accorde une grande importance à ce groupe d'indicateurs et maintient, à l'aide de ces indicateurs, une pression constante sur ses managers.

Mais de là à dire que cette manière d'utilisation se rapproche d'un mode de contrôle diagnostique au sens de Simons (1995), il y a un pas assez difficile à franchir. Pour Simons, trois caractéristiques distinguent les systèmes de contrôle diagnostiques : « *la capacité de mesurer les outputs d'un processus, l'existence d'objectifs prédéterminés avec lesquels les résultats réels peuvent être comparés et la capacité de corriger les déviations par rapport aux objectifs* » (1995, p. 59). Or, toutes ces caractéristiques n'ont pas été observées simultanément. De plus, une utilisation interactive de ces indicateurs existe au sein de ces mêmes entreprises, dans le sens où les indicateurs sont souvent discutés au sein des comités développement durable regroupant à la fois les managers et la direction générale. Ils servent également à faire émerger de nouvelles idées et à construire de nouvelles actions sur des aspects non pris en compte auparavant. Ce constat mitigé nous amène plutôt à qualifier ce mode de contrôle de diagnostique faible.

Les entreprises du deuxième groupe misent surtout sur les capacités de ces indicateurs à la conduite du changement et à l'acceptation de nouvelles valeurs par l'ensemble des managers. Les indicateurs ne sont pas utilisés d'une manière stricte et contraignante, et servent plutôt à coordonner les actions et à motiver les salariés. Les bonus et les rémunérations ne sont pas indexés sur ces indicateurs, et les coercitions exercées sur les managers restent assez faibles à l'aide de ces indicateurs. C'est surtout sur la communication interne et les formations des managers que l'accent est mis pour diffuser les valeurs et décliner les stratégies RSE (quand elles existent). Dans ces entreprises, les indicateurs RSE jouent un rôle informatif plus que coercitif, et servent souvent à discuter et à reformuler les objectifs RSE dans des comités de pilotage ou des comités de direction au niveau des sièges. Pouvons-nous dire alors que ces indicateurs sont un outil de contrôle interactif au sens de Simons (1995) ?

Rappelons tout d'abord que selon Simons, un système de contrôle interactif doit avoir quatre caractéristiques (1995, p. 97) :

- L'information produite par le système est une information importante et doit être souvent inscrite à l'ordre du jour de la direction générale.
- Les systèmes de contrôle interactifs exigent et requièrent une attention fréquente et régulière des directeurs à tous les niveaux de l'organisation.
- Des données produites par le système sont interprétées et discutées lors des réunions réunissant des supérieurs, des subordonnés et des pairs.
- Le système doit être catalyseur et favoriser le défi et la discussion continue des données, des objectifs et des plans d'action fondamentaux.

A la lumière de cette définition, nous pouvons dire que l'utilisation des indicateurs de la RSE dans ce groupe d'entreprises se rapproche fortement de la définition donnée des systèmes de contrôle interactifs. Sauf qu'une des caractéristiques n'est pas réellement présente. C'est la fréquence de l'utilisation des indicateurs RSE. Bien que Simons ne précise pas ce qu'il entend par une utilisation fréquente et récurrente, nous ne pouvons pas affirmer que les indicateurs RSE donnent lieu à une attention répétitive et continue, ni de la part des managers, ni de la part des directions générales. Ces indicateurs sont analysés au maximum une ou deux fois par an par les directions générales, lors des réunions des comités de pilotage

ou autres. Ces réunions précèdent la plupart du temps les consolidations des données RSE et la communication externe.

Autre point significatif. L'utilisation interactive selon Simons doit servir en premier lieu à l'émergence de nouvelles stratégies. Sauf que dans ce cas précis des indicateurs de la RSE, l'objectif recherché n'est pas tant la construction de nouvelles stratégies que le maintien de la motivation, de l'attention, de l'intérêt pour les questions environnementales ou sociales. Nous constatons, en effet, que l'interactivité dans l'utilisation des indicateurs de la RSE sert en grande partie à maintenir une configuration particulière en place : celle de retenir l'attention et la motivation des managers derrière les préoccupations et les nouvelles problématiques de la RSE. En encourageant l'interactivité, on encourage le développement d'une certaine forme de culture organisationnelle.

Vu ces éléments, nous préférons parler d'utilisation « quasi » interactive des indicateurs de la RSE dans ce groupe d'entreprises, bien que la question reste encore assez ouverte.

Néanmoins, il y a lieu de se demander ce qui explique cette différence d'utilisation entre les deux groupes d'entreprises. Simons (1991, 1994) relie la manière d'utiliser des outils de contrôle dans une entreprise essentiellement à l'incertitude stratégique perçue concernant une dimension particulière. Or, par rapport aux aspects RSE, l'incertitude stratégique est ressentie par toutes les entreprises rencontrées. Ces dernières maîtrisent mal plusieurs facteurs externes, et ont des difficultés à bâtir des orientations stratégiques claires et à construire des objectifs chiffrés pour les dimensions RSE. Les réponses à cette dichotomie par rapport à l'utilisation, sont à chercher ailleurs.

Nous avons constaté que le premier groupe rassemble des entreprises où les dimensions RSE, et en particulier environnementales et écologiques, étaient prises en compte depuis de longues années. Ces entreprises étaient déjà confrontées à des normes et des règles spécifiques, dues à leur métier respectif<sup>164</sup>. Elles avaient donc construit et utilisé ces indicateurs en réponse à ces contraintes externes anciennes. Elles sont habituées à ces indicateurs, qui se sont largement formalisés et structurés au fil du temps. Le caractère usuel et répétitif de ces indicateurs, observé dans ce premier groupe, a favorisé leur utilisation coercitive et contraignante, et s'approche donc d'une utilisation diagnostique.

---

<sup>164</sup> Les entreprises Innovair et Chimix ont signé à partir des années 1970 plusieurs protocoles et conventions relevant du secteur de la chimie (*responsible care*, etc.). Il en est de même pour les entreprises Electrika et Energetix qui étaient confrontées à des normes spécifiques dans le secteur de l'énergie.

*« Depuis 1963, la législation nous oblige à répondre à des enquêtes publiques. Pour nous c'est une habitude. Pour d'autres entreprises, c'est plus nouveau. Depuis 30 ans, on donne nos rejets. »*

E 8.13

Tandis que dans le deuxième groupe, on retrouve des entreprises où les thématiques RSE sont assez récentes. Les indicateurs choisis et mis en place n'ont pas encore revêtu un caractère formel et indiscutable. Le « tâtonnement » ici est encore plus important que dans le premier groupe. Ne sachant pas concrètement quels indicateurs choisir, ces entreprises ont eu, initialement, tendance à multiplier ces données et à construire des mesures « tout azimut », pas forcément toujours appropriées. Conscientes de la limite et de la subjectivité implicite de ces indicateurs, les entreprises du deuxième groupe ne pouvaient pas vraiment les utiliser pour évaluer et sanctionner leurs managers. L'utilisation « quasi » interactive de ces indicateurs s'imposait pour recenser, d'une part les difficultés et les limites et d'autre part, les besoins de l'entreprise. Cette manière d'utiliser des indicateurs pour coordonner et motiver, sert avant tout à choisir et à sélectionner les « bons » indicateurs, les plus appropriés à l'activité de l'entreprise, et à en éliminer les autres. Autrement dit, à faire le « tri » parmi la panoplie des indicateurs RSE présents sur le « marché ».

*« Puis on est en train de réfléchir à la refonte de ces indicateurs parce que plus on avance plus on se rend compte que nous avons besoin d'indicateurs spécifiques à notre métier »*

E 2.1.

Nous postulons donc dans cette thèse que la manière d'utiliser les indicateurs RSE par la hiérarchie dépend de l'ancienneté de l'utilisation de ces indicateurs : plus ces indicateurs sont anciens, plus leur utilisation semble être diagnostique. Plus la mise en place de ces indicateurs est récente, plus leur utilisation se rapproche d'une utilisation interactive.

Nous avons distingué ces deux groupes d'entreprises en fonction de l'utilisation faites des indicateurs<sup>165</sup>, et ce, en se basant surtout sur les principaux attributs des systèmes de contrôle (Simons, 1987) qui permettent de distinguer les deux modalités de contrôle :

- la rigueur budgétaire ;
- la fréquence du *reporting* et l'intensité du suivi des résultats ;
- le caractère prévisionnel des données observées et suivis ;
- l'indexation de la rémunération des managers sur les indicateurs RSE ;

---

<sup>165</sup> Voir Chap. V, section 1.4, et section 2.4

- l'ancienneté des indicateurs RSE selon les acteurs interviewés ;
- l'ancienneté des structures environnements/ hygiène/ sécurité, etc.

Ces différents attributs nous ont permis de classer les entreprises étudiées en deux groupes distincts. Le tableau suivant synthétise nos conclusions.

	Confrontation aux problématiques environnementales et sociales	
	<i>Ancienne</i>	<i>Récente</i>
Objectifs actuels de l'utilisation des indicateurs	Evaluer et sanctionner	Motiver et coordonner
Nature de l'utilisation	Diagnostique faible	Quasi- interactive
Entreprises étudiées	Innovair Chimix Electrika Aviona Energetix	Transporter Pharmacop Telecop

Tableau 35 : Modalités d'utilisation des indicateurs RSE en fonction de leur ancienneté

Ainsi, les différentes conclusions auxquelles ont abouti nos analyses empiriques, permettent de construire un premier modèle, quant à l'utilisation des indicateurs de la RSE entre les directions générales et les unités opérationnelles.

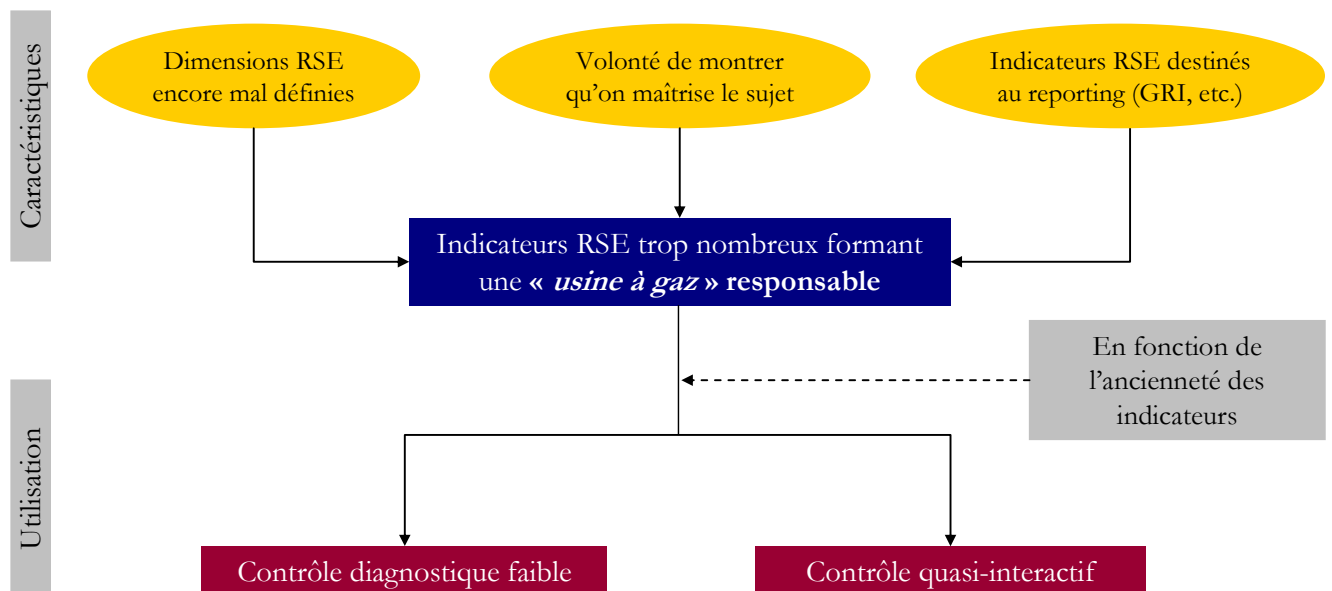


Figure 52 : Modèle pour les indicateurs de la RSE à un niveau organisationnel

## 2.2 Au niveau divisionnel

Nos investigations empiriques ont mis au jour des différences sensibles dans l'utilisation des indicateurs de la RSE entre le niveau organisationnel et le niveau divisionnel<sup>166</sup>.

Ces investigations ont permis de dégager trois principaux résultats spécifiques au niveau hiérarchique divisionnel. Tout d'abord, nous montrerons que les indicateurs utilisés à ces niveaux hiérarchiques ne constituent pas un ensemble homogène. Ils proviennent d'« origines » diverses, répondant chacune à une exigence spécifique. Ensuite, nous avons constaté que les indicateurs de la RSE avaient une caractéristique principale : ils sont essentiellement des indicateurs de « suivi ». Enfin, le dernier résultat, concerne les modalités d'utilisation de ces indicateurs. Nous verrons, dans ce qui suit, que le contrôle exercé à l'aide des indicateurs de la RSE, est essentiellement un contrôle social.

### 2.2.1 Des indicateurs aux origines diverses

Au niveau des sites de production, les mécanismes de sélection des indicateurs se fait différemment de celui du niveau organisationnel. En réalité, au sein de ces unités coexistent plusieurs types d'indicateurs. Ce constat s'explique par leur mécanisme de sélection.

Nous avons identifié plusieurs mécanismes de sélection qui peuvent être regroupés en trois catégories :

- Soit que des indicateurs sont suivis essentiellement pour pouvoir répondre aux besoins du groupe en termes de communication externe. Ces indicateurs sont donc imposés par les directions générales, sont destinés au *reporting*, et ne servent pas spécialement au management des unités.
- Soit que des indicateurs sont choisis et utilisés pour les besoins spécifiques et internes à chaque unité opérationnelle. Ces indicateurs sont construits localement par les managers afin de les aider dans le pilotage quotidien de leur unité. Ces indicateurs ne font pas l'objet de *reporting*.

---

<sup>166</sup> Les résultats présentés dans ce paragraphe sont essentiellement issus de notre étude approfondie du cas Energetix qui a permis d'analyser en profondeur les modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE à l'intérieur d'une BU et de ses unités opérationnelles. Néanmoins, bien que pour les autres entreprises étudiées nous n'avons pas eu accès à ce niveau hiérarchique, nous avons quand même pu dégager des enseignements utiles pour notre étude concernant ce niveau.



- Soit, enfin, que des indicateurs sont construits selon les recommandations des normes de certification internationales. Le choix se fait donc, essentiellement, pour être en conformité avec ces standards managériaux et pour acquérir ou renouveler les certifications ISO 14 000, OHSAS 18000, etc.

Nous constatons qu'au niveau des unités opérationnelles, le choix d'un indicateur de la RSE, plutôt qu'à un autre, obéit à des pressions externes. Ces pressions sont essentiellement normatives (certification) et coercitives (hiérarchie).

### **2.2.2 Des indicateurs de suivi plus que des indicateurs de performance<sup>167</sup>**

Nous nous sommes posé la question de savoir si les indicateurs de la RSE sont utilisés par les managers comme pourraient l'être des indicateurs financiers, c'est-à-dire pour le pilotage stratégique en combinant à la fois des indicateurs de suivi et des indicateurs de résultats ?

Nous constatons que la plupart des indicateurs de pilotage utilisés au sein des unités opérationnelles sont essentiellement des indicateurs de suivi réguliers de l'état d'avancement des actions établies dans le cadre des plans stratégiques environnementaux ou sociaux. Autrement dit, pour piloter, les managers se basent beaucoup plus sur des indicateurs de suivi ou de progression, qui indiquent le niveau d'avancement de la mise en œuvre d'une action ou d'un évènement en cours, que sur des indicateurs de résultats indiquant le résultat d'une action ou d'un évènement achevé<sup>168</sup>.

Les indicateurs de résultats sont utilisés essentiellement comme des indicateurs de *reporting* pour renseigner la hiérarchie sur les avancées réalisées et pour servir *in fine* comme base à la communication externe. Ils ne sont d'ailleurs calculés et mesurés que très rarement durant l'année (une ou deux fois par an au maximum) ou exceptionnellement lorsque la direction le souhaite.

---

<sup>167</sup> Rappelons qu'on définit généralement les indicateurs de suivi comme des indicateurs liés aux ressources et aux réalisations. Alors que les indicateurs de performance sont surtout concentrés sur les résultats et les impacts attendus.

<sup>168</sup> Par exemple, un indicateur de suivi environnemental peut renseigner sur « le Suivi des sensibilisations à l'environnement » ou sur la « Mesure du nombre d'heures consacrées à l'environnement » ou encore sur l'« Avancement annuel de la mise en conformité des installations industrielles ». Alors qu'un indicateur de résultat environnemental informe sur des valeurs telles que la consommation d'eau, d'électricité, des quantités de déchets produites, etc.

Pourquoi alors le management des aspects RSE se base essentiellement sur des indicateurs de suivi plutôt que sur des indicateurs de résultat ? Deux raisons peuvent être évoquées :

- Comme nous l'avons vu dans notre analyse des cas, les dimensions RSE posent un grand problème de fixation d'objectifs chiffrés, clairs et précis. La finalisation des objectifs RSE en termes chiffrés semble être une tâche difficile pour la plupart des entreprises<sup>169</sup>. Mais si les objectifs ne sont pas chiffrés, comment peut-on les évaluer par la suite ? Et comment peut-on se fier à un indicateur de résultat, donc à un chiffre, qui n'a pas forcément de sens en l'absence d'un objectif préalable permettant la comparaison ? Recourir à des indicateurs de suivi donnant la tendance (amélioration ou dégradation) est plus significatif et plus parlant aux managers quand il s'agit des dimensions de la RSE. Ces difficultés de pilotage avec des indicateurs de résultats se ressentent davantage pour l'aspect environnement lorsqu'il s'agit de paramètres climatiques pas toujours maîtrisables.

*« L'indicateur CO<sup>2</sup> aujourd'hui par exemple non (non piloter). Et je pense que c'est compliqué qu'il le soit parce que l'émission de CO<sup>2</sup> n'est pas complètement maîtrisée, ça dépend beaucoup du climat et des moyens de production qu'on arrive à mettre en ligne, etc. Sur le court terme on pilote une partie mais loin de la totalité. Quand il fait froid ou qu'il ne pleut pas on devient très mauvais sans qu'on puisse piloter quoique ce soit pratiquement » E 6.1*

- La deuxième raison qui explique que les indicateurs de la RSE sont principalement utilisés comme des indicateurs de suivi, trouve probablement ses origines dans le fait que le management de la RSE tend plus à être un management par projet qu'un management par processus.

*« A un même niveau, l'imbrication n'est pas toujours claire. Les informations sont trop abondantes. Il y a une difficulté à trouver les bons indicateurs. Souvent on distingue plutôt ce qui est fait ou n'a pas été fait, des étapes à mettre en œuvre plutôt qu'un suivi par mesure. » E 8.5*

---

<sup>169</sup> Une étude réalisée par le cabinet d'étude français « Enablon » sur un échantillon de 50 entreprises du SBF 250 en 2004 a atteint des constats semblables. On lit dans ce rapport : « Au niveau du pilotage, dans 67 % des cas des entreprises étudiées, les entreprises ont clairement défini et communiqué une stratégie de développement durable mais pour seulement 50 % d'entre elles, cette stratégie se traduit par des objectifs d'amélioration chiffrés. Pour les autres, la stratégie en matière de développement durable n'est pas formalisée ou rédigée. Les choses avancent en fonction de l'expérience en la matière des responsables de l'entreprise ».

*« On n'a pas encore vraiment..., on a des objectifs, mais on est plus dans la gestion des projets avec un regard développement durable, définir un certain nombre de politique d'investissement ou d'action dans les domaines d'énergies nouvelles, ou l'économie d'énergie ou l'accès à l'énergie, à les appliquer, et après on met derrière des indicateurs de suivi.. » E 6.1*

Ainsi, les indicateurs de la RSE semblent mieux trouver leur place en tant qu'indicateurs de suivi au sein des unités opérationnelles, que des indicateurs de résultat. Faute de pouvoir fixer des objectifs chiffrés et de recourir à un management rigide par des processus prédéfinis et formalisés, les entreprises semblent davantage opter pour un management par projet sur les aspects RSE, où les indicateurs de suivi sont plus pertinents et adéquats. Plusieurs avantages peuvent être avancés pour ce type de management. Il permet tout d'abord de mobiliser le personnel autour d'un projet fédérateur qui donne un sens à leurs actions. Ceci est apparu primordial pour des entreprises voulant s'assurer l'adhésion de tous derrière des aspects pas toujours mobilisateurs. Ensuite, le management par projet est une démarche de progrès, qui fixe des orientations et permet la correction de ces orientations pour s'adapter à l'évolution des contextes. C'est donc une démarche itérative, c'est-à-dire qu'à chaque étape, le projet se réadapte, tandis que l'objectif est conservé ou conforté. Autrement dit, cette démarche permet un « tâtonnement » qui est semble être utile pour gérer les dimensions environnementales et sociétales, dont on ignore en partie l'étendue et la définition, et qui sont par leur nature même, en constante évolution.

### **2.2.3 Des indicateurs de la RSE comme outil d'un contrôle « social »**

Les indicateurs de la RSE, au niveau des unités opérationnelles, se composent essentiellement d'indicateurs de suivi pour le pilotage opérationnel et d'indicateurs de *reporting* pour la communication externe. Mais comment sont-ils utilisés par les managers de ces unités ?

Tout d'abord, à l'issue de notre étude exploratoire<sup>170</sup>, nous avons remarqué que l'utilisation des indicateurs RSE dans le management opérationnel quotidien, reste encore insuffisante et limitée. D'ailleurs les responsables rencontrés lors de la phase exploratoire,

---

<sup>170</sup> Rappelons que dans cette phase, nous n'avons eu des entretiens qu'avec des responsables au niveau des directions générales. Les conclusions proposées sont donc tirées de l'avis et de la vision de ces responsables groupes quant à l'utilisation des indicateurs par leurs managers.

regrettent ce constat. Ils souhaitent, en effet, plus d'implication de la part des managers sur ces dimensions. Mais l'intégration au sein des unités opérationnelles reste assez limitée.

Ce constat a été également identifié lorsque nous avons eu l'opportunité de rencontrer directement des managers au sein d'Energetix. D'une manière générale, les managers ne sont pas forcément impliqués et motivés pour piloter les aspects RSE. Ils le font plus par obligation pour répondre aux besoins des hiérarchies que par conviction personnelle.

Si on s'attarde par exemple sur le cas d'Energetix, nous avons vu qu'une des problématiques à laquelle fait face les managers de ce groupe est le nombre très important d'indicateurs issus de quatre systèmes différents (besoins de la BU, Energetix Way, STAR et *reporting* groupe). Cette masse considérable (plus de 500 indicateurs en tout) a provoqué une forme de résistance de la part des managers pour les aspects RSE. D'une part une « saturation psychologique », voire même une surcharge cognitive, a été ressentie par les managers à cause du trop grand nombre d'indicateurs. Ce qui a engendré une démotivation pour les dimensions RSE, responsables selon eux, d'un surcroît de travail pas forcément pertinent et enrichissant. D'autre part, les managers ne comprenaient pas toujours l'utilité de certains indicateurs, et émettaient plusieurs critiques quant à leurs impacts sur leurs résultats. Les managers étaient convaincus que bon nombre d'indicateurs ne servaient qu'à l'affichage externe, et se voyaient obliger de les mesurer seulement pour des besoins de *reporting* et sous des pressions coercitives de la hiérarchie. De ce fait, ils avaient du mal à leur consacrer du temps, et cette tâche leur semblait être plus un « fardeau » qu'autre chose.

Mais comment se fait alors l'utilisation des indicateurs de la RSE au niveau des unités opérationnelles ? Et de quels modes de contrôle, tel que décrit dans notre discussion théorique de la première partie, l'utilisation de ces indicateurs peut-elle se rapprocher ?

Notre phase exploratoire et notre étude de cas ont montré que l'utilisation des indicateurs de la RSE, en tant qu'outils de contrôle au sein des unités opérationnelles, présente quelques spécificités :

- L'utilisation des indicateurs de la RSE n'est pas du tout fréquente : d'une manière générale, leur calcul et leur mesure se fait une fois par an seulement. Elles se font, soit en vue des CODIR, soit en prévision d'un audit interne ou externe, soit encore pour la communication externe annuelle.

- Les indicateurs de la RSE ne sont pas utilisés pour le pilotage financier des unités opérationnelles. Une distinction est souvent faite entre le contrôle classique financier des unités et le contrôle de la RSE qui a lieu dans des réunions *ad hoc* et spécifiques<sup>171</sup>. Le pilotage par les indicateurs de la RSE ne semble pas forcément servir l'efficacité financière.
- L'utilisation de certains indicateurs de la RSE, issus des systèmes de management standardisés (ISO, OHSAS, etc.), est fortement codifiée. Ces indicateurs obéissent à des règles et des processus, préétablis par les normes de certification internationale.
- Les hiérarchies obligent les managers à remonter des indicateurs de la RSE mais n'ont aucun pouvoir pour les contraindre à les utiliser pour leur pilotage en interne. Cette utilisation reste en fonction des décisions propres des managers.
- Les indicateurs de la RSE changent en partie d'une année à une autre, à cause du management de la RSE qui tend plus à être un management par projets. Certains indicateurs de la RSE apparaissent et disparaissent en fonction des projets conduits.

A cause de la surcharge psychologique, du manque de temps et probablement aussi de conviction, les managers utilisent les indicateurs de la RSE au « strict minimum », c'est-à-dire, le moins fréquemment possible, et essentiellement pour obéir aux pressions hiérarchiques et aux normes de certification. Même le système d'autoévaluation *Energetix Way*, système conçu pour être interactif<sup>172</sup>, s'est transformé au fil du temps en un système formel, cyclique, alimenté et étudié, plus par obligation que pour encourager le dialogue, l'interactivité et l'émergence de nouvelles stratégies.

A quel mode de contrôle, ces spécificités d'utilisation nous renvoient-elles ?

Il est difficile de qualifier le mode de contrôle de la RSE au sein des unités opérationnelles à travers le modèle de Simons. Certes, ce mode de contrôle tend vers des définitions classiques des systèmes de contrôle de gestion dans sa forme (forme cyclique et cybernétique), mais ce n'est ni un contrôle diagnostique, ni encore moins du contrôle interactif. Le modèle de Simons serait-il alors spécifique et destiné exclusivement à décrire des modes de contrôle s'exerçant à des niveaux hiérarchiques assez élevés ?

---

<sup>171</sup> Seul le groupe Energetix intègre les indicateurs RSE avec les autres indicateurs opérationnels, et notamment financiers, lors des comités de pilotage des BU.

<sup>172</sup> Voir Chap. V, section 2.

A la lumière de ces limites, nous avons voulu confronter ces modalités d'usage des indicateurs RSE à d'autres typologies de contrôle proposées dans la littérature.

Dans notre discussion théorique au début de ce travail, nous avons rappelé qu'il existe plusieurs typologies de synthèse des modalités de contrôle (Ouchi, Merchant, Mintzberg, etc.). Petitjean (2001) postule que les différents modes de contrôle identifiés par ces auteurs reposent en réalité sur un triptyque de types de contrôle : administratif et bureaucratique, marchand, et enfin social et culturel.

Les spécificités de l'usage des indicateurs RSE dans les entreprises étudiées nous permettent de conclure que ce contrôle n'est ni bureaucratique<sup>173</sup>, ni par les marchés.

Le contrôle bureaucratique regroupe aussi bien le contrôle par les résultats que par les comportements (Ouchi, 1981). Mais comment faire du contrôle par les résultats lorsqu'une grande partie des indicateurs de performance RSE présents sont des indicateurs de suivi et informent plus sur les avancées des actions que sur les résultats eux-mêmes, et que la capacité à mesurer les résultats étant également assez faible. Langevin et Naro (2003, p.16) rappellent à cet effet qu' « *il apparaît bien que le contrôle par le résultat devient problématique dès lors que les problèmes à résoudre, les activités à réaliser, les décisions à prendre, deviennent complexes et ne sont pas programmables* ». Les enjeux posés par les problématiques de la RSE nous renvoient précisément dans ce cas de figure.

Comment également contrôler les comportements quand les processus de transformation dans les dimensions RSE ne sont pas parfaitement maîtrisés<sup>174</sup>. De même, un contrôle par le marché ne peut être envisagé dans ce cas de figure, vu qu'un marché sur les dimensions RSE n'existe pas encore et ne peut être intégré au sein des organisations.

Les caractéristiques et les spécificités de l'utilisation des indicateurs RSE par les managers dans leur unité opérationnelle nous amènent à émettre l'hypothèse que ce contrôle s'exerce plutôt comme un contrôle social (clanique au sens d'Ouchi (1980) ou contrôle du personnel au sens de Merchant (1982)).

---

<sup>173</sup> Les systèmes de contrôle bureaucratique traditionnels ne fonctionnent de manière pertinente que si certaines hypothèses sont satisfaites : l'absence d'ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des conséquences des actions correctrices et le caractère répétitif des actions. Or ces conditions ne sont pas toutes réunies tous réunis dans le pilotage par les indicateurs de la RSE.

<sup>174</sup> Pour Ouchi, l'utilisation d'un contrôle des comportements nécessite une connaissance ou au moins un accord sur le processus de transformation des inputs en outputs, c'est-à-dire sur les relations de causes à effets qui permettent, à partir de règles de comportement données, d'obtenir les résultats souhaités.

Rappelons que ce mode de contrôle met l'accent sur la nécessité d'avoir des salariés dont le profil et les compétences correspondent aux besoins (par sélection ou par formation), ou à induire des comportements d'autocontrôle, par l'individu lui-même ou par ses pairs. Ce mode de contrôle assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation. Il induit ainsi un fort degré d'implication et rend donc inutile toute autre forme de contrôle reposant sur la surveillance et/ou la mesure *a posteriori* de comportements ou de résultats (Langevin et Naro, 2003). En effet, pour Hopwood (1976, cité par Langevin et Naro, 2003), le contrôle ne repose pas uniquement sur des moyens administratifs formels tels que des règles, des procédures ou des systèmes d'évaluation et de rémunération des performances (ce que l'auteur qualifie de "contrôles administratifs"), il peut se traduire également par les pressions exercées par les individus sur les autres à tous les niveaux de l'entreprise. Pour l'auteur, le contrôle social réside dans les valeurs partagées et l'influence mutuelle des membres d'un groupe social.

Langevin et Naro (2003) rappellent également que le contrôle social s'impose lorsque les autres formes de contrôle montrent leur incapacité à s'appliquer. Les auteurs (p.11) énoncent à cet effet quelques exemples : « *Comment en effet édicter des règles, rédiger des manuels de procédures lorsqu'il n'existe pas d'hypothèses bien établies sur les liens de causes à effet entre les activités et leurs conséquences ? Comment évaluer des résultats intangibles ? Comment contrôler les résultats, lorsque le caractère non récurrent des activités, fait que l'on ne dispose d'aucune norme permettant d'établir des standards ?* »

Lors de notre analyse descriptive des cas, nous avons montré que les dimensions de la RSE présentent plusieurs de ces caractéristiques : tâches non récurrentes, objectifs difficilement mesurables, liens performance RSE-performance financière très fragile, etc.

L'ensemble de ces constats fait que les indicateurs de la RSE au niveau des unités observées, servent plus à socialiser et à impliquer qu'à contrôler ou sanctionner. Plus qu'à juger et estimer les résultats atteints, ces indicateurs permettent de vérifier et de suivre les degrés d'avancement, et l'inculcation de valeurs et de normes sociales, dont l'intégration conduit à agir de manière appropriée.

Nous postulons ainsi que l'utilisation des indicateurs non financiers de la RSE au sein des unités opérationnelles, relève d'un contrôle social et non pas d'un contrôle par les résultats ou par les comportements. Ce contrôle social se base sur les indicateurs de la RSE pour faire assimiler aux employés les nouvelles valeurs et les croyances communes des organisations. Il

Il passe en cela par de la communication interne et de la participation à l'aide de ces indicateurs. Il passe également par la formation et par l'implication des employés dans la gestion des enjeux de la RSE. Tout ceci participe à un contrôle de la RSE basé sur un contrôle social, vu l'impossibilité d'un contrôle par les résultats/ comportements pour ces dimensions.

Le schéma suivant synthétise les différentes caractéristiques des indicateurs de la RSE à l'intérieur des unités opérationnelles.

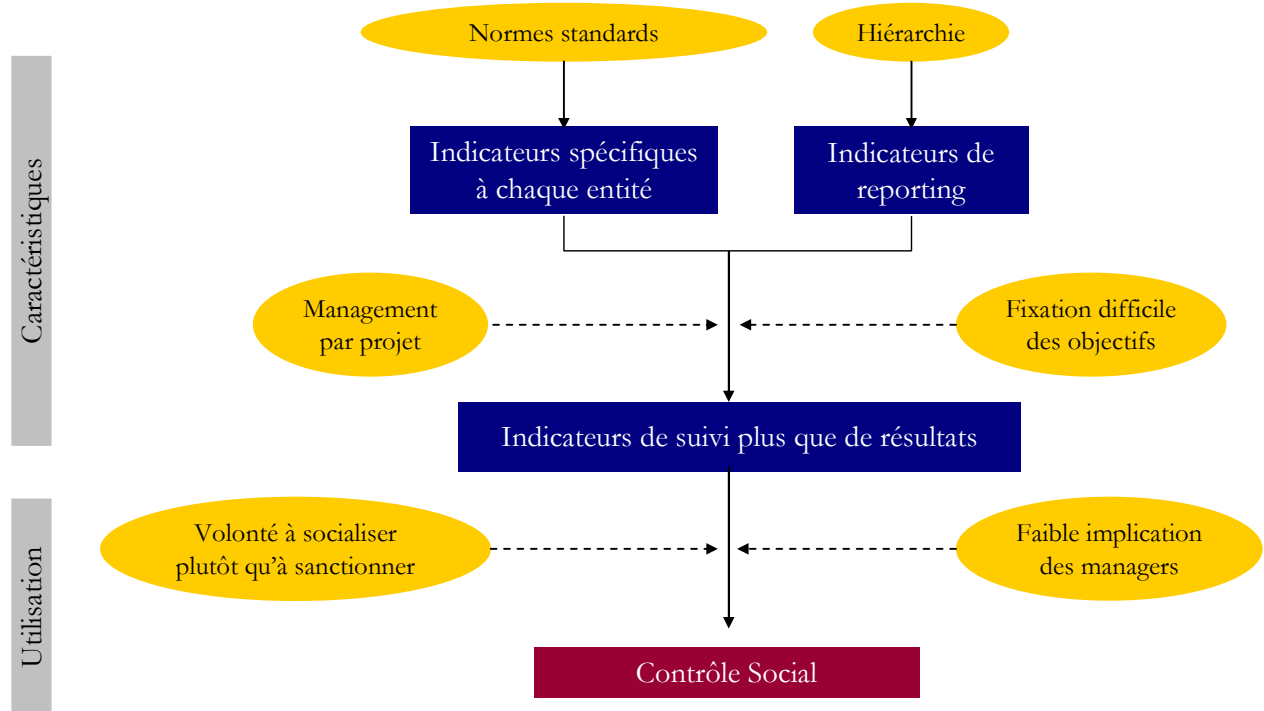


Figure 53 : Modèle pour les indicateurs de la RSE à un niveau divisionnel

Pour conclure cette section, on peut affirmer que les indicateurs de la RSE présentent des caractéristiques et des spécificités qui nous font conclure qu'ils sont particuliers dans les organisations : ils sortent de la sphère des autres indicateurs de performance, financiers ou non, car ils ne sont pas opérationnalisés et utilisés en vue d'une amélioration de la performance financière. C'est à ce titre, par exemple, qu'ils sont très peu utilisés par les directions financières ou de contrôle de gestion.

L'utilisation des indicateurs de la RSE présente les caractéristiques d'un contrôle social, où l'objectif primordial est de socialiser et d'aligner les comportements sur des buts de l'organisation.



Quant au niveau des directions générales, leur utilisation diffère sensiblement en fonction des entreprises étudiées. Cette utilisation oscille entre du diagnostique faible et du quasi interactif.

Mais à ce niveau d'analyse dans notre recherche, pouvons-nous dire que ces indicateurs sont un outil parmi tant d'autres, formant ensemble un système de contrôle global et unique de la RSE ?

### **Section 3: Les résultats quant aux systèmes de contrôle orientés RSE**

Après avoir étudié les facteurs explicatifs influençant l'utilisation des indicateurs de la RSE et les modalités d'usage de ces derniers, nous avons voulu discuter des systèmes de contrôle incluant ces indicateurs. A ce titre, nos phases exploratoire et approfondie ont permis d'identifier des caractéristiques imputables aux différents systèmes de contrôle analysés<sup>175</sup>. Cette section se présentera en deux points : le premier exposera des caractéristiques générales issues de notre phase exploratoire. Le second point détaillera les caractéristiques du système de contrôle d'Energetix.

#### **3.1 Caractéristiques générales des systèmes de contrôle RSE**

L'analyse empirique des systèmes de contrôle de la performance globale chez les sept entreprises étudiées lors de la phase exploratoire, a permis d'aboutir à trois principaux constats.

##### **3.1.1 Un système de contrôle RSE formant une « boîte à outils »**

Une de nos premières observations du terrain conduit inéluctablement à postuler que les systèmes de contrôle RSE sont des systèmes rassemblant une multitude d'outils de contrôle, parfois complémentaires et parfois concurrents. Outre les indicateurs de la RSE, on peut par exemple citer des outils tels que les chartes, les politiques de « développement durable » diffusées en interne, les formations des cadres et des managers pour les thématiques RSE, les systèmes de *reporting*, les audits internes, les SME, les SMQ, les politiques de santé, etc.

Chez Chimix par exemple, on peut lire dans le rapport annuel que « *Le pilotage de la politique Responsible Care est réalisé à l'aide de six instruments principaux totalement intégrés dans un système de management propre au groupe : les audits ; les indicateurs de performance ; une politique de transparence et de dialogue ; les guides d'application et des procédures ; les lignes rouges issues du Management Book ; les Trophées Chimix du Responsible Care* ».

---

<sup>175</sup> Rappelons que nous définissons un système de contrôle en accord avec Simons (1987), qui estimait qu'un système de contrôle est un ensemble de « *procédures et systèmes formalisés, fondés sur l'information, que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ».

Un système de contrôle orienté RSE se distingue ainsi d'un système de contrôle financier classique qui se construit habituellement autour d'une planification stratégique, de budgets et de suivi des objectifs à l'aide d'indicateurs de performance essentiellement. Un système de contrôle RSE ne comprend pas forcément des plans et encore moins des budgets spécifiques. Il se base sur d'autres outils qui tentent de collaborer ensemble pour décliner les stratégies RSE des entreprises, et par la suite de mesurer la performance.

Un système de contrôle RSE se présente à la manière d'une boîte à outils composée de plusieurs instruments managériaux. Ces instruments ne sont pas toujours forcément homogènes et complémentaires. Certes, la mise en place de certification environnementale ISO 14000 pour les SME des sites de production par exemple, répond très souvent à la volonté des politiques environnementales des groupes. Mais les indicateurs issus de ces SME ne sont pas toujours ceux qu'on retrouve dans le *reporting*, et les opérationnels se voient souvent contraints à construire des indicateurs uniquement pour le besoin des *reporting* et non requis par les systèmes managériaux.

Par ailleurs, les managers se trouvent obligés à composer en même temps avec plusieurs outils à la fois. Les mêmes données se répliquent parfois entre deux outils. Dans d'autres cas, les managers doivent alimenter les systèmes avec des informations différentes. Ce qui nécessite beaucoup de temps et d'efforts, sans pour autant que les managers n'en voient l'utilité. Ce qui ne fait qu'accroître, en fin de compte, le rejet de ces dimensions par les managers.

Un des éléments saillants de cette configuration des systèmes en tant que « Boîtes à outils », est sans doute le recours à une forte communication interne.

La difficulté de fixation d'objectifs chiffrés et précis en termes RSE, a obligé les entreprises à développer une forte communication interne pour diffuser, avant tout, « *les bonnes pratiques RSE* », et *in fine*, de faire accepter ces stratégies à leurs managers. C'est donc essentiellement, l'intention de diffuser les bonnes pratiques qui compte plus que les résultats chiffrés<sup>176</sup>.

*« L'objectif est de former l'ensemble du personnel concerné aux bonnes pratiques et ensuite de s'assurer que ces bonnes pratiques sont comprises et appliquées par chacun, en commençant par*

---

<sup>176</sup> A ce titre, rappelons que la procédure de notation extra-financière des entreprises se fait à travers un questionnaire envoyé par les agences aux entreprises, et dans lequel figure une série de questions qui portent essentiellement sur les bonnes pratiques, plus que sur les résultats atteints.

*les managers. Le Groupe a mis en place, à différents niveaux de l'organisation, des responsables en charge de l'animation et de la motivation des équipes sur le plan SSE. Ces personnes ont pour mission d'adapter les outils aux spécificités locales et culturelles ».* E4.1

*« Alors, depuis le top management jusqu'à l'opérateur, donc ça a pris différentes formes. Sur tout ce qui est top management, ça a été sous forme de colloque interne, d'abord le délégué général est allé faire le tour de l'ensemble des directeurs en tête à tête ; puis, on a organisé des colloques, des séminaires. »* E 2.1

*« C'est compliqué car on fixe un certain nombre d'objectifs à nos directeurs d'usine qui sont fonction des métiers et qui vont intégrer effectivement une partie développement durable. Ils ont aussi des objectifs de dialogue et puis ils ont l'obligation de penser leur activité avec davantage de développement durable. Mais ça, ce ne sont pas des objectifs quantifiés, c'est des façons de travailler différentes. Et ça on essaye d'encourager cette dimension d'intelligence dans l'exercice du métier. »* E 6.1

Les indicateurs de la RSE ayant montré à plusieurs reprises leur faiblesse et leur impertinence, plusieurs organisations cherchent à décliner les stratégies RSE d'une autre manière que le simple recours à des outils de contrôle classiques. On se base donc sur des chartes de bonnes conduites que tout le monde doit apprendre par cœur, sur des statuts modifiés à l'aune des préceptes du développement durable, sur des politiques de formation en interne, etc. L'objectif commun de l'ensemble de ces outils étant, avant tout, de diffuser et de faire adopter des valeurs communes. Là encore, on se retrouve dans une configuration, où le contrôle exercé est surtout un contrôle social.

L'analyse de ces mécanismes nous amène à conclure que le contrôle stratégique<sup>177</sup> des aspects RSE essaye de se baser sur des systèmes cherchant à créer des valeurs fondamentales communes. On recherche ici les opportunités et les apprentissages collectifs derrière les préceptes de la RSE, et non pas à capter l'attention derrière des objectifs chiffrés. On cherche à divulguer de nouvelles valeurs et à orienter les compétences vers les concepts RSE. A partir de ces constats, pouvons-nous dire que nous sommes en présence de systèmes de contrôle que Simons (1995) définit comme étant des systèmes de croyance<sup>178</sup> ? Probablement que oui, car

---

<sup>177</sup> Au sens d'Anthony (1965) qui distingue le contrôle stratégique, du contrôle de gestion et du contrôle d'exécution, en fonction du niveau hiérarchique où on se place dans l'organisation.

<sup>178</sup> Rappelons qu'un système de croyance est défini par Simons (1995, p.34) comme étant: « l'ensemble explicite des définitions organisationnelles que les managers des plus hauts niveaux hiérarchiques communiquent formellement et renforcent systématiquement pour fournir les valeurs fondamentales, les buts et les directions assignés à l'organisation ».

les systèmes de contrôle stratégique de la RSE observés, en possèdent les principales caractéristiques.

Pour conclure avec la première caractéristique identifiée des systèmes de contrôle orientés RSE, nous pouvons dire que ces systèmes se présentent aujourd'hui comme de véritables « boîtes à outils », dans lesquelles les managers vont puiser pour influencer les comportements de leurs subordonnés. En outre, la grande multiplication des mécanismes de contrôle orientés RSE, leur hétérogénéité, la concurrence et le conflit qui apparaissent parfois entre eux, participent aujourd'hui fortement à la difficulté de pilotage que posent les dimensions RSE dans les entreprises.

### **3.1.2 Un système de contrôle « en marge », divisé en quatre sous systèmes**

Le second regard sur les mécanismes de contrôle de la performance globale appelle le triple constat suivant.

Tout d'abord, les systèmes de contrôle RSE vivent à l'intérieur des entreprises d'une manière distincte, à l'écart des autres processus de contrôle essentiellement financiers. Ces systèmes existent en marge (marginalisé ?) des autres systèmes de contrôle classiques. Les interactions sont rares, sauf pour la gestion de certains projets économiques qui nécessitent un investissement financier lourd pour l'aspect environnemental ou social. L'intégration de la RSE dans un management global n'est pas encore totalement réussie dans la plupart des entreprises étudiée: Les indicateurs de la RSE sont utilisés distinctement des systèmes de contrôle traditionnels selon un processus de *reporting* et un canal informationnel indépendant. Les acteurs du système ne sont pas également les mêmes. A ce titre, les directions financières ou de contrôle de gestion n'interviennent que très rarement dans ces systèmes. On est réellement ici dans un domaine où de « nouveaux spécialistes », pour reprendre l'expression de Bouquin (2004, pp.94-95), ont développé leurs propres processus, leurs propres outils, leur propre langage unificateur qui s'entend mieux que la simple logique comptable et budgétaire. Les systèmes de contrôle orientés RSE se basent sur des directions spécifiques (direction développement durable/RE/RSE, etc.) relayées sur le terrain par des correspondants, s'occupant chacun d'une tâche spécifique et d'une dimension particulière de la RSE.

Le second constat qu'on peut relever est qu'un système de contrôle RSE n'existe pas en tant qu'un système unique, un tout indissociable. Il est souvent un système dual, décomposé,

divisé en deux sous systèmes<sup>179</sup> : un pour l'environnement, l'autre pour les RH<sup>180</sup>. La formulation de la stratégie, la fixation des objectifs et des plans, les processus de pilotage, le *reporting*, etc., se font selon deux canaux, en parallèle certes, mais distincts l'un de l'autre. Ces canaux ne fusionnent, « ne se rencontrent », qu'en fin du processus, c'est-à-dire au sommet de la hiérarchie, souvent dans des directions de développement durable, et dans un seul objectif : la consolidation des données et la rédaction du rapport annuel.

*« Les indicateurs sociaux sont tirés de notre bilan social donc là c'est la GRH, c'est un truc qui tourne depuis des années on n'en prend que certains sinon le bilan social est bien plus important » E 2.1.*

*« Ce sont en fait des coordinateurs SME qui sont chargés de ça dans les différents niveaux de l'entreprise. En fait Aviona est divisée en deux plateformes et chaque plateforme a ses unités opérationnelles et fonctionnelles aussi, et donc ses correspondants SME sont en contact avec les différentes unités opérationnelles sur ces aspects développement durable. Ce que je précise aussi c'est que pour le développement durable tout ce qui est partie RH, on la partage beaucoup avec le service RH. » E 7.1*

Ce dernier constat nous conduit à émettre quelques réserves quant aux modèles de la PSE, proposés à partir des années 1970, essentiellement par Carroll (1979) ; Wartick et Cochran (1985) ; Wood (1991) ou encore Clarkson (1995)<sup>181</sup>.

Tous ces modèles se sont basés sur l'hypothèse implicite que les dimensions de la PSE<sup>182</sup> doivent être considérées comme un tout unique et indissociable. Ils supposent également que ces trois dimensions présentent les mêmes enjeux, les mêmes prérogatives, les mêmes contraintes, les mêmes avantages, etc. Ils prétendent également que leur prise en compte par les entreprises doit être globale sinon rien.

Sauf que nos observations nous ont montré le contraire. Les entreprises ne pilotent pas une « performance globale », d'une manière simultanée. On pilote des bouts de performances, chacun de son côté et sans que l'une des performances n'affecte forcément l'autre.

Quant au troisième constat, il porte sur le niveau d'analyse hiérarchique du contrôle de la RSE : Les systèmes de contrôle RSE sont souvent hiérarchisés, c'est-à-dire décomposés en deux niveaux d'analyse :

<sup>179</sup> Parfois même plus, si on intègre la qualité dans un système de contrôle RSE comme le font certaines entreprises.

<sup>180</sup> Il faut comprendre ici RH au sens du développement durable, c'est-à-dire incluant la sécurité, la sûreté, la santé et l'hygiène au travail.

<sup>181</sup> Voir Chap. I, section 2, de cette thèse pour un rappel de ces modèles.

<sup>182</sup> Environnementales et sociales essentiellement, mais également philanthropiques

- D'une part un système groupe, donc à un niveau macro (niveau organisationnel). Ce système est constitué par des politiques, des chartes, etc., et des indicateurs généraux, servant essentiellement à la communication externe, après avoir été consolidés par les directions développement durable.
- D'autre part, un contrôle au niveau des sites, des usines, donc au niveau micro (niveau divisionnel). Ce système est constitué essentiellement par un ensemble de procédures et de processus. Ce contrôle est plus fin, plus détaillé que le contrôle du niveau groupe. Il est aussi largement influencé par les normes d'audit que représente l'ISO 14000 ou l'OHSAS 18000 par exemple.

Il existe ainsi une véritable dichotomie entre les deux systèmes de contrôle. Les deux systèmes vivent séparément, et s'alimentent parfois en indicateurs de progrès ou de suivi. Mais ils sont réellement indépendants l'un de l'autre et présentent une multitude de différences. Aucune continuité n'existe entre ces deux systèmes, qui cherchent, il est vrai, des objectifs assez différents.

Malgré les réels efforts consentis par les différentes entreprises étudiés dans notre phase exploratoire pour la construction d'un système de contrôle de la RSE, nous ne pouvons que conclure à un constat très mitigé. Ces systèmes restent, en effet, cantonnés dans des canaux en marge et à l'écart des systèmes de contrôle financiers et traditionnels de l'entreprise. Ils restent encore entre les mains de spécialistes, auxquels on ne fait appel qu'à titre exceptionnel, ou en cas de *reporting* externe rendu indispensable par les nouvelles législations. Mais encore, nous nous sommes rapidement rendus compte, au travers de nos investigations que non seulement le système de contrôle RSE vit en marge des autres systèmes, mais qu'il est à l'intérieur de lui-même dispersé et éparpillé. Ce système se trouve, en effet, décomposé en quatre sous systèmes, d'une part en fonction des niveaux hiérarchiques, et d'autre part, en fonction de la nature des problématiques qu'il essaye de traiter (environnementales et sociales).

Cette dichotomie nous conduit à conclure qu'il existe quatre sous systèmes de contrôle RSE identifiés dans les entreprises.

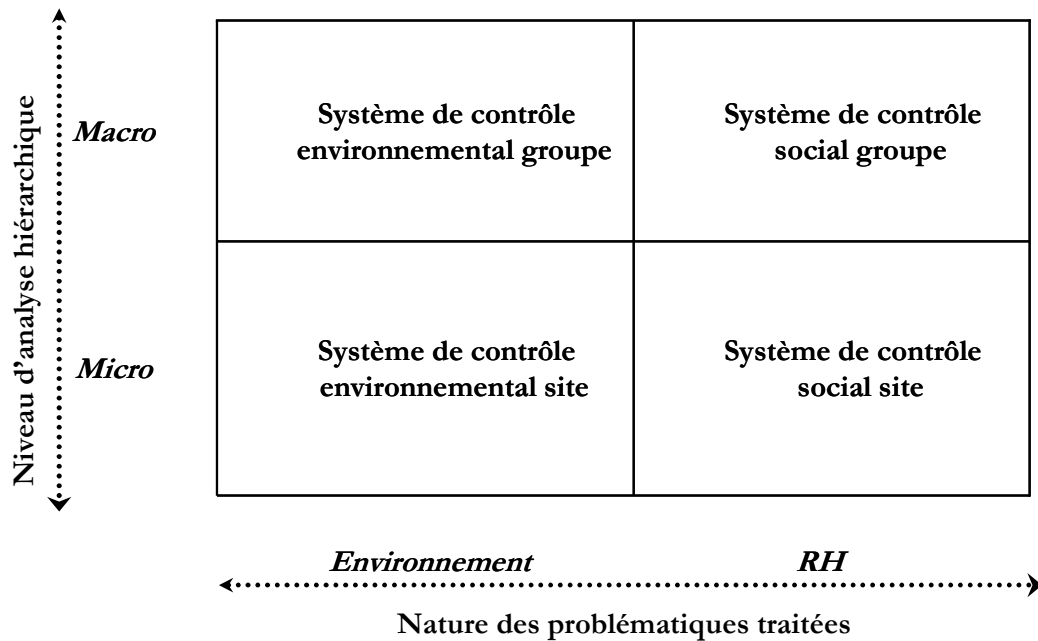


Figure 54 : Les quatre sous-systèmes du système de contrôle RSE

### 3.1.3 Un découplage entre la communication externe et les pratiques internes

Dans le premier chapitre de ce travail (Section 3), nous avons dressé un ensemble de rôles que jouent les indicateurs de la RSE à l'intérieur des entreprises. Pour ce faire, nous nous sommes basés exclusivement sur la communication externe des entreprises du CAC 40. L'idée est de regarder si les pratiques internes correspondaient aux communications externes.

A la lumière de notre enquête sur le terrain, nous constatons qu'il existe une différence sensible entre ces deux niveaux. De plus, nous ne retrouvons pas tous les rôles identifiés dans notre première section de ce chapitre. Par exemple, peu d'entreprises appliquent des rémunérations indexées aux objectifs RSE, et rares sont celles qui les utilisent comme des outils de changement organisationnel pour faire émerger de nouvelles stratégies.

Mais la grande différence entre les discours externes et les pratiques internes, réside sans doute dans la place accordée aux systèmes de contrôle de la RSE dans l'organigramme des entreprises. Alors que tous les discours s'attachent à rappeler que les aspects RSE sont largement intégrés dans les processus managériaux, nous constatons que la réalité est tout autre. En effet, et comme nous l'avons déjà évoqué, les systèmes et mécanismes de contrôle orientés RSE, restent en marge des autres systèmes traditionnels et financiers. L'intégration des dimensions de la RSE avec les dimensions financières et économiques, largement rappelée dans les discours, est loin d'être encore complètement réalisée dans les pratiques.



Nous concluons donc qu'il existe une différenciation certaine entre ce qui est affiché et ce qui se fait réellement. On retrouve ici la notion de découplage préconisée par la théorie néo-institutionnelle. Meyer et Rowan (1977) expliquent en effet que les organisations doivent satisfaire les attentes institutionnelles de leur environnement, en adoptant des structures qui ne sont pas toujours adaptées à leur efficacité interne. Ils émettent donc l'hypothèse que ces besoins «cérémoniels» sont satisfaits grâce à un découplage entre l'activité telle qu'elle est présentée en externe et l'activité telle qu'elle se déroule.

Quairel (2006) conclut également que la cohérence entre la vision de performance globale exprimée dans les discours d'une part, et les décisions sur le terrain d'autre part, est difficile. Elle cite à cet effet Brunson (1993) qui souligne que les idées sont moins coûteuses que les actions, et que le temps manque pour assurer la cohérence. Le découplage des structures est alors le moyen de tenir des discours différents et adaptés à chaque groupe de pression pour les organisations.

Il semblerait ainsi que les discours externes sur l'utilisation des indicateurs de la RSE, ne coïncident pas totalement avec la réalité interne. Mais peut-on réellement s'en étonner ? Les bonnes intentions ne suffisent pas toujours, et les difficultés qu'engendre l'utilisation de ces indicateurs, peuvent expliquer en partie ce découplage.

### **3.2 Le cas spécifique du système de contrôle RSE d'Energetix**

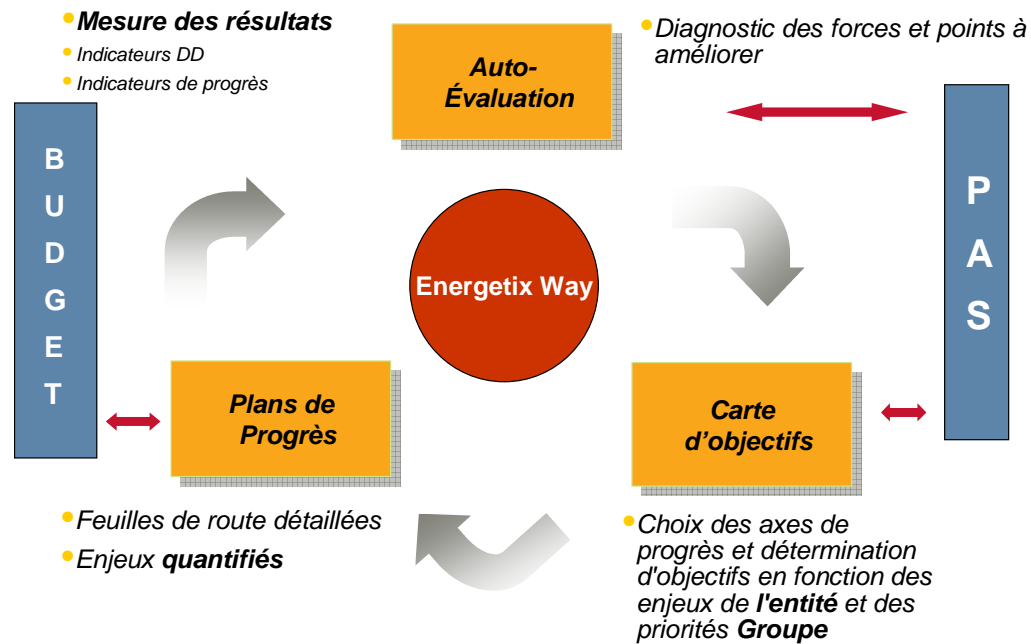
Nous avons montré précédemment qu'il est très difficile, d'une manière générale, de parler d'un modèle de contrôle de la RSE en tant qu'un tout, unique et indissociable. Pourtant, le cas d'Energetix diverge sensiblement de ce constat généraliste.

#### **3.2.1 Quelles caractéristiques pour le système de contrôle d'Energetix ?**

Comme nous l'avons déjà évoqué dans le chapitre V, le groupe Energetix a fait le choix de mettre en place un système de management intégré visant à un pilotage simultané des trois dimensions du développement durable. Ce système de management se base sur plusieurs outils de contrôle, formant ensemble une boucle d'apprentissage organisationnel. L'objectif étant de faire vivre le système continuellement et d'œuvrer pour encourager la démarche de progrès continu initiée dans le groupe. Les managers recherchent en priorité l'apprentissage organisationnel, le développement des compétences et l'adhésion de tous derrière les nouvelles valeurs du groupe. Ainsi, de larges pans de la population salariée sont associés à l'autoévaluation. Les réunions d'animation de gestion qui ont lieu autour du système

*Energetix Way* ont pour but de favoriser les échanges entre les cadres afin de définir une stratégie de réponse coordonnant les trois dimensions de la performance.

Le système de contrôle se compose ainsi de plusieurs outils qui se veulent complémentaires, homogènes et œuvrant au même objectif, à savoir l'intégration des dimensions RSE en même temps que les dimensions financières. La figure suivante rappelle la composition de ce système et le rôle de chaque outil :



**Figure 55 : L'architecture du système de contrôle RSE chez Energetix**

Ce système de contrôle intégré présente ainsi plusieurs caractéristiques spécifiques. C'est un système unique et assez rare, dans le sens où il cherche réellement à intégrer les trois dimensions de la RSE simultanément. De part la philosophie de conception de l'*Energetix Way*, chaque outil du système doit prendre en compte à la fois les thématiques économiques, sociales et environnementales. Que ce soit au niveau de l'autoévaluation, de la planification stratégique, des objectifs, des budgets et enfin des indicateurs, on retrouve toujours la volonté de traiter symétriquement les trois problématiques.

Cependant, le système a semblé rapidement dériver, peut-être justement du fait de sa lourdeur. Au fil des réunions, les éléments de *reporting* ont pris une place de plus en plus importante. L'attention des managers s'est concentrée sur les quelques indicateurs qui remontaient à la direction et étaient vu par le président. De même, lors des interactions en comité de direction de la BU, les managers présents autour de la table (une vingtaine) finissaient rapidement par n'être plus concentrés que lorsque leur tour arrivait. En guise

d'échanges sur la stratégie, il semblerait qu'il s'agissait pour chacun de montrer au chef «ses» résultats. En revanche, l'échange était riche sur les aspects concernant la production, mais uniquement entre les responsables d'usine et le responsable de la BU.

Aussi, d'un point de vue opérationnel, ce système pose plusieurs difficultés d'utilisation aux managers et aux fonctionnels. Trop lourd, trop compliqué, trop d'indicateurs, pas assez synthétique sont les principales critiques évoquées par les responsables, notamment au niveau des unités opérationnelles. Ces difficultés ont influencé les modalités d'utilisation de ce système.

### **3.2.2 Le système de contrôle d'Energetix ou le passage d'un outil interactif à un outil diagnostique**

Pour conclure la reddition de nos résultats empiriques, nous avons voulu confronter le système de contrôle de la RSE chez Energetix à la grille de lecture de Simons développée dans la première partie de cette thèse<sup>183</sup>.

Nos conclusions empiriques nous amènent à postuler que le système de contrôle de la RSE chez Energetix présente, *a priori*, les caractéristiques d'un système de contrôle interactif. Ce système a en effet été créé pour supporter les nouvelles valeurs et les nouvelles croyances que la direction voulait diffuser dans l'entreprise. Ce système de croyance cherchait à attirer l'attention des managers vers les nouvelles orientations stratégiques du groupe en termes de développement durable. Le groupe, de part notamment l'image négative véhiculée par son métier, a voulu construire sa stratégie autour de ces thématiques en les traitant simultanément avec les stratégies commerciales et financières. Pour ce faire, il fallait donc construire un système de contrôle capable de supporter et de décliner ses stratégies, et surtout de diffuser les nouvelles croyances. La décision était donc d'aller vers un système de contrôle interactif, dont l'objectif était de développer et d'encourager l'interactivité et la discussion au sein des BU du groupe autour des nouvelles thématiques RSE. Sa conception même sous forme d'une boucle d'apprentissage plaide en ce sens. De plus, la direction s'est attachée à ce que le socle de ce système, l'outil d'autoévaluation *Energetix Way*, fasse participer le plus grand nombre

---

<sup>183</sup> Le choix de ce cadre particulier, par rapport aux autres que nous avons développé, est dû à sa nature même, dans le sens où il met l'accent davantage sur les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle pour décliner les objectifs et les changements stratégiques. Il présente l'intérêt de fournir une vision dichotomique du contrôle en fonction de l'usage qu'en font les managers. Autrement dit, le cadre de Simons s'intéresse plus à la façon dont le système en entier est utilisé par les managers pour atteindre leurs objectifs, plutôt qu'à la manière dont se composent et s'articulent ces systèmes. Et c'est à cette question que nous cherchons de répondre à ce niveau.

possible d'opérationnels et de fonctionnels du groupe en leur confiant la tâche de réaliser eux-mêmes les autoévaluations.

Néanmoins, nos observations empiriques ont montré que l'utilisation de ce système ne se faisait pas d'une manière interactive. Nous avons en effet montré dans le chapitre V que les modalités d'utilisation du système de contrôle RSE chez Energetix, se sont fortement transformées avec le temps, et tendaient aujourd'hui à être plutôt diagnostiques. Un véritable glissement, entre ce qui était désiré par la direction et ce qui existe réellement dans les unités opérationnelles, s'est produit au sein du groupe.

Comment peut-on alors expliquer ce glissement d'une utilisation interactive recherchée et voulue par la direction à une utilisation diagnostique constatée dans les BU?

Trois facteurs peuvent expliquer ce glissement.

Les deux premières raisons que nous pouvons évoquer sont inhérentes à la nature même du système de contrôle RSE chez Energetix. Tout d'abord, la complexité du système et la multiplication des outils ont créé une situation de saturation psychologique et cognitive chez les managers. Le nombre important des critères d'amélioration du référentiel<sup>184</sup> empêche un suivi efficace et interactif au sens de Simons (1995). Les managers se voient en effet obliger de gérer et de manipuler un nombre important de critères, dont certains sont considérés comme inutiles et inappropriés. Lors des réunions dédiées au système de contrôle, les indicateurs qui découlent des critères sont plus suivis que discutés, manque de temps et de volonté des managers qui sont psychologiquement saturés à cause du volume important et répétitif du référentiel. La volonté de la direction d'utiliser interactivement le système nécessite, de plus, un temps considérable pour se consacrer à la collecte fréquente des données et à leur remontée. L'utilisation interactive de ce système est d'autant plus compliquée, qu'il a été prouvé dans la littérature que cette forme d'utilisation nécessite un temps considérable des managers car elle augmente le nombre et la durée des réunions nécessaires à la vie du système. A ce titre, Tuomela (2005, p.312) a montré que « *le dialogue constructif concernant des problématiques stratégiques est de haute importance, mais qu'il entraîne aussi des coûts non négligeables. En général, les managers ressentent une*

---

<sup>184</sup> Nous rappelons que les critères d'amélioration sont les points critiques et les enjeux prioritaires fixés par le référentiel Energetix Way. Ces critères d'amélioration sont évalués chaque année et leurs résultats sont par la suite pris en compte dans le PAS (Plan d'Action Stratégique) du groupe. Actuellement, il existe une centaine de critères d'amélioration que doit suivre chaque BU.

*frustration et une perte de temps en assistant à toutes ces réunions alors qu'ils pensent qu'ils devraient faire ce que l'on attend d'eux qu'ils fassent ».*

L'ensemble de ces facteurs a engendré une saturation psychologique et cognitive des fonctionnels et des opérationnels chez Energetix. Cette saturation a fait que ces derniers suivaient de moins en moins les recommandations d'utilisation du système.

On rejoint ici les conclusions de Lipe and Salterio (2000). Se fondant sur les travaux des psychologues Slovic et MacPhillamy (1974), Lipe and Salterio ont montré que dans l'évaluation comparative de la performance des managers, la surcharge cognitive conduisait les évaluateurs à privilégier un nombre plus réduit d'indicateurs ; en l'occurrence les indicateurs que les managers avaient en commun.

Les recherches en psychologie révèlent également qu'un problème de surcharge cognitive pourrait avoir des implications sur l'analyse des informations<sup>185</sup>. Par conséquent, Cauvin et al. (2008) montrent que des systèmes d'évaluation des performances complexes<sup>186</sup>, s'inscrivant dans une démarche holistique, pourraient faire l'objet de limitations inconscientes liées au nombre réduit d'informations analysées.

Le système de contrôle d'Energetix montre des lacunes dans ce sens. Sa complexité et sa lourdeur ont contribué à une surcharge psychologique rendant l'utilisation interactive difficile.

Une deuxième raison peut expliquer le glissement du système de contrôle d'Energetix. Pour faire de l'interactif, Simons (1995) affirme qu'il faut avant tout prioriser les objectifs à suivre. Sauf que dans le référentiel *Energetix Way*, tous les objectifs ont la même importance selon les recommandations de la direction du groupe. De plus, chaque BU doit se situer par rapport à la politique du groupe. Il peut donc y avoir un conflit entre le diagnostic issu du terrain (autoévaluation) et les besoins globaux exprimés par le *corporate* (politique définie). Cela nécessiterait que les axes politiques du groupe soient régulièrement confrontés au terrain. Chose qui n'est pas toujours forcément réalisée. De ce fait, les managers ignorent en partie sur quels aspects ils doivent porter leur attention, vu qu'il n'existe pas réellement une

---

<sup>185</sup> Halford et al. (2005) ont montré par exemple qu'un être humain ne pouvait mentalement analyser plus de quatre variables simultanément au risque d'affaiblir la qualité de son jugement.

<sup>186</sup> Tel que le *Balanced Scorecard* proposant généralement entre seize et vingt quatre indicateurs.

priorisation des objectifs au sein de la BU. Ce qui rend davantage l'utilisation interactive d'*Energetix Way* difficilement réalisable.

La troisième raison qui peut expliquer également ce glissement est inhérente à l'utilisation des indicateurs non financiers, en particulier lorsque cette utilisation est interactive.

Pour Epstein et Manzoni (1997), il existe une certaine forme d'opacité dans l'absence ou le manque d'indicateurs de performance. Par conséquent, les deux auteurs suggèrent qu'une résistance des managers vis-à-vis de la mise en place de nouveaux indicateurs peut apparaître à cause d'une visibilité accrue des actions. Ces managers peuvent en effet se sentir menacés par l'existence de ces indicateurs, qui mettraient l'accent sur leurs domaines de responsabilité, et limiteraient leurs possibilités de se protéger des questionnements et des examens minutieux (Vaivio, 1999). L'introduction d'indicateurs non financiers risque également de rompre la structure des pouvoirs à l'intérieur d'une organisation. A ce titre, Vaivio (2001) montre que, par exemple, une connaissance approfondie des clients implique la détention d'un pouvoir informel et important au sein d'une organisation. Les détenteurs de ce pouvoir sont donc naturellement réticents à le partager, car ils perdraient une partie de ce pouvoir en cas d'utilisation d'indicateurs non financiers spécifiques aux clients.

Tuomela (2005) arrive à des conclusions semblables en étudiant une entreprise finlandaise qui a mis en place un *BSC* tourné vers le client, et dont l'utilisation était fortement interactive. Il constate que l'utilisation interactive des indicateurs de performance a, en réalité, été perçue comme une menace par plusieurs collaborateurs et managers<sup>187</sup>. En effet, la discussion interactive des problèmes stratégiques de l'entreprise nécessite la production d'une quantité plus importante d'informations concernant les managers et leurs subordonnées. Ceci augmente la visibilité des actions et des réalisations des managers, et accroît également leur responsabilité - plus même que dans un contrôle diagnostique. Par exemple, il est parfois probable que des facteurs externes influencent les résultats en interne sans que cela ne soit connu, ou encore que des réalisations faibles de la part des managers soient ignorées.

---

<sup>187</sup> Tuomela cite le cas du directeur des ventes nationales de cette entreprise. Ce directeur était connu pour être un bon manipulateur de son budget. Mais il n'était absolument pas enthousiaste et content de la mise en place de ce nouvel outil de contrôle. Il pensait en effet que cet outil va mettre l'accent sur son secteur de responsabilité, et risque de mettre au jour plusieurs de ses défaillances. Il a ainsi tenté d'éviter de soumettre ses réalisations et ses actions sous l'examen minutieux d'une utilisation interactive des indicateurs en se dérochant à plusieurs réunions, et en critiquant fortement en interne le nouveau système et les indicateurs choisis.

L'utilisation interactive d'indicateurs non financiers en particulier risque de mettre au jour ces imperfections, et de les faire découvrir à la hiérarchie. En conséquence, Tuomela (2005) postule qu'il existe une forme de résistance, de la part de certains managers, contre le changement au profit de systèmes de contrôle interactifs, fondés sur des informations non-financières détaillées.

Pour conclure, le processus de mise en place du système de contrôle de la RSE chez Energetix a évolué avec le temps. On est passé d'un objectif initial de diffusion et de communication des nouvelles valeurs de l'entreprise (un système de croyance), en passant par un système d'apprentissage collectif et de dialogue autour des stratégies (un système interactif) pour aboutir à un mécanisme de contrôle stricte se contentant de mesurer et de suivre les résultats atteints (un système diagnostique). En d'autres termes, le système a fortement muté avec le temps. Alors qu'il était conçu pour encourager la discussion, développer les connaissances et les compétences autour des dimensions de la RSE, améliorer les processus, stimuler les comportements à travers l'interactivité et un dialogue continu et fréquent, on se retrouve aujourd'hui avec un système purement bureaucratique et cybernétique, dont le suivi ne se fait qu'une fois par an, et essentiellement, afin d'obéir aux contraintes hiérarchiques.

La figure suivante résume le glissement et la mutation du système, ainsi que les facteurs qui peuvent l'expliquer.

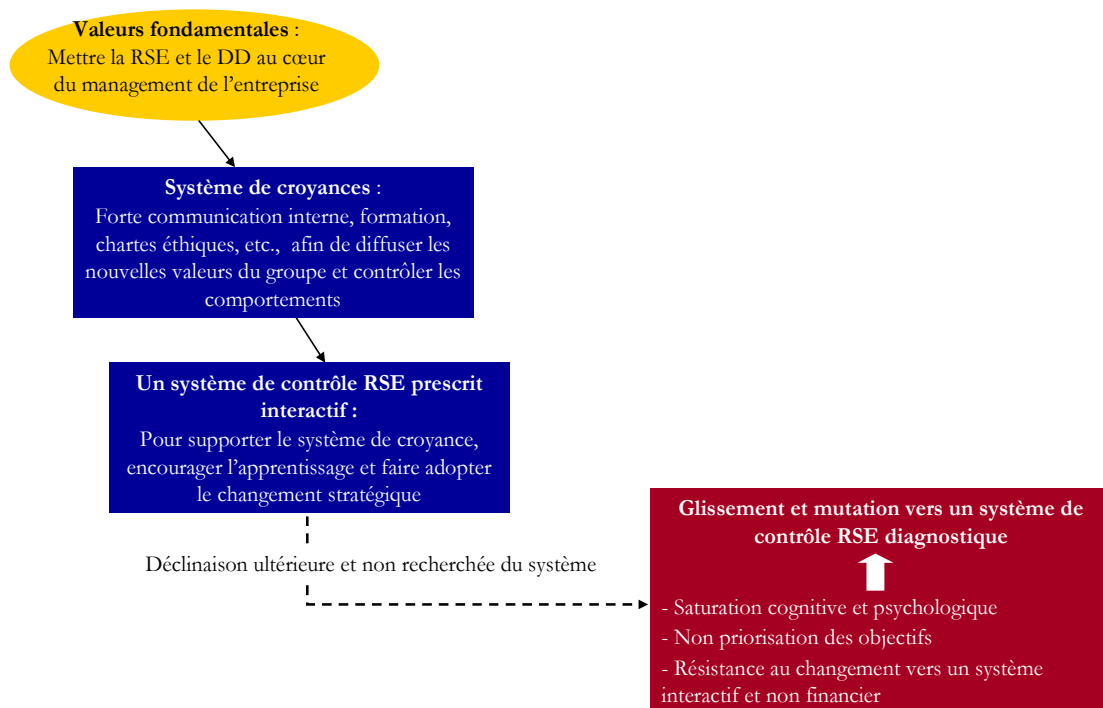


Figure 56 : Glissement du système de contrôle RSE chez Energetix d'interactif vers diagnostique

## **Conclusion du chapitre : Contrôler pour la RSE ou contrôler avec la RSE ?**

Le contrôle de gestion des aspects RSE n'est qu'à ses premiers pas. Sa première difficulté est qu'il est chargé de mesurer et de piloter des notions pas encore bien définies et bien établies. Les dimensions de la RSE restent encore aujourd'hui, malgré plusieurs efforts de conceptualisations, assez ambiguës et floues. Et la performance globale demeure, jusqu'à présent, une performance « insaisissable ».

Pour décliner les stratégies environnementales et sociales, les entreprises mettent en place des systèmes de contrôle particuliers. Particuliers, car ces systèmes sortent de la « sphère » ou du « giron » des systèmes de contrôle financiers traditionnels de l'entreprise. Ce sont donc des systèmes en marge, *ad hoc* et qui vivent parallèlement aux systèmes classiques. Ces systèmes se présentent souvent comme des « boîtes à outils » multiples et diversifiées, mélangeant les dispositifs et les mécanismes. On y trouve, pêle-mêle, des chartes et des politiques, censées diffuser les valeurs et influencer sur les comportements, des systèmes de management certifiés, pour fournir une meilleure visibilité externe, des systèmes de *reporting* pour la communication, désormais obligatoire, d'informations extra-financières, etc. Mais on trouve surtout dans ces systèmes des indicateurs non financiers de la RSE, et qui en forment, probablement, l'outil principal.

Le choix pour la mise en place de ces indicateurs trouve des réponses essentiellement dans le besoin et la recherche de légitimité et d'institutionnalisation des entreprises. Mais également, l'adoption de ce mécanisme de contrôle s'explique par des ressources internes disponibles auparavant, ou encore par le souci de développement de compétences organisationnelles. Ces deux éléments sont susceptibles de fournir *in fine* un avantage compétitif pour l'entreprise vis-à-vis de ses concurrents.

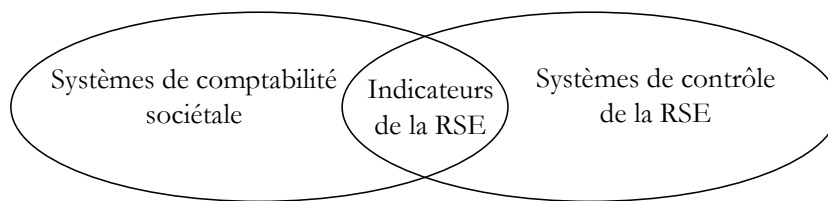
Par ailleurs, l'analyse de nos résultats dans ce chapitre a démontré qu'à la fois, la nature des indicateurs de la RSE et leur utilisation, présentaient des différences significatives en fonction du niveau hiérarchique où ils étaient utilisés. Leurs mécanismes de sélection diffèrent également en fonction de ce niveau.

Nous avons conclu qu'au niveau des directions générales, ce choix se fait essentiellement selon les normes et les besoins de la communication externe (GRI par exemple). Les indicateurs de la RSE sont donc, initialement, un outil d'information extra comptable, ou de



comptabilité sociétale. Par la suite, ils se sont petit-à-petit intégrés à l'intérieur des organisations, et ont pris la forme d'un outil de contrôle à part entière, utilisé pour le pilotage interne. On est donc en présence ici d'une problématique comptable qui s'est métamorphosée en un outil de contrôle en interne.

La dichotomie entre systèmes comptables et systèmes de contrôle est très faible concernant les indicateurs de la RSE. On peut même postuler que ces derniers sont à la croisée des deux systèmes, alors que normalement les systèmes de contrôle devraient alimenter les systèmes comptables. Il semblerait, au vu de notre analyse, que ces deux systèmes ne sont pas des systèmes complètement indépendants.



**Figure 58 : Interaction des systèmes comptables et de contrôle de la RSE**

Reste que se pose la question de savoir où se trouve la frontière de l'entreprise dans cette intersection ?

Les règles managériales expliquent que la comptabilité produit des informations essentiellement pour des utilisateurs externes aux organisations. C'est le cas pour la comptabilité sociétale qui doit produire des informations à l'attention de toutes les parties prenantes, que la comptabilité financière ignore, car spécifiquement destinée aux actionnaires et investisseurs. Alors que, par définition, les systèmes de contrôle servent exclusivement à produire de l'information à destination des managers et de la direction générale.

La lecture de cette intersection montre en réalité que la problématique de la RSE oblige les systèmes de contrôle aujourd'hui à dépasser les frontières de l'entreprise pour s'adresser directement aux parties prenantes. Dans ce cas de figure, ce sont les systèmes de contrôle qui produisent des informations destinées en premier lieu aux parties prenantes. Leurs rôles ne sont plus uniquement de produire de l'information sociétale pour les directions générales (qui se contentent souvent de les consolider pour le *reporting* externe), mais d'être en contact direct avec des utilisateurs externes. Ils sortent de ce fait du périmètre organisationnel habituel pour toucher directement les parties prenantes externes.

Ainsi, l'absence de règles ou de normes spécifiques pour la comptabilité sociétale, contraint cette dernière à faire appel aux mécanismes de mesure de la performance des systèmes de contrôle, afin de produire des indicateurs comptables.

Dans ce chapitre, nous nous sommes également intéressés à savoir comment s'exercent le contrôle à l'aide des indicateurs non financiers de la RSE ? Il n'existe pas une seule réponse à cette question, mais plutôt plusieurs. En fonction du niveau hiérarchique où on se trouve, l'utilisation des indicateurs varie. Entre la direction générale et les managers, l'utilisation peut être soit interactive, soit diagnostique, selon que ces indicateurs sont anciens ou non. Par contre, à l'intérieur des unités opérationnelles, les managers semblent exercer essentiellement un contrôle social à l'aide des indicateurs de la RSE.

Dans le dernier point de ce chapitre, nous nous sommes posé la question suivante : peut-on parler d'un modèle de contrôle de la RSE observé sur le terrain ? Pour répondre à cette question, nous serions tenté de dire oui et non à la fois.

Oui, parce que dans les entreprises étudiées, des tentatives de construction de systèmes de contrôle intégré et global existaient bel et bien. *L'Energetix Way* en est le parfait exemple, mais des entreprises comme Chimix ou Telecop présentent, à moindre échelle certes, des tentatives de conceptualisation de systèmes semblables.

Non, parce qu'il est très difficile de parler d'« un » système de contrôle de la RSE ou de la performance globale. Il s'agit plutôt de plusieurs sous-systèmes juxtaposés et qui, par une consolidation opérée au sein des directions, redevient un système de contrôle unique au sommet de la hiérarchie. Dans le cadre de cette recherche, nous postulons qu'il existe quatre sous-systèmes de contrôle de la RSE. La distinction se fait selon le niveau où s'exerce le contrôle (site, groupe) et selon la nature de la dimension contrôlée (Environnement, RH).

D'où la question, restant malheureusement sans réponse à ce niveau : est-ce que les entreprises contrôlent aujourd'hui les différentes dimensions de la performance organisationnelle en ayant comme objectif final la RSE ? Ou alors ne font-elles que contrôler la performance organisationnelle en prenant en compte certes, mais d'une manière annexe, parallèle et aléatoire, la RSE ? Autrement dit, contrôle-t-on pour la RSE ou contrôle-t-on avec la RSE ?



## Conclusion de la deuxième partie

---

La deuxième partie de cette thèse a porté sur l'analyse empirique des mécanismes de contrôle de la performance globale. Un accent a été mis sur l'étude des indicateurs non financiers de la RSE. Pour ce faire, nous avons consacré cette partie à la présentation de la méthodologie adoptée, à la description factuelle des pratiques observées au sein de huit entreprises, et à la discussion théorique de ces observations pour répondre à notre problématique.

La méthodologie employée s'est matérialisée en une étude qualitative exploratoire d'un phénomène organisationnel, spécifique et récent. Cette méthodologie nous a permis de décrire des pratiques innovantes et riches en conclusions, à la fois pour les recherches sur la RSE, que pour les recherches en contrôle. Les résultats tirés concernent à la fois les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE, les modalités de leur utilisation, et les caractéristiques des systèmes de contrôle de la RSE observés.

L'objectif de la deuxième partie de cette thèse était de poursuivre la discussion théorique entamée dans la première partie. Elle n'a ni confirmé, ni infirmé les conclusions avancées dans cette première partie. Ce qui n'était d'ailleurs pas son objectif. En effet, notre démarche étant exploratoire, nous avons surtout voulu enrichir la littérature de contrôle de la RSE, littérature pas très développée, il faut le reconnaître.

Nous avons cherché à contribuer à cette littérature, en apportant quelques enseignements et observations tirés de la réalité du terrain. La discussion théorique de ces observations nous a également permis de proposer des modèles d'utilisation en interne des indicateurs non financiers de la RSE, et de dégager des caractéristiques spécifiques des systèmes de contrôle orientés RSE.

La conclusion générale de cette thèse reviendra sur ces résultats. Elle portera également sur les contributions théoriques et managériales apportées par ce travail, ainsi que sur les perspectives que cette thèse pourra ouvrir.



## CONCLUSION GENERALE

---

L'objectif de départ de notre recherche était la description et la compréhension d'un phénomène organisationnel et managérial. Le phénomène étudié est assez récent et ne représente une pratique managériale que depuis moins d'une décennie. Le contexte général de notre recherche concerne les systèmes de contrôle de gestion. Le contexte particulier est la thématique de la RSE. Le tout formant l'objet de notre recherche que sont les indicateurs de la RSE comme indicateurs de performance.

Au début de cette thèse, nous nous sommes posé la question de recherche suivante :  
**Pourquoi et comment utiliser des indicateurs de la RSE en interne dans des systèmes de contrôle ?**

Pour répondre à cette question, nous avons mobilisé à la fois la littérature en contrôle et la littérature de la RSE. Cette double approche théorique a permis de construire des grilles de lecture théoriques quant aux facteurs et aux modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE en interne.

Notre objectif dans cette thèse étant l'exploration d'un phénomène managérial nouveau, nous avons mis en place une méthodologie de recherche qualitative basée sur une démarche abductive. Cette méthodologie nous a permis d'analyser les pratiques de contrôle de la performance globale au sein de huit entreprises Françaises. Ces observations empiriques ont aboutit à plusieurs conclusions qui ont montré que, malgré les efforts déployés par les entreprises, et malgré leurs discours externes, l'appropriation et l'intégration des mécanismes de contrôle de la RSE demeurent aujourd'hui difficiles et contraignantes, et parfois même, inexistantes.

La thèse qui émerge de cette recherche peut se présenter comme suit :

**Les entreprises mettent en place de plus en plus des indicateurs spécifiques pour mesurer et piloter les dimensions environnementale, sociale et sociétale. Cette mise en place répond à plusieurs contraintes et facteurs, mais c'est surtout le besoin de ces entreprises de se légitimer et de s'institutionnaliser qui explique le mieux l'adoption de cette pratique. Néanmoins, cette dernière présente encore plusieurs difficultés et reste une pratique balbutiante et fragile. En particulier, c'est la grande difficulté à fixer des objectifs chiffrés sur les dimensions de la RSE, qui fragilise, le plus, la construction d'un édifice de contrôle fiable pour contrôler les aspects RSE à l'intérieur des organisations. Mais, c'est aussi le manque de motivation et d'implication des opérationnels et des fonctionnels qui handicape à son tour un développement réel de l'utilisation des indicateurs de la RSE. Ce qui explique, en grande partie, que le contrôle exercé dans les entreprises à travers les indicateurs de la RSE, soit avant tout un contrôle social cherchant plus à impliquer et à socialiser qu'à évaluer et à sanctionner.**

### ***Principaux résultats de la thèse***

Une synthèse rapide des principaux résultats de la thèse nous amène à formuler les propositions suivantes :

- L'utilisation des indicateurs de la RSE en interne est essentiellement motivée par des pressions institutionnelles et par les ressources internes possédées et/ou espérées.
- Les indicateurs de la RSE revêtent plusieurs fonctionnalités à l'intérieur des organisations. Ils sont à la fois des outils de pilotage, de contrôle des comportements, de motivation mais aussi des outils destinés directement aux parties prenantes externes. Ils représentent, à cet effet, un croisement particulier entre les systèmes de contrôle et les systèmes comptables extra-financier.
- Un phénomène de tâtonnement et une difficulté de fixation d'objectifs chiffrés en termes de RSE et de développement durable, engendrent une prolifération extrême des indicateurs de la RSE donnant lieu à une « usine à gaz responsable ».
- Par manque de temps, voire de motivation, l'utilisation des indicateurs de la RSE par les managers dans les entités opérationnelles, se rapproche davantage d'un contrôle social.

L'objectif est avant tout politique : inculquer des valeurs nouvelles, socialiser et non pas sanctionner.

- Les systèmes de contrôle de la RSE impliquent de nouveaux spécialistes du contrôle, différents des contrôleurs de gestion accaparés essentiellement par leurs tâches financières.
- Les systèmes de contrôle de la RSE vivent séparément et distinctement des systèmes de contrôle classiques financiers. D'où la question : peuvent-ils être appelés réellement systèmes de contrôle de la Responsabilité Sociétale des Entreprises, tant cette dimension renvoie à trois dimensions différentes? Ne serait-il pas plus approprié de les appeler plutôt systèmes de contrôle de la Responsabilité Sociale et Environnementale ?

A la lumière de ces différentes propositions, cette thèse apporte plusieurs contributions, tant sur le plan théorique que sur le plan managérial.

### ***Les contributions théoriques***

Au regard de la théorie existante et de l'état des lieux des recherches portant sur les indicateurs de la RSE en particulier, et les systèmes de contrôle RSE en général, cette thèse présente plusieurs apports.

La première conclusion que nous apportons est que le choix des organisations pour l'utilisation des indicateurs RSE s'explique essentiellement par des pressions coercitives, mimétiques et normatives, comme l'a montré précédemment la théorie. Mais ce choix s'explique également par la recherche d'un avantage compétitif potentiel à travers l'utilisation de compétences rares et spécifiques. Un système de mesure de la performance incluant des indicateurs de la RSE, peut donc être vu également comme une ressource et une compétence influant positivement sur la performance de l'entreprise ; constat qui s'oppose à la littérature contingente en contrôle expliquant que les indicateurs de performance existent exclusivement en obéissant à des facteurs de contingence (stratégie, technologie, incertitude, etc.). Notre recherche postule que les entreprises utilisent des systèmes de mesure de la performance pour d'autres facteurs que des facteurs de contingence. Ces nouveaux déterminants, issus des approches néo-institutionnelles et celles basées sur les ressources, semblent être plus



pertinents, dans le cadre de la RSE, pour expliquer les recours à des indicateurs de la RSE en interne.

D'autres apports à la théorie existante émergent de ce travail.

Nous avons exposé au début de cette thèse plusieurs travaux théoriques qui ont proposé des modèles de systèmes de mesure de la PSE intégrant simultanément toutes les dimensions de la RSE (Carroll, 1979 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Wood, 1991 ; Clarkson, 1995). Or, comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, il est très difficile de parler d'un modèle de la PSE comme d'un tout indissociable incluant à la fois les aspects sociaux, sociétaux et environnementaux. Dans les entreprises étudiées, les dimensions environnementale et sociale sont souvent prises en considération distinctement. Chaque dimension présente ses propres processus et procédures, ses propres acteurs, ses propres intervenants, etc. Même dans notre cas approfondi, où un réel effort d'intégration de toutes les dimensions de la RSE dans un seul système a été observé, force est de constater que dans la pratique, ce système est alimenté distinctement par plusieurs responsables sans véritable interconnexion. Ainsi, nous postulons qu'un système de mesure de la PSE comme un tout unique et indissociable n'existe pas (ou du moins pas encore). Les particularités et les paramètres qui régissent chaque modèle sont probablement en cause : gérer la santé et la sécurité des hommes diffère sensiblement de la gestion des déchets des usines ou la consommation d'eau. Construire un seul et unique modèle, en regroupant tous ces paramètres en un seul système, semble être, pour toutes ces raisons, une tâche ardue pour les entreprises.

De même, ces modèles théoriques ignorent, en partie, l'aspect économique d'un avantage concurrentiel futur et l'aspect social du développement de compétences en interne. Ces modèles ont surtout mis l'accent sur l'obligation de mettre en place des systèmes qui puissent gérer les attentes des parties prenantes intéressées par les problématiques environnementales et sociales. Or, nous avons constaté dans notre recherche empirique, notamment chez Energetix, que les modèles développés de la PSE, cherchent à améliorer les compétences et les connaissances en interne, qu'elles soient techniques ou managériales. En effet, il existe au sein de ce groupe une conviction que leur système peut contribuer à faire émerger de nouvelles connaissances et par conséquent, faire bénéficier l'entreprise de compétences spécifiques et rares, compétences qui lui procureront des avantages économiques et financiers par rapport aux concurrents.

Nos résultats apportent ainsi une nouvelle dimension pour les modèles théoriques développés pour la PSE. Ces modèles devraient, à notre avis, intégrer l'aspect développement des compétences en interne grâce à la gestion des dimensions RSE.

Les conclusions discutées dans ce travail montrent également que les rôles des indicateurs de la RSE au sein des entreprises étudiées s'orientent davantage vers l'apprentissage organisationnel. L'utilisation de ces indicateurs sert en priorité l'apprentissage, la communication et la motivation. Mais peut-on réellement s'en étonner vu l'émergence récente à la fois des thématiques de la RSE et de leurs pratiques ? Un contrôle cybernétique ne serait-il pas difficile à mettre en place en l'absence de conventions et de standards pour la mesure de la performance ?

Par ailleurs, l'étude théorique du cas met au jour un des aspects particuliers du contrôle interactif décrit par Simons (1995). L'utilisation interactive d'un système de contrôle nécessite la combinaison et la réunion d'un ensemble de facteurs pour être correctement opérationnalisée. L'étude de ce cas a montré que l'utilisation interactive nécessite avant tout du temps et de l'engagement du personnel. Elle nécessite également l'adhésion et la conviction de tous les responsables derrière les objectifs stratégiques qu'on essaye de décliner et de renouveler. A défaut de ces conditions, les systèmes de contrôle retrouveraient inéluctablement leur usage classique et primaire, c'est-à-dire, diagnostique et cybernétique.

D'où la question qui se pose : Même si des systèmes de contrôle de la RSE, conçus pour favoriser le dialogue, l'apprentissage et le changement stratégique, existent aujourd'hui au sein de grandes entreprises, les managers de ces grands groupes ont-ils réellement la motivation, la conviction et surtout le temps pour mener à bien les changements stratégiques vers des entreprises socialement responsables ?

Enfin, il y a lieu de noter que cette recherche contribue à l'élargissement du courant comportementaliste du contrôle. Ce courant s'est souvent limité à l'étude de l'influence du contrôle budgétaire sur les comportements. Tout en s'inscrivant dans ce courant de recherche, nous avons tenté d'étudier un autre mécanisme de contrôle et d'analyser ses effets sur les comportements. Nous avons conclu que les indicateurs non financiers de la RSE sont utilisés comme des indicateurs de performance pour influencer les comportements. Pour ce faire, nous avons constaté que les managers se basent sur un contrôle social, au niveau de leur unité opérationnelle, pour modifier les comportements vers les objectifs de la RSE.

Rappelons que pour les tenants de ce courant de recherche (Hofstede, 1981 ; Ouchi, 1980, Merchant, 1980, etc.), dans un contexte où les objectifs sont ambigus et difficilement mesurables, le contrôle ne peut être que politique, social, clanique, personnel, etc. C'est le cas pour les dimensions RSE qui restent, en dépit de plusieurs efforts théoriques et managériaux, en proie à plusieurs difficultés de conceptualisation. La tâche de mesurer les performances de ces dimensions n'en est que plus ardue. Et le contrôle ne pourra donc se faire, ni sur les résultats, ni sur les comportements, mais plutôt sur la culture et la socialisation.

### ***Les contributions managériales***

D'un point de vue managérial, les recherches conduites dans le cadre de cette thèse peuvent aboutir à plusieurs enseignements.

Le gestionnaire peut trouver dans cette thèse le reflet de quelques pratiques innovantes en matière de pilotage et de contrôle de la performance globale des entreprises. Pratiques, comme on l'a vu tout au long de cette thèse, assez différenciées et hétérogènes, se basant sur une multitude d'outils de contrôle. Mais ces pratiques ont au moins le mérite d'essayer d'intégrer de nouvelles préoccupations organisationnelles dans le management des entreprises.

Ainsi, l'étude du cas Energetix a permis de montrer que l'intégration des trois axes du développement durable dans un seul et unique système managérial était possible. Certes, des difficultés subsistent et cette intégration se rapproche réellement d'un véritable défi managérial, mais ce système a le mérite de traiter à égalité les priorités et objectifs RSE et les indicateurs pour les suivre.

En outre, cette thèse a montré que nous ne sommes qu'au début du développement de nouvelles pratiques managériales. Beaucoup de choses restent à faire, tant pour les managers d'entreprises, que pour les consultants en organisation. Il faut produire de nouveaux outils et mécanismes de contrôle, de nouveaux dispositifs de contrôle interne, de nouvelles orientations stratégiques, de nouvelles normes organisationnelles, etc.

Cette thèse comporte plusieurs témoignages d'opérationnels et de fonctionnels, concernant les nouveaux besoins de leur entreprise et les difficultés de la mise en œuvre des dimensions de la RSE en interne. Ces témoignages peuvent servir à préparer le terrain pour

développer de nouvelles pratiques, qui pourront, peut être, résoudre en partie les problématiques causées par les impératifs de la RSE.

Par contre, ce travail ne prétend nullement qualifier et identifier les pratiques les plus efficaces ou les plus performantes. Il ne sera d'aucune utilité pour un manager qui cherche à voir rapidement « *ce qui marche et ce qui ne marche pas* ». D'ailleurs, les réponses à ces questionnements sont beaucoup plus complexes, et rares sont ceux, professionnels ou académiques, qui pourraient décrire aujourd'hui les pratiques RSE les plus performantes.

### ***Les implications pour le contrôle***

Quelles incidences peuvent avoir les conclusions de cette recherche sur la littérature et les connaissances théoriques en contrôle ?

Tout d'abord, cette thèse contribue à la littérature émergente en contrôle, relative au pilotage des aspects de la RSE. Le champ étant large, notre contribution ne pourra être que minime. Mais elle montre que le contrôle, dans le sens maîtrise des processus, s'étend de plus en plus et s'élargit considérablement dans les entreprises. La RSE, en tant que nouvel objet d'étude pour le contrôle, pose de nouveaux défis majeurs : de nouvelles frontières pour l'entreprise, des dimensions élargies de la performance, des outils et des mécanismes à inventer, des indicateurs non financiers venant compléter et préciser, si besoin est, les limites des indicateurs financiers traditionnels, etc.

Ensuite, ce travail a mis au jour une nouvelle pratique de contrôle qui sort des attributs et des domaines d'influence des contrôleurs de gestion traditionnels. Cantonnés dans leurs stricts attributs financiers et comptables, les contrôleurs n'abandonnent-ils pas peu à peu des aspects organisationnels spécifiques de la performance, pour lesquels ils étaient dévoués initialement ? De même, les contrôleurs de gestion ne semblent-ils pas en train de « *rater le virage* », encore une fois, de la performance RSE, comme ils ont raté le pilotage de la qualité dans les années 1980 ?

Cette recherche dévoile à ce titre la financiarisation accrue du métier de contrôleurs de gestions dans les grandes entreprises et l'émergence de nouveaux contrôleurs, ne portant pas ce nom, mais qui s'attèlent à la tâche de contrôle de gestion sur des dimensions, autres que financières. Ils en ont d'ailleurs hérité les mêmes logiques, les mêmes outils et les mêmes

pratiques. Ils ne sont pas en concurrence avec les contrôleurs de gestion traditionnels, mais ils ont simplement comblé un vide laissé par ces derniers.

### ***Les limites et voies futures de la recherche***

Nous concédons que notre recherche souffre de certaines limites, notamment concernant la méthodologie adoptée.

Tout d'abord, le nombre limité des entretiens conduits et des cas étudiés ne permet pas une généralisation des résultats apportés quant aux pratiques de contrôle en matière de RSE. Mais est-ce réellement l'objectif de notre thèse, et de la démarche interprétative en général, d'aboutir à une généralisation ? Nous nous sommes en effet positionnés dès le départ derrière des objectifs d'exploration et de description de phénomènes managériaux observés. Nous cherchions, avant tout, à construire des observations empiriques et à proposer des résultats théoriques novateurs susceptibles d'enrichir la théorie existante sur les pratiques de contrôle RSE à l'intérieur de l'entreprise, et leurs confrontations avec les théories existantes.

Ensuite, et d'un point de vue théorique, notre recherche a probablement négligé des pans importants de la littérature, que ce soit en contrôle, ou sur les thématiques de la RSE. En particulier, cette dernière, pour laquelle, un foisonnement et un engouement théorique exceptionnel ont vu le jour ces dernières années. Mais nous serions tentés de répondre que notre problématique, étant une problématique de contrôle avant tout, une préférence a été accordée pour appréhender le sujet essentiellement à la lumière de cette littérature. Mais il est vrai que la littérature sur la RSE pourrait également contribuer à enrichir les questionnements posés dans cette recherche.

Plusieurs pistes peuvent être envisagées pour poursuivre ce travail. Tout d'abord, il serait intéressant d'analyser les réponses des entreprises appartenant à d'autres secteurs que ceux de notre échantillon<sup>188</sup>. Que se passe-t-il par exemple dans le secteur de l'industrie automobile, dans le secteur de la construction, dans le secteur financier, ou encore dans le secteur de service ?

---

<sup>188</sup> D'autant plus que l'échantillon de travail dans cette thèse tend vers des secteurs industriels spécifiques, essentiellement énergétiques et chimiques. Ce choix n'a pas été délibéré de notre part. Il se trouve seulement que ce sont ces entreprises qui ont répondu à nos sollicitations parmi une soixantaine contactées. Ceci amène d'ailleurs à réfléchir sur les motivations de notre échantillon : les entreprises qui « parlent » et qui communiquent le plus sur les pratiques internes sont peut être celles qui cherchent le plus à se rendre visibles, à prouver certaines choses au public ou encore, qui veulent accroître leur légitimité.

Par extension, ne serait-il pas également enrichissant de diagnostiquer les pratiques de certaines entreprises dans d'autres pays, en particulier ceux en voie de développement, et s'interroger si les problématiques RSE deviennent réellement des questions universelles et universalistes ou alors elles ne seraient, en réalité, que des problématiques contingentes pour les pays les plus développés.

Nous pourrions également nous interroger sur la pertinence de la poursuite de l'analyse du cas Energetix. Il serait peut être intéressant de rencontrer des parties prenantes externes à ce groupe, des syndicalistes, ou encore des ONG qui le critiquent sévèrement. Ces acteurs pourraient certainement nous permettre d'approfondir notre vision du cas, et d'avoir un regard plus critique.

Il serait également pertinent d'essayer de tester les conclusions et les propositions développées dans cette thèse sur un échantillon d'entreprises plus large, de différentes tailles et appartenant à des activités hétérogènes. L'idée serait de voir si les réponses apportées en termes de pilotage des dimensions RSE seraient les mêmes en fonction de ces différents critères. Ce genre de projet de recherche pourrait alors se faire à l'aide de méthodologies plus classiques et plus conventionnelles mettant l'accent sur le test et la validation d'hypothèses, et prouvant qu'une continuité et une complémentarité sont possibles entre les deux approches méthodologiques dans les sciences de gestion.

Certes, cette thèse ne permet pas la généralisation des résultats atteints pour toutes les entreprises, de différentes tailles, de différents secteurs, ou de différentes origines. Mais elle participe au débat récent et émergent sur l'instrumentation en gestion des problématiques de développement durable et de RSE. Cette thèse a montré que ce débat n'est qu'à ses premières ébauches et que le défi n'est pas complètement relevé. Beaucoup de travail reste devant nous, tant sur le point empirique que sur le point théorique, avant d'aboutir à une véritable conceptualisation de l'instrumentation en gestion des dimensions de la responsabilité sociétale des entreprises.



---

## BIBLIOGRAPHIE

---

### A

---

- Abernethy M.A. et Brownell P. (1999), "The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n°3, pp. 189-204
- Abernethy M.A. et Chua W.F (1996), "A field study of control systems redesign: the impact of institutional processes on strategic choice", *Contemporary Accounting Research*, vol.13, n°2, pp. 569-606.
- Abernethy M.A. et Lillis. A.M. (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n°4, pp. 241-258
- Abrams, F.W. (1951), "Management Responsibilities in a Complex World", *Harvard Business Review*, Vol. 9, N°3, May.
- Acquier A. et Gond J.P (2005), « Aux sources de la RSE: (Re) Lecture et analyse d'un ouvrage fondateur: Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen (1953) », *Actes du congrès de l'AIMS*, juin.
- Afnor (2003), *Fascicule de documentation SD 21000*, FDX 30-021, éd. Afnor.
- Agle B.R. et Kelley P.C. (2001), "Ensuring validity in the measurement of Corporate Social Performance: lessons from Corporate United Way and PAC campaigns", *Journal of Business Ethics*, Vol. 31, pp. 271-284.
- Allard-Poesi, F. et Maréchal, C. (1999), « Construction de l'objet de la recherche ». In Thiétart et coll., *Méthodes de recherches en management*, Paris, Dunod, pp. 34-56.
- Allouche J. et Laroche. P. (2005), « Responsabilité sociale et performance financière des entreprises : une synthèse de la littérature », *Colloque Responsabilité Sociétale des Entreprises: réalités, mythes ou mystifications*, Nancy, Mars.
- Allouche J. et Schmidt G., (1995), *Les outils de la décision stratégique*, Ed. La découverte, Paris.
- Ameels A., Bruggeman W. et Scheipers G. (2002), "Value-based management control processes to create value through integration: a literature review", *Working Papers*, Vlerick Leuven Gent Management School
- Amir, E. et Lev, B. (1996), "Value relevance of non financial information: The wireless communication industry", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 22, pp. 3-30.
- Ansari S.L. et Euske K.J, (1987), "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 12, n°6, pp. 549-570
- Antheaume N. et Teller R. (2001), « Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale », in Dumontier P., Teller R., *Faire de la recherche en comptabilité financière*, pp. 85-99.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston.
- Anthony R. N. (1988), *The management control function*, Harvard Business School Press, traduction française 1993: *La fonction contrôle de gestion*, Publi Union.
- Argyris C. (1952), *The impact of budget on people*, Ithaca: School of business and public administration, Cornell University.
- Argyris C. (1990), "the dilemma of implementing controls: the case of managerial accounting", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 15, pp.503-511.
- Argyris C. (1995), *Savoir pour agir : surmonter les obstacles organisationnels*, InterEditions Paris, 330 p.



Argyris C. (1998), « L'empowerment ou les habits neufs de l'empereur », *L'Expansion Management Review*, septembre, pp. 25-30.

Argyris Ch. et Schön D.A. (1978), *Organizational Learning, Readings*, Addison-Wesley Publishing Company.

Atkinson G., Dubourg R., Hamilton K., Munasinghe M., Pearce D. et Young C. (1997), "Measuring Sustainable Development", *Macroeconomics and the Environment*. Edward Elgar, Cheltenham, UK.

Attarça, M et Jacquot T. (2005), « La représentation de la responsabilité sociale des entreprises : une confrontation entre les approches théoriques et les visions managériales », *Journée de Développement Durable, AIMS*, IAE Aix-en-Provence.

Aubert N. (2006), « Hyperperformance et combustion de soi », *Études*, n°10, Tome 405, pp. 339-351.

Ayerbe, C. et Missonier A. (2006), « Validité externe et validité interne de l'étude de cas : une opposition à dépasser ? », *projet d'atelier "méthodologie" de l'AIMS et journée "étude de cas"*, IAE de Lille, juin.

Azzone G, Noci G, Manzini R, Welford R et Young WC. (1996), « Defining environmental performance indicators: an integrated framework ». *Business Strategy and the Environment*; 5:pp.69-80.

## B

---

Baird L., (1986), *Managing Performance*, John Wiley and Sons, New York.

Baker, M., Brown, D., et Malmi, T. (2006), "Implementing Environmental Strategy with an MCS Package", *Scholl of accounting Working paper Series, No. 78, Scholl of Accounting, UTS*, Sydney, April.

Banker R.D, Potter G., Srinivasan D. (2000), "An empirical investigation of an incentive plans that includes nonfinancial measures", *the accounting review*, vol. 75, n°. 1, pp 65-92.

Barel Y. (2001), « Complémentarité et contradictions des formes de contrôle : le cas de la grande distribution », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, n° 2, juin 2001, pp. 5-31.

Baret P., (2007), « Comprendre l'appropriation de la RSE : quel(s) éclairage(s) théorique(s) ? », *Actes du XVI<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management Stratégique*, Montréal, juin.

Barney J. (1986), "Strategic factor markets: expectations, luck, and business strategy", *Management Science*, Vol.42, pp. 1231-1241.

Barney J.B. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage" *Journal of Management*, vol.17, n°1, pp.99-120

Barth, M., Clement, M.B., Foster, G. et Kasznik, R. (1998), "Brand Values and Capital Market Valuation", *Review of Accounting Studies*, vol.3, n°1-2, pp. 41-68.

Bartolomeo M. (1995), *Environmental Performance Indicators in Industry*. Fondazione ENI Enrico Mattei: Milan.

Basu, O. N., Dirsmith, M. W. et Gupta, P. P. (1999), "The coupling of the symbolic and the technical in an institutionalized context: the negotiated order of the GAO'S audit reporting process", *American Sociological Review*, vol. 64, pp. 506-526.

Baumard P. et Ibert J. (2003), « Quelles approches avec quelles données ? » in Thiétart R-A (éd.), *Méthodes de recherché en management*, Dunod, pp. 82-104.

Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J.-M., (2003) In Thietart R. A.(eds), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, pp. 224-256.

Baylis R., Connel L. et Flynn A. (1998), « Sector variation and ecological modernization: towards an analysis at the level of the firm », *Business Strategy and the Environment*, Vol.7, pp.150-161.

Bédard J. et Gosselin M. (2000), « Perspectives De Recherche En Contrôle », *FINÉCO*, vol. 10, pp. 67- 95.

Belkaoui A. et Karpik P. (1989), "Determinants of the corporate decision to disclose social information", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 2, n° 1, pp. 36-51.

Bergeron H. (2000), " Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? ", *21<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Angers.

- Bergeron H., St-Pierre J. et Lavigne B. (2005), « Les indicateurs de performance financière et non financière : complémentarité ou substitution? Étude exploratoire sur des PME manufacturières », *Actes du 26<sup>ème</sup> congrès l'Association Française de Comptabilité*, Lille.
- Bergström S. (1993), "Value standards in sub-sustainable development", *limits of ecological economics. Ecological Economics*, vol.7, pp1-18.
- Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire? », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol.2 n°3, pp.5-24.
- Berland, N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Éditions de la Performance, juin.
- Berland N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », in *Espace Mendès France*, Ed. L'Harmattan.
- Berland N. et Loison M.C. (2005), « « Responsible Care » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », *Actes du 26ème congrès de l'AFC*.
- Berland N., Chevalier C. et Sponem S. (2008), « On ne gère bien que ce que l'on mesure », in *Petit bréviaire des idées reçues en management*, Ed. La découverte, pp. 159-168.
- Bescos P. L., Cauvin E., Langevin L. et Mendoza C. (2004), « Critiques du budget: une approche contingente », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Juin 2004 pp. 165-186.
- Bescos P.L. et Mendoza C. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, L'Harmattan.
- Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol.2, pp.127-150
- Besson P. (2000), « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », in Colasse B. (2000), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion*, Economica, pp. 1065-1078.
- Besson P. et Bouquin H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue française de gestion*, janvier-février, pp. 60-71.
- Bieker T. (2002), "Managing corporate sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management", *Oikos PhD summer academy*.
- Bieker T. et Gminder C.U. (2001), "Towards a Sustainability Balanced Scorecard", *Oikos summer academy 2001*, 14 p.
- Blaug M., (1982), "Des idées reçues aux idées de Popper", dans *La méthodologie économique*, Paris Economica, pp. 4-25.
- Block M. et Högström P., (1995), "Performance measurement towards sustainable development – Two applications of sustainable development records", *the Business Strategy and the Environment Conference*, University of Leeds (U.K.), 20-21, September 1995.
- Boisvert H. (1991), *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, Editions du Renouveau Pédagogique Inc., Ottawa, Canada.
- Bollecker M. (2001), *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels, une analyse empirique des mécanismes opérationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, Thèse de doctorat en sciences de gestion : Université Nancy 2
- Bollecker M. (2004), « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Revue Finance, Contrôle et Stratégie*, vol. 7 n°4, décembre.
- Bollecker M. Mathieu P. et Clementz C. (2006) « Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste », *Actes du congrès de l'AFC*, Tunis.
- Bouquin H. (1997), « Contrôle », in : *Encyclopédie de gestion*, Y. Simon et P. Joffre Eds, Paris : Economica, 2ème édition, pp.551-566
- Bouquin H. (2004a), *Le contrôle de gestion*, PUF, 6ème édition.
- Bouquin H. (2004b), " La notion de performance ", *journée d'étude I.A.E. de Tours*, 15/1/2004.
- Bouquin H. (2005), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Ed. Ems.

- Bourguignon A. (1997), "sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : exemple la performance", *Comptabilité Contrôle, Audit*, Vol.1, pp.89-101.
- Bouckaert G. et Halligan J. (2008), *Managing performance. International comparisons*, Routledge, London.
- Bowen H.R. (1953), *Social Responsibilities of the Businessman*, Harpet & Row
- Brignall S. et Modell S. (2000), "An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector", *Management Accounting Research*, Vol.11, p.281-306.
- Brignall T.J. et Ballantine J. (1996). "Performance Measurement in Service Businesses Revisited", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.7, No.1, March, pp. 6-31;
- Brousseau, E. (1993), *L'économie des contrats*, Presses Universitaires de France.
- Brown D. (1977), *Some reminiscences of an industrialist*, Easton, Hive Publishing Company, 185 p.
- Brown N et Deegan C. (1998), "The public disclosure of environmental performance information – A dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory", *Accounting and Business Research*, vol. 29, n°1, p. 21-41, winter.
- Bruns W. J. Jr. et Waterhouse J. H. (1975), "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.
- Brunson N. (1993), "Ideas and actions: justification and hypocrisy as alternatives to control", *Accounting Organization and Society*, Vol.18, N°6, p. 489-506.
- Burlaud A. et Simon C. (2006), *Le contrôle de gestion*, La Découverte, Paris
- Burns T. et Stalker G. M. (1961), *The Management Innovation*. London, U.K.: Tavistock.

## C

---

- Callens I. et Tyteca D., (1999). "Towards indicators of sustainable development for firms - A productive efficiency perspective", *Ecological Economics*, vol. 28, n°1, pp. 41-53.
- Capron M. (2003), « Un nouvel instrument d'autoévaluation des organisations : le bilan sociétal », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° spécial, mai, pp. 55-70.
- Capron M. (2008), « Le rôle des entreprises dans le développement durable. Approche historique », *Journée d'études du Groupe Initiatives*, 9 septembre 2008, Nogent-sur-Marne.
- Capron M. (2009), « La comptabilité sociale et sociétale », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la dir. De B. Colasse, Ed. Economica.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2004), *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*, Paris: La Découverte.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelee F. (2006), « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Revue de l'Organisation Responsable*, n°1, pp.5-17.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelee F. (2007), *La responsabilité sociale d'entreprise*, Editions La Découverte, Collection Repères, Paris.
- Caron M.A., Boisvert H. et Mersereau A. (2007), « la comptabilité de management environnementale ou l'éco contrôle : utilité des outils de contrôle de gestion », *Actes du congrès de l'AFC*.
- Carroll A.B. (1979), "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, Vol. 4, n° 4, pp.497-505.
- Carroll A.B. (1999), "Corporate Social Responsibility. Evolution of a definitional construct", *Business and Society*, 38(3), Septembre, pp. 268-295.
- Castelnaud P. et Noël C. (2004), « Engagement pour un développement durable et performance des entreprises : le cas français. », *Actes des journées « La performance : de la mesure à l'action »*, CERMAT, Janvier 2004.
- Cauvin E. et Bescos (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique », *Actes du 25<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans, mai.

- Cauvin E. B. R. Neumann et M. L. Roberts (2007), "Financial measures bias in evaluating corporate managers' performance". *Working paper, University of Colorado at Denver and Health Sciences Center*.
- Cauvin E. B. R. Neumann et M. L. Roberts (2008), « Indicateurs financiers et indicateurs non financiers. Importance des indicateurs financiers, et ordre de présentation des indicateurs : effets sur l'évaluation de la performance des managers », *Actes du congrès de l'AFC*, Mai.
- Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Chapman C.S. (1997), "Reflections on a contingent view of accounting," *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, pp.189 – 205.
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises, Corporate governance, Théories et faits*, Economica, Paris.
- Charreaux G. (2004), « Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance partenariale à la gouvernance cognitive », *Cahier de Recherche, Fargo*, n° 1040101, janvier.
- Charreaux G. et Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance-Contrôle-Stratégie*, n°2, juin.
- Charreire Petit S. et Durieux F. (2003) « Explorer et tester : les deux voies de la recherche », dans R-A Thiétart (Coord), *Méthodes de Recherche en Management*, Chapitre 3, Dunod, 2003, pp. 58-78, 2ème édition.
- Chenhall R.H. (1997). "Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organisational performance", *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp.187-206
- Chenhall R.H. (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, n°2/3, pp. 127–168.
- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n°3, pp. 243-264.
- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (2003), "Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change", *Management Accounting Research*, vol.15, pp. 117-143
- Chenhall, R.H. et Morris D. (1986). "Impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems". *The Accounting Review* (January), pp.16-35.
- Chenhall R.H. et Morris D. (1993), "The role of post completion audits, managerial learning, environmental uncertainty and performance". *Behavioural Research In Accounting*, vol.5, pp. 170-186.
- Chevalier A. (1976), *Le bilan social de l'entreprise*, Paris, Masson.
- Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, vol. 2, septembre, p. 51-74.
- Chiapello E. et Delmond M.H. (1994) « Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement », *Revue française de gestion*, janvier-février, pp. 49-58.
- Child J. (1972), "Organization structure and strategies of control: A replication of the Aston study". *Administrative Science Quarterly*, vol.17, pp.163-177.
- Child J. (1974), "What determines Organization Performance? The Universals vs. the it-all-depends." *Organizational Dynamics*, pp. 2-18.
- Chin K.S., Chiu S. et Pun K.F. (1996), "Critical factors for evaluating ISO 14001 environmental management systems standards implementation", *International Journal of Management*, vol.15, n°2, pp.237-247.
- Chin K-S et Pun K-F (1999), "Factors influencing ISO 14000 implementation in printed circuit board manufacturing industry in Hong Kong". *Journal of Environmental Planning and Management*, Vol. 42 (1), pp.123–134.
- Clarkson M.B.E. (1995), "A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance", *Academy of Management Review*, vol. 20, n°1, pp.92-117.
- Commission Européenne (2001), *Livre Vert sur la Responsabilité Sociale des Entreprises*, mars.

- Cooke T. (1992), "The impact of size, stock market listing and industry type on disclosure in the annual reports of Japanese listed corporations", *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 87, pp. 229-237.
- Cornell B. et Shapiro R. (1987), "Corporate stakeholders and corporate performance", *Financial Management*, vol.16, pp. 5-14.
- Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1983), "Budgeting as a means for control and loose coupling", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 4, p. 323-340.
- Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988a), "An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category", *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562-587.
- Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988b), "The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, p. 1-24.
- Covaleski M. A., Dirsmith M. W. et Michelman J. E. (1993), "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 1, p. 65-80.
- Covaleski M. A., Dirsmith M. W. et Samuel, S. (1996), "Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1-35.
- Covaleski M. A., Evans J. H., Luft J. L. et Shields M. D. (2003), "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, pp. 3-49.
- Cross K.F. et Lynch R.L. (1989), "Accounting for Competitive Performance", *Journal of Cost Management*, vol. 3, pp.20-28.
- Crowther D. (2000), *Social and Environmental Accounting*, London: Financial Times Prentice Hall.
- Cumby J. et Conrod J. (2001), "Non-financial performance measures in the Canadian biotechnology industry", *Journal of Intellectual Capital*, vol. 2, n°3, pp. 261-272.

## D

---

- Damak Ayadi S. (2004), *La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises*, Thèse en sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.
- Damak Ayadi S. (2006), « Analyse des facteurs explicatifs de la publication des rapports sociétaux en France », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 12 – Volume 2 – Décembre.
- Dambrin C., Lambert C. et Sponem S. (2005), « Contrôle et Changements : une perspective néo-institutionnelle », *26<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Lille.
- Darnall N., Gallagher D.R., Andrews R.N.L. et Amaral D. (2000), "Environmental management systems: opportunities for improved environmental and business strategy?", *Environmental Quality Management*. Vol.9, n° 3 pp. 1-9.
- David A., (2004), « Études de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion », *Actes de la XIIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, Le Havre.
- Davis K., et Blomstrom R. (1966), *Business and its environment*, New York, McGraw-Hill
- De Montgolfier C. (1994), *Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- De Serres A., Gendron C. et Ramboarisata L. (2006), « Pratiques et stratégies des institutions financières en matière de divulgation d'information sur leur responsabilité sociale », Les cahiers de la Chaire – collection recherche No 16-2006 En collaboration avec le Groupe interdisciplinaire de recherche en éthique financière.
- Deegan C. et Gordon B. (1996), "A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations", *Accounting and Business Research*, vol. 26, n° 3, pp. 187-199.
- Déjean F. et Oxibar B., (2003), « Pour une approche alternative de l'analyse de la diffusion d'information sociétale », *Actes du 24<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC*.

Depoers F., Reynaud E. et Schneider-Maunoury G. (2002), "Indicateurs de développement durable", *Centre d'étude et de recherche sur le développement durable*.

Desrosieres A. (2000), *La politique des grands nombres. Histoire de la raison statistique*, La Découverte, Paris.

Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, éd. EMS.

Dierkes M. et Preston L.E., (1977), "Corporate Social Accounting and reporting for the physical environment: a critical review and implementation proposal", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 2, n° 1, pp. 3-22.

Dimaggio P. et Powell W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, vol.48, April, pp.147-160.

Dixon J.R., Nanni, A.J. et Vollmann T.E. (1990), *The New Performance Challenge: Measuring Operations for World Class Competition*, Dow-Jones Irwin.

Donaldson L. (1996), "The normal science of structural contingency theory", in *Handbook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. et Nord W.R., pp.57-76.

Drazin R. et Van de Ven A.H. (1985), "Alternative forms of fit in contingency theory", *Administrative Science Quarterly*, vol.30, pp.514-539.

Dunphy D., Griffiths A. et Benn S. (2003), *Organisational Change for Corporate Sustainability*, Outledge, London.

## E

Edvinsson L. et Malone M.S. (1997), *Intellectual Capital: Realising Your Company's True Value by Findings its Hidden Brainpower*, Harper Collins Publishers, New York,.

Edvinsson L. et M.S. Malone (1999), *Le capital immatériel de l'entreprise*, Paris, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.

Ehrenberg A. (1991), *Le culte de la performance*, Calmann-Lévy, Paris.

Eisenhardt K., (1989), "Building Theories from Case Study Research", *Academy of Management Review*, vol. 14, pp.532 – 550.

Epstein M.J. (1996), *Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*. Burr Ridge, Illinois Institute for Management Accounting and Irwin Professional Publishing.

Epstein M.J. et Manzoni J.-F. (1997), "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: translating strategy into action", *Management Accounting (USA)*, vol.79, n°2, pp. 28–37.

Evans J.R. (2004), "An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results", *Journal of Operations Management*, vol.22, pp.219–232.

Ezzamel M. (1990), "The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics", *Management Accounting Research*, vol. 1, pp.181-197.

## F

Feldman M.S. et March J.G. (1981), "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, pp.171-86

Fernandez A. (2000), *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs*, Éditions d'Organisation, 2e édition, Paris.

Férone G., D'Arcimoles C., Bello P. et Sassenou N. (2001), *Le Développement Durable*, Éd. d'Organisation.

Fineman S. et Clark K. (1990), "Green stake holders: industry interpretations and Response", *Journal of management studies*, vol.33, n°6, pp.717-36.

Fiol M. (1991), *La convergence des buts dans l'entreprise*, Thèse d'Etat, Université de Paris Dauphine.

Fischer K. et J.Schott (1993), *Environmental strategies for industry: international perspectives on research needs and policy implications*, Washington, Island Press.

- Fisher J. (1992), "Use of non financial measures", *Journal of Cost Management*, spring, pp. 31-38.
- Fisher J. (1995), "Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, vol.14, pp. 24-53.
- Fisher J. (1998), « Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions », *Behavioural Research in Accounting*, vol.10, Supplement, pp.47-64.
- Flamholtz E. (1972), "Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organization", *Accounting Review*, octobre, pp. 666-678.
- Flamholtz E. (2001), *Human Resource Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Third Edition.
- Florida R. et Davidson D. (2001), "Gaining from green management: Environmental management systems inside and outside the factory", *California Management Review*, vol. 43, n°3, pp.64-84.
- Fornell C., Johnston M. D., Anderson E., Cha J. et Bryant, B. E. (1996), "The American Customer Satisfaction Index: Nature, Purpose, and Findings", *Journal of Marketing*, vol.60 (October), pp.7-18.
- Frederick W.C. (1978), "From CSR 1 to CSR 2 : The maturing of business and society thought", *Business and Society*, vol. 33, n°2, pp. 150-164.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic management: A stakeholder approach*, Pitman, Boston.
- Frijo M.L. (2002), "Nonfinancial performance measures and strategy execution", *Strategic Finance*, Aug, vol. 84, n° 2, pp.6-9.

## G

---

- Galbraith J. (1977), *Organization design*, Reading: Addison-Wesley
- Gendron C. (2000), "Le questionnement éthique et social de l'entreprise dans la littérature managériale », *Cahiers du CRISES Collection "Working Papers* sous la direction de P. R. Bélanger et de B. Lévesque, février.
- Germain C. et 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 », *Actes du 28<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, Poitiers*.
- Germain C. et Trébucq S. (2004), « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », *Semaine sociale Lamy*, pp. 35-41.
- Gervais M. (2001), *Contrôle de Gestion*, Economica, Paris.
- Giddens A. (1984), *the constitution of society*, Tr. Fr., *La constitution de la société* (1987), PUF
- Gilles D. (2000), « Une dimension émergente du contrôle de gestion. Les cas de trois groupes français », *Cahier de recherche du CREFIGE*, Paris Dauphine.
- Giordano-Spring S. et Riviere-Giordano G. (2007), « Le reporting sociétal à l'épreuve des théories normatives comptables », *Actes du congrès de l'AFC, Poitiers*.
- Glachant M. et Vincent F. (2004), « Management Environnemental : Une Enquête auprès de 270 Etablissements Industriels Français », *Etude pour le compte de la Direction de l'Environnement, OCDE et financé par L'ADEME*, Mars, <http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/35590121.pdf>
- Glaser B. et Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory*. Chicago: Aldine.
- Gobo C. (2004), "Sampling, Representativeness and Generalizability", in SEALE C., GOBO G., GUBRIUM J. And SILVERMAN D., *Qualitative Research Practice*, Sage Publications.
- Gomez P.Y. (1996), *Le gouvernement des entreprises*, Interéditions.
- Gomez P.Y. (1997), « *Economie des conventions et sciences de gestion* », in Simon Y. et Joffre P. (dir.), *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, pp. 1060-1072.
- Gomez P.Y. (2003), *La lutte actionnariale : quelques points de repère, La responsabilité sociale des entreprises : Études et documents*, Éditions réseau ANACT, Février 2003, pp. 30-35.
- Gond J.P. (2001), « L'éthique est-elle rentable ? », *Revue Française de Gestion*, n°136, pp.77-85.

Gond J.P. (2004), « Performance sociétale de l'entreprise et apprentissage organisationnel. Vers un modèle d'apprentissage sociétal de l'entreprise? », *Économie et Société*, Vol.K14 (4-5), pp. 757-784.

Gond J.P. (2006a), *Contribution à l'étude du concept de performance sociale de l'entreprise : fondements théoriques, construction sociale, impact financier*, Thèse de doctorat, Université Toulouse.

Gond J.P. (2006b), *Le développement durable au cœur de l'entreprise. Pour une approche transverse du développement durable*, dir. Emmanuelle Reynaud, Dunod, 256 p.

Gond J.P. et Mullenbach A. (2004), « Les fondements théoriques de la responsabilité sociétale de l'entreprise », *Revue des Sciences de Gestion*, Vol.205, pp. 93-116.

Gond J.P. et Igalens J. (2003), « La mesure de la performance sociale de l'entreprise : une analyse critique et empirique des données ARESE », *Revue Française de Gestion des Ressources Humaines*, vol. 50, pp. 111-130

Gordon L.A. et Miller D. (1976), "A contingency Framework for the Design of Accounting Informations Systems ", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 59-70.

Gordon L.A. et Narayanan V.K. (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty, and organizational structure: An empirical investigation" *Accounting, Organizations and Society*, vol.9, n°1, pp. 33-47.

Govindarajan V. (1984), "Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 125-135.

Govindarajan V. et Gupta A.K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 51-66.

Gray R. et Bebbington J. (2001), *Accounting for the Environment*, SAGE publications, London.

Gray R., Owen D. et Adams C. (1996), *Accounting and accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, London, Prentice Hall Europe.

Griffin J.J. et Mahon J.F. (1997), "The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate. Twenty-Five Years of Incomparable Research", *Business and Society*, vol. 36, n°1.

Guenoun M. (2009), *Le management de la performance publique locale. Étude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales*, Thèse de doctorat, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille III.

Guthrie J. et Parker D. (1989), "Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory", *Accounting and business research*, vol. 19, n°76.

## H

Hackston D. et Milne M. (1996), "Some determinants of social and environmental disclosure in New-Zealand companies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, n° 1, p. 77-108.

Hage J. et Aiken M. (1969), "Routine technology, social structure and organizational goals", *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, pp. 366-377.

Halford G. S., R. Baker, J. E. McGredden, et J. D. Bain (2005), "How many variables can humans process?" *Psychological Science*, vol. 16, n°1, pp. 70-76.

Halgand N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in Dupuy Y. (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.

Harrison G.L. (1993), "Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style – the influence of national culture and personality", *Accounting, Organizations, and Society*, vol.18, pp. 319-339.

Hart S.L. (1995), "Natural-resource-based view of the firm", *Academy of Management Review*, vol.20, n°4, pp. 986-1014.

Hartmann F. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp. 451–482.



- Hartmann F. et Perego P. (2005), "Influences of environmental strategy on the design and use of performance measurement systems", *Working Paper, RSM ERASMUS University*, Juillet.
- Hayes D.C. (1977), "The contingency theory of managerial accounting", *The Accounting Review* (January), pp. 22-39.
- Heald M. (1961), "Business Thought in the Twenties: Social Responsibility", *American Quarterly*, vol. 13, n°2, pp. 126-139.
- Heald M. (1970), *The Social Responsibilities of Business: Company and Community, 1900- 1960*. Cleveland, Case Western Reserve University Press.
- Henri J.F et Giasson A. (2006) « Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale », *CMA Management*, Aout/Septembre 2006.
- Henri J.F. et Journeault M. (2006), "Eco-control: the influence of management control systems on environmental and organizational performance", *Working paper*.
- Henriques I. et Sadowsky P. (1996), "The determinants of an environmentally responsive firm: An empirical approach", *Journal of Environmental and Management*, vol. 30, pp. 381-395.
- Hickson D.J., Hinings C.R., Lee C.A., Schneck R.E. et Pennings J.M. (1971), "A strategic contingencies theory of intraorganizational power", *Administrative Science Quarterly* (June), pp. 216-229.
- Hirschey M., Richardson V. J. et Scholz S. W. (1998), "Value Relevance of Nonfinancial Information: The Case of Patent Data", *Working Paper*, University of Kansas.
- Hoarau C. et Teller, R. (2001), *Création de valeur et Management de l'entreprise*, Ed. Vuibert.
- Hockerts K. (2001), « Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability », in *Proceedings of Greening of Industry Network Conference, January 21-24, Bangkok*.
- Hofstede G. (1980), *Culture's consequences: International differences in work related values*, Ed Sage, California.
- Hofstede G. (1981), "Management control of public and not-for-profit activities", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, p. 193-211.
- Hopwood A.G. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp.156-182
- Hopwood A.G (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House & Lexington Books.
- Hopwood A.G. (1976), *Accounting and human behaviour*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Hopwood A.G. (1978), "Towards an Organisational Perspective for the Study of Accounting and Society", *Accounting Organizations and Society*, vol.3, n°1, pp. 3-14.
- Hoque Z. et James W. (2000), "Linking the balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, vol.12, pp. 1-17.
- Huault I. (2002), « Paul DiMaggio et Walter W. Powell – Des organisations en quête de légitimité », in Charreire S. et Huault I. (Dir.), *Les grands auteurs en management*, EMS, pp. 99-112.
- Hudson M., Smart A. et Bourne M.(2001), "Theory and practice in SME performance measurement systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Bradford, Vol.21, no. 8, pp.1096-1115.
- Hugues K.E. (2000), "The Value Relevance of Non-Financial Measures of Air Pollution in the Electric Utility Industry", *The Accounting Review*, vol.75, pp. 209-228.
- Hunt C.B. et Auster E.R. (1990), "Proactive environmental management: Avoiding the toxic trap", *Sloan Management Review*, Winter 1990, pp.7-18.
- Husted B.W. (2001), "A contingency theory of corporate social performance", *Business and Society*, vol. 39, n°1, pp. 24-48
- Husted B.W. et Allen D.B. (2001), "Toward a model of corporate social strategy formulation", *Academy of Management Conference, Social Issues*, in Management Division.

---

**I**


---

- Igalens J. (2003), « DRH aujourd'hui, DRS demain ? », *Personnel*, n° 442, septembre, pp. 55-57.
- Itkonen L. (2003), "Corporate Social Responsibility and financial Performance", *Seminar in Business Strategy and International Business*, 20th march, Helsinki University of Technology.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1997), "Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance", *Accounting, Organizations and Society*, vol.22, pp. 293-314.
- Ittner C. D. et Larcker D.F. (1998a), "Innovations in performance measurement: trends and research implications", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 6, pp. 205-238.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998b), "Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction", *Journal of Accounting Research*, vol.36, pp. 1-35.
- Ittner, C.D. et Larcker D.F. (2002), "Empirical managerial accounting research: Are we just describing management consulting practice?", *The European Accounting Review* vol.11, n°4, pp. 787-794.
- Ittner C.D., Larcker D.F., et Meyer M. W., (2003), "Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Scorecard", *The Accounting Review*, vol.78, pp. 725-758.
- Ittner C.D., Larcker D.F. et Rajan. M.V., (1997), "The choice of performance measures in annual bonus contracts", *The Accounting Review* (April), pp. 231-255.

---

**J**


---

- Jensen M.C. et Meckling W.H. (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, pp. 305-360.
- Johnson H. (1971), *Business in contemporary society: Framework and issues*, Belmont., Wadsworth.
- Jorissen A., Devinck S. et A.Vanstraelen (1999), « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges », *Revue française de Comptabilité*, décembre, pp. 66-74.

---

**K**


---

- Kaplan R.S. et Atkinson A. (1989), *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall.
- Kaplan R.S. et Johnson H.T. (1987), *Relevance Lost. The rise and fall of management accounting*. Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), "The Balance Scorecard - Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review* (Janvier-Février), pp.71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA., Harvard Business School Press. Traduit en français en (1998), *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), *Comment utiliser le tableau de bord prospectif ? Pour créer une organisation orientée stratégie*, Éditions d'organisation.
- Keating P. J. (1995), "A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting", *Journal of Management Accounting Research*. Vol.7.
- Khandwalla P.N. (1972), "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls", *Journal of Accounting Research*, autumn, pp.275-285
- Khandwalla P.N. (1974), "Mass Output Orientation of Operations Technology and Organizational Structure", *Administrative Science Quarterly*, vol. 19, pp.74-97.
- Koenig G. (1993), « Production de la connaissance et constitution de pratiques organisationnelles », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, pp.4 – 17.

Koenig G. (2005), «Études de cas et évaluation de programmes: une perspective campbellienne», *Actes de la XIVème Conférence de l'Association International de Management Stratégique*, Angers

Kwon D.M., Seo M.S. et Seo Y.C. (2002). "A study of compliance with environmental regulations of ISO 14001 certified companies in Korea", *Journal of Environmental Management*, vol. 65, pp. 347-353.

## L

---

Lafontaine J.P. (1998), « L'implantation des systèmes d'information environnementale : un domaine en quête de théories », *Actes du XIXè Congrès AFC*, Vol.2, pp.207-232.

Langevin P. et Naro G. (2003), « Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-Saxonne », *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain la Neuve

Langfield-Smith K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, n°2, pp.207-232.

Lawrence P.R. et Lorsch J. (1967), *Organizational and Environment*. Boston, MA: Harvard Business School, Division of Research.

Lebas M.J., McNair C.J. et Euske, K.J., (1993), "Performance Management in an International Setting", *Management Accounting Research*, n°4, pp. 275-299.

Liedtka J.M. (2000), "In Defense of strategy design as design", *California Management Review*, vol.42, n°3, pp. 8-30.

Lillis A.M. (2002), "Managing multiple dimensions of manufacturing performance — an exploratory study", *Accounting, Organizations and Society*, vol.27, pp. 497–529.

Lingle J. et Schiemann W. (1996), "From Balanced ScoreCard to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It?", *American Management Association*, March.

Lipe M. et Salterio S. (2000), "The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures ", *The Accounting Review*, vol. 75, n°3, pp. 283-298.

Longstreth B. et Rosenbloom H.D. (1973), *Corporate Social responsibility and the institutional investor*, Praeger publishers.

Löning H. et Perez Y., Chiapello E., Malleret V., Meric J., Michel D. et Sole A. (2003), *Le contrôle de gestion - organisation et mise en œuvre*, Edition Dunod, Paris.

Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Edition Dumod, Paris.

Lorino P. (2001), « Le *Balanced Scorecard* revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », *Actes du 22<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Metz.

Lorino P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, 3<sup>ème</sup> édition, Éditions d'Organisation, Paris.

## M

---

Maisel L.S. (1992), "Performance Measurement: The Balance Scorecard Approach", *Journal of Cost Management*, vol. 6, pp.47-52.

Malo J.L. et Mathé J.C. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'organisation.

Margolis J.D. et Walsh J.P. (2002), "Misery Loves Companies: Whither Social Initiatives by Business? ", *Working Papers*, *Harvard Business School*, December.

Marquès E. (1977), « Rendre compte du social », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 9-17.

Marquet-Pondeville S. (2000), « le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise », *21<sup>ème</sup> Congrès de l'Association française de comptabilité*.

- Marquet-Pondeville S. (2003), « L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnementale formel », *24<sup>ème</sup> Congrès de l'Association française de comptabilité*.
- Martinet A.C. et Reynaud E. (2004), *Stratégies d'entreprise et écologie*, Economica.
- Martory B. (1990), *Contrôle de gestion sociale*, Vuibert, Paris.
- Mathews M.R. (1997), "Twenty years of social and environmental accounting research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 10, n° 4, pp. 481-531.
- Mathews M.R. et Perera M.H.B. (1991), *Accounting theory and development*, London, Chapman and Hall.
- Mavrillac S. et Siesfeld A.G. (1998), « La délicate mesure de l'immatériel », *L'Expansion Management Review*, Décembre.
- Maxwell J.A. (1996), *Qualitative research design: An interactive approach*. Thousand Oaks, CA:Sage.
- Mbengue A. (2001), « Posture paradigmatique et recherche en management stratégique », in *Stratégies – Actualités et futurs de la recherche*, sous la dir. D'A.C. Martinet et R.A. Thiétart (Ed.), Vuibert.
- Mbengue A. et Vandangeon-Derumez I. (2003), « Analyse causale et modélisation », in R.A. Thiétart (éd.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, pp.335-372.
- McGuire J.B., Sundgren A. et Schneeweis T., (1988), "Corporate Social Responsibility and firm Financial Performance", *Academy of management journal*, vol.3, n° 4, pp. 854-872.
- McMahon T. F. (1986), "Models of the Relationship of the Firm to Society", *Journal of Business Ethics*, vol.5, pp. 186-191.
- McManus M. et Sanders L. (2001), "Integrating an environmental management system into a business and operating culture: The real value of an EMS", *Pollution Engineering*, vol.33, n°5, pp. 24–27.
- McNair C.J., Lynch R.L. et Cross K.F. (1990), "Do Financial and Non-Financial Performance Measures Have to Agree?", *Management Accounting*, November, pp. 28-36.
- McWilliams A., et Siegel D. (2000), "Corporate Social Responsibility and Financial Performance: correlation or misspecification", *Strategic Management Journal*, vol.21, pp. 603-60.
- Melnyk S.A., Sroufe R.P. et Calantone R.L. (2003), "Assessing the impact of environmental management systems on corporate and environmental performance", *Journal of Operations Management*, vol. 21, pp. 329–351.
- Melnyk S.A., Sroufe R.P., Calantone R.L. et Montabon F.L. (2002), "Assessing the effectiveness of US voluntary environmental programmes: an empirical study", *International Journal of Production Research*, vol.40, n°8, pp. 1853-1878.
- Merchant K.A. (1981), "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance", *The Accounting Review*, vol.4, pp.813-829.
- Merchant K.A. (1982), "The control function of management", *Sloan Management Review*, Summer, pp. 44-55.
- Merchant K.A. (1984), "Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model", *Accounting, Organizations and Society*, vol.9, n°4, pp. 291-307.
- Merchant K.A. (1985), *Control in Business Organizations*, MA, Harvard Graduate School of Business.
- Merchant K.A. (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River, N. J.
- Merchant K.A. et Simons R. (1986), "Research on Control in Complex Organizations : An Overview". *Journal of Accounting Literature*. pp.183-203.
- Mercier S. (2001), « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature », *11<sup>ème</sup> Conférence de l'AIMS*, Québec, juin.
- Meyer J.W. (1986), "Social environments and organizational accounting", *Accounting Organization and Society*, vol. 11, pp. 345-356.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n°2, pp. 340-363.

- Meyssonier F. (1999), « Au cœur du contrôle de gestion: la mesure » in Dupuy Y. *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, pp. 51-60.
- Meyssonier F. et Rasolofo-Distler F. (2008), « le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 14 – Vol. 2 – Décembre.
- Milano P. (2002), « P. Lawrance et J. Lorsh, environnement, organisation, adaptation : la contingence structurelle », in *Les grands auteurs en management*, Ed Ems, pp. 113-126.
- Miles M.B. et Huberman A.M. (1994), *An Expanded Sourcebook: Qualitative Data Analysis*. Second Edition. SAGE Publications.
- Miles M.B et Huberman A.M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, 2<sup>ème</sup> Edition, De Boeck.
- Miles R.W. et Snow C.C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw Hill.
- Miller D. (1981), “Towards a New Contingency Approach: The Search for Organizational Gestalts”, *Journal of management Studies*, pp.1-26.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les éditions d'organisation, Paris/Montréal.
- Mitnick B.M. (1993), “Organizing research in corporate social performance: the CSP system as a core paradigm”, In : *Proceedings of the international association for business and society*, San Diego, pp. 2-15.
- Moneva J.M. et Llana F. (2000), “Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain”, *The European Accounting Review*, vol. 29, n° 1, pp. 7-29.
- Moquet A.C. (2008), *Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Décembre.
- Moquet A.C. et Pezet A. (2005), « Les technologies de la responsabilité sociétale ou le mythe fait réalité : le cas Lafarge », *Actes du colloque du GREFIGE de Nancy*.
- Morin E.M., Savoie A., et Beaudin G. (1994), *L'efficacité de l'organisation - Théories, représentations et mesures*, Montréal, Gaëtan Morin Éditeur.
- Morrow D. et Rondinelli D. (2002), « Adopting Corporate Environmental Management Systems: Motivations and Results of ISO 14001 and EMAS Certification », *European Management Journal*, vol. 20, No. 2, pp. 159–171.
- Mottis N. et Ponssard J-P. (2000), « Création de valeur et politique de rémunération. Enjeux pratiques », *Gérer et comprendre, Annales des mines*, Juin, pp. 78-90.

## N

- 
- Najar-Ben Mahmoud L. (1994), *Mesure et pilotage technico-économiques des performances en industrie : analyse critique d'approches méthodologiques*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, École nationale supérieure des mines de Paris.
- Nanni A.J., Dixon J.R. et T.E. Vollman (1990), “Strategic control and performance measurement”, *Journal of Cost Management* (Summer), pp.33-42.
- Naro G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 4, Vol. 2, Sept., pp. 45-69.
- Naro G. (2006), « Les indicateurs sociaux : Du contrôle de gestion sociale aux développements récents du pilotage et du reporting », *cahier de recherches ISEOR*.
- Neslon R. et Winter S. (1982), *An Evolutionary of Economic Change*, Belnap Press of Harvard, University Press.
- Newman J.C. et Breeden K.M. (1992), “Managing in the Environmental Era : Lessons from Environmental Leaders”, *The Columbia Journal of World Business*, pp.201-221.
- Nilsson F., Jansson A., Kald M. et Rapp B. (2000), “ On creating an environmentally driven mode of business development: empirical evidence”, *Actes du 23<sup>ème</sup> congrès de l'European Accounting Association*.

Nogatchewsky G. (2004), *Les configurations de contrôle dans les relations clients-fournisseurs*, Thèse de doctorat es sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Nonaka I. et Takeuchi H. (1997), *La connaissance créatrice : la dynamique de l'entreprise apprenante*, De Boeck Université.

Novethic (2008), *Le marché français de l'ISR en 2007 : gestion collective, dédiée et interne*, document Internet, Mai.

## O

Oliver C. (1997), "The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: the Canadian construction industry", *Journal of Management Studies*, vol. 34, pp. 99-124.

Olsthoorn X., Tyteca D., Wehrmeyer W. et Wagner M. (2001), "Environmental indicators for business: a review of the litterature and standardisation methods", *Journal of Cleaner Production*, vol. 9, pp. 453-463.

Orlitzky M., Schmidt F.L et S. Rynes (2003), "Corporate Social and Financial Performance: A Meta-analysis", *Organization Studies*, vol. 24, n°3.

Orton D. et Weick K.E. (1990), "Loosely Coupled Systems: A Reconceptualisation," *Academy of Management Review*, vol.15, n°2, pp.203-223.

Otley D.T. (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, vol.16, pp.122-149.

Otley D.T (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol.5, n°4, pp. 413-428.

Otley D.T. (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management accounting research*, vol. 10, pp.363-382.

Otley D.T. et Berry A.J. (1980), "Control, organisation and accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n°2, pp. 231-244

Otley D.T. et Fakiolas A. (2000), "Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 497-510.

Otley D.T. et Pollanen R. (2000), "Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence", *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, pp. 483-496.

Ouchi W.G. (1980), "Markets, Bureaucracies and Clans", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, mars, pp. 129-141

Ouchi W.G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, vol. 25, n° 9, pp. 833-848.

Oxibar B. (2001), « L'étude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes une revue de la littérature », *Actes du congrès de l'AFC*.

Oxibar B. (2003), *La diffusion d'informations sociétales dans les rapports annuels et les sites Internet par les entreprises françaises*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris Dauphine, Paris.

## P

Pariante P. (1999), « Les approches contingentes en contrôle de gestion », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Coord. Dupuy J., Vuibert, Fnege.

Pellé-Culpin I. (1998), *Du paradoxe de la diffusion d'informations environnementales par les entreprises européennes*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris 9 Dauphine.

Penrose E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press, UK.

Perera S., Harrison G. et M. Poole (1997), "Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research not", *Accounting Organization and Society*, vol.22, n°.6, pp.557-572.

- Perret V. et Séville. M. (2003), « Fondements épistémologiques de la recherche », dans R-A Thiétart (Coord), *Méthodes de Recherche en Management*, Chapitre 1, Dunod, 2003, pp 13-33, 2ème édition.
- Perrow C. (1967), "A framework for the comparative analysis of organizations", *American Sociological Review*, 32, pp.194-218.
- Persais E. (2006), « Comment rendre la RSE opérationnelle dans six grandes entreprises françaises ? », in *Jean-Jacques Rosé (dir.), Responsabilité sociale de l'entreprise, De Boeck*, 1ère édition, Bruxelles, pp. 215- 238.
- Pesqueux Y. (2004), « la notion de performance globale », *5<sup>ème</sup> forum international sur "La Performance Globale de l'Entreprise*, Université Tunis Carthage, 1<sup>er</sup> - 2 Décembre.
- Pesqueux Y. (2008), « La responsabilité sociale de l'entreprise comme thème de gestion ? », *Revue Sciences de gestion*, n°64, pp. 209-223.
- Petitjean J.L. (2001), *Frontières de la firme et contrôle organisationnel, l'exemple des réseaux contractuels de distribution*, Thèse de doctorat, Université de Reims.
- Pezet A. (2003), « Responsabilité sociale de l'entreprise et investissement industriel : la maîtrise des risques à venir », *Actes du 24<sup>ème</sup> congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Louvain – Belgique, mai 2003.
- Pezet A. (2007), « Les « French Tableaux De Bord » (1885-1975), L'invention du microscope managérial », *Actes du congrès de l'AFC*
- Pezet A. et Grinberg I. (2006), « Une illustration précoce des problèmes de responsabilité sociale de l'entreprise : une usine de production de soude et de chlore au tournant du XXe siècle », *Entreprises et Histoire*, n°45.
- Pezet A. et Loison M.C. (2006), « L'entreprise verte et les boues rouges. Les pratiques controversées de la responsabilité sociétale à l'usine d'alumine de Gardanne (1960-1966) », *Entreprises et Histoire*, n°45.
- Pezet E., Aggeri F., Abrassart C., et Acquier A. (2005), *Organiser le développement durable*, Paris, Vuibert.
- Poincelot E. et Wegmann G. (2005), « Utilisation des critères financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 11, vol. 2, décembre, pp. 109-125
- Poincelot E. et Wegmann G. (2006), « L'utilisation des critères non financiers s'inscrit-elle dans une logique d'efficience ? Une analyse empirique », *XV<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management Stratégique*, Genève 13-16 Juin 2006.
- Ponssard J-P. et Zarlowski P. (1999), « Nouveaux indicateurs de création de valeur : des outils satisfaisants pour l'évaluation interne des activités de l'entreprise ? », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février 1999, n° 122, pp. 91-98.
- Porter M.E. (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New-York: Free Press, traduit en français (1982) en *Choix stratégiques et concurrence*, Paris, Economica
- Preston L. et O'Bannon D. (1997), "The corporate social-financial performance relationship", *Business and Society*, vol.36, n°4, pp.419-429.
- Preston L. et Post, J. E. (1975), "Models of Management and Society", dans Sethi, Prakash S. et Falbe Cecilia M. (eds), *Business and Society. Dimensions of Conflict and Cooperation*, Lexington Books, Toronto, 1987, 654 p., pp. 62-75. La version originale de cet article in *Private Management and Public Policy: The Principle of Public Responsibility*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1975
- Pugh D.S., Hickson D.J., Hinings C.R. et C. Turner (1968), "Dimensions of organization structure". *Administrative Science Quarterly* (June), pp.65-105.

## Q

---

- Quairel F. (2006), « Contrôle de la performance globale et RSE », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Quairel F. (2007), « Contrôle et RSE aux frontières de l'entreprise : la gestion responsable de la relation fournisseurs dans les grands groupes industriels », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.

---

**R**


---

- Ragas A.M.J., Knapen M.J., Van Den Heuvel P.J.M., Eijkenboom R.G.F.T.M., Buise C.L. et Van De Laar B.J. (1995), "Towards a sustainability indicator for production systems". *Journal of Cleaner Production*, vol.3, n°1-2, pp.123-129.
- Ramanathan K.V. (1976), "Toward a theory of corporate social accounting", *The Accounting Review*, July 1976, pp. 516-528.
- Rey F. (1978), *Introduction à la comptabilité sociale*, Paris, Entreprise Moderne d'Édition.
- Reynaud E. (2003), « Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique », *Journée AIMS, Atelier Développement durable, ESSCA Angers*, 15 mai.
- Roberts R. (1992), "Determinants of corporate social responsibility disclosure an application of stakeholder theory", *Accounting Organizations and Society*, vol.17, n° 6, pp.595-612.
- Rojot J. (2005), *Théorie des organisations*, Ed Eska, 2<sup>ème</sup> édition.
- Roome N. (1992), "Developing environmental management strategies", *Business Strategy and the Environment*, vol.1, part. 1, Spring, pp. 11-23.
- Roome, N. (1992), "Developing environmental management systems", *Business Strategy and the Environment*, vol.1, pp.1-24.
- Ruddell S. et Stevens J.A. (1998), "The adoption of ISO 9000, ISO 14001, and the demand for certified wood products in the business and institutional furniture industry", *Forest Products Journal*, vol.48, n°3, pp.19–26.
- Ruf B.M., Muralidhar K., Brown R.M., Janney J.J. et Paul K. (2001), "An empirical investigation of the relationship between change in corporate social performance and financial performance: a stakeholder theory perspective", *Journal of Business Ethics*, vol.32, n°2, pp.143-156.
- Rumelt R. (1984), "Towards a strategic theory of the firm." in R. Lamb (ed). *Competitive Strategic Management*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, pp.556-570.
- Russo M.V. et Fouts P.A. (1997), "A resource-based perspective on corporate environmental performance and profitability", *Academy of Management Journal*, vol.40, pp. 534–559.

---

**S**


---

- Said A.A., Hassabelnaby H.R. et Wier B. (2003), "An empirical investigation of the performance consequences of non financial measures". *Journal of Management Accounting Research* (15), pp.193-223.
- Saulquin J.Y et Schier G. (2005), « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance ? », *Actes du congrès La responsabilité sociale de l'entreprise : réalité, mythe ou mystification ?* Mars.
- Scott W.R. (2001), *Institutions and Organizations*, Sage.
- Scott, W.R. (2003), *Organizations: rational, natural and open systems*, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall, 5<sup>ème</sup> édition.
- Selznick P.K. (1949), *TVA and the Grass Roots*, Berkeley: University of California Press.
- Selznick P.K. (1957), *Leadership in administration*, Evanston, ill., Row, Peterson et co.
- Shields J.F. et Shields M.D. (1998), "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n°1, pp.49-76
- Silverman D. (1993), *Interpreting Qualitative Data*. Sage, London.
- Slovic P. et D. MacPhillamy (1974), "Dimensional commensurability and cue utilization in comparative judgment", *Organizational Behaviour and Human Performance*, vol. 11, pp. 172-194.
- Simons R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, pp. 357-374.



- Simons R. (1990), "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, pp. 127-143.
- Simons R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, vol.12, pp.49-62.
- Simons R. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, vol.15, 169-189.
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.
- Simons R. (1999), "How risky is your company", *Harvard Business Review*, vol. 71, n°3, pp. 85-94.
- Simons R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.
- Simons R., Davila A. et R.S. Kaplan (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall
- Sponem S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », *Actes du 23<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC*.
- Sponem S. (2004a), « Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure », *Actes 25<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*.
- Sponem S. (2004b), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- Sponem S. (2006), « Le contrôle budgétaire : recherche d'efficience ou recherche de légitimité ? », *Actes du 27<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC*.
- Sroufe R., Melnyk S.A. et Vastag G. (1999), "Environmental Management Systems as a Source of Competitive Advantage", *Academy of Management Conference*.
- Stake R.E. (1998), "Case Studies", in DENZIN N.K. and LINCLON Y.S. (Eds.), *Strategies of Qualitative Inquiry*; Sage Publications, vol. 2, Chapitre 4, pp.86 – 109.
- Suchman M.C. (1995), "Managing legitimacy: strategic and institutional approaches", *Academy of management Review*, vol. 20, n°3, pp.571-610.
- Sulzer G. (1999), "EMAS—environmental management in the European Union", In ASQ's 53rd Annual Quality Congress Proceedings, pp. 150-157. *American Society for Quality*, Milwaukee, WI.
- Supizet J. (2002), « Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments », *L'Informatique Professionnelle*, décembre, n° 209, pp.15-20.

## T

---

- Talbot C. (2005), "Performance Management", in Ferlie E., Lynn J., Laurence E., Pollitt C., (Eds.), *The Oxford Handbook of Public Management*, Oxford University Press, New York, pp. 491-520.
- Trosa S. (2007), *Vers un management post bureaucratique : La réforme de l'État, une réforme de la société*, l'Harmattan, Paris.
- Tesch R. (1989), "The correspondence between different kinds of qualitative analysis and different kinds of software", *the Symposium on Qualitative Knowledge and Computing*, University of Surrey, 11-12 July.
- Tesch R. (1990), *Qualitative research: Analysis types and software tools*. New York: Falmer Press.
- Thiéart R.A. (dir.) et coll. (2003), *Méthodes de recherche en management*, 2<sup>ème</sup> édition, Ed. Dunod.
- Thompson J.D. (1967), *Organizations in action*, New York, McGraw Hill.
- Tibor T. et Feldman I. (1996), *ISO 14000: A Guide to the New Environmental Management Standards*, Burr Ridge: Irwin.
- Tinker T., Lehman C. et Neimark M. (1991), "Falling down the hole in the middle of the road: political quietism in corporate social reporting", *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, vol. 4, n°2, pp. 28-54.

Townley B. (1997), "The institutional logic of performance appraisal", *Organization studies*, vol. 18, n° 2, pp. 261-285.

Tuomela T.S. (2005), "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, vol. 16, pp. 293-320.

Tyteca D. (1996), "On the measurement of the environmental performance of firms – a literature review and a productive efficiency perspective", *Journal of Environmental Management*, vol. 46, pp 281-308.

Tyteca D. (1997), "Linear programming models for the measurement of environmental performance of firms - Concepts and empirical results", *Journal of Productivity Analysis*, vol.8, n°2, pp. 183-197.

Tyteca D. (1999), "Sustainability indicators at the firm level: pollution and resource efficiency as a necessary condition towards sustainability", *Journal of Industrial Ecology* vol.2, n°4, pp. 61-77.

Tyteca D. (2002), « Problématique des indicateurs environnementaux et de développement durable », *Congrès SIM (Société de l'Industrie Minérale), Atelier « Le développement durable et ses indicateurs »*, Belgique, octobre.

## U

Ullmann A. (1985), "Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationships Among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of U.S. Firms", *Academy of Management Review*, vol.10, n°3, pp. 540-557.

Usunier J.C., Easterby S.M. et Thorpe R. (2000), *Introduction à la recherche en gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, Economica

## V

Vaivio J. (1999), "Exploring a Non-Financial Management Accounting Change", *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 409-437.

Vaivio J. (2001), *Non-Financial Measurement in an Organizational Context: Three Perspectives*. Ph.D. Thesis, Helsinki School of Economics and Business Administration.

Vaivio J. (2004), "Mobilizing Local Knowledge with "Provocative" Non-Financial Measures", *European Accounting Review*, vol. 13, n° 1, pp. 39-71.

Van Maanen J. (1983), *Qualitative methodology*, Newbury Park, CA : Sage.

Voyer P. (1999), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance* (2e édition), Les Presses de l'Université du Québec

## W

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris : Économica.

Waddock S. et S.B. Graves (1997), "The Corporate Social Performance-Financial Performance link", *Strategic Management Journal*, vol.18, n° 4, pp. 303-319.

Waggoner D.B., Neely A.D. et Kennerley M.P. (1999), "The forces that shape organisational performance measurement systems: an interdisciplinary review", *International Journal of Production Economics*, vol. 60-61, pp. 53-60.

Wartick S. et Cochran P. (1985), "The evolution of the corporate social performance model" *Academy of Management Review*, vol.10, n°4, pp. 758-69

Wartick S. et Mahon J.F. (1994), "Toward a substantive definition of the corporate issue construct", *Business and Society*, vol. 33, n°3, pp. 293-311.

Waterhouse J. et A. Svendsen (1998), *Le suivi et la gestion stratégique de la performance : des mesures de performance non financière pour améliorer le gouvernement d'entreprise*, Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto.

Wee Y.S. et Quazi, H.A. (2005), "Development and validation of critical factors of environmental management", *Industrial Management & Data Systems*, vol. 105, n° 1, pp. 96-114.

Welford R. et Gouldson A. (1993), *Environmental Management and Business Strategy*. Pitman: London.

Wernerfeldt B. (1984), "A Resource-Based View of the Firm", *Management Journal*, vol.5, pp. 171-180.

Wilson R.C. (2001), "Ford spreads the word about its EMS success", *Pollution Engineering*, vol. 33, n°6, pp.32-33.

Wisner P.S., Epstein M.J. et Bagozzi R.P. (2002), "Organizational antecedents and consequences of environmental performance", *Working paper, Rice University*.

Wood D. (1991), "Corporate social performance revisited", *Academy of Management Review*, vol.16, n°4, pp. 691-718.

Wood D. et Jones R.E. (1995), "Stakeholder mismatching: a theoretical problem in empirical research on corporate social performance", *The International Journal of Organizational analysis*, vol. 3, n° 3, pp. 229-267.

Woodward J. (1965), *Industrial Organization - Theory and Practice*, London, U. K.: Oxford University Press.

## Y

---

Yin R.K. (1989), *Case Study Research - Design and Methods*, Second Edition, Applied Social Research Methods Series, vol. 5, Newbury Park (CA), Sage Publications

Yin R.K. (1994), *Case study research: Design and methods* (2nd ed.). Beverly Hills, CA: Sage Publishing.

Yin R.K. (2003), *Applications of Case Study Research, Applied Social Research Series*, Second Edition, Sage Publications

## Z

---

Zadek (2001) traduit par : Piau N. : "les indicateurs socialement responsables", *Courrier de la Planète*, 4ème trimestre.

Zarlowski P. (1996), *Le pilotage par la valeur : Étude théorique et analyse d'un exemple de mise en œuvre*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, janvier.

Zeniseck T. J. (1979), "Corporate social responsibility: a conceptualization based on organizational literature", *Academy of Management Review*, vol.4, n°3, pp. 359-368.

Zingales F. et Hockerts K. (2003), "Balanced Scorecard and Sustainability: Examples from Literature and Practice", *INSEAD working paper 30*, CMER, Fontainebleau, France.

---

## TABLE DES FIGURES

---

Figure 1 : Le management durable comme croisement de trois axes.....	5
Figure 2: Problématique de la recherche.....	13
Figure 3 : Processus de collecte des données empiriques .....	15
Figure 4 : Plan et structure de la recherche .....	17
Figure 5 : Bouquin, 2004a, p.63.....	32
Figure 6 : La boucle du pilotage de la performance (Lorino, 2003, p. 11).....	34
Figure 7 : Pyramide de Du Pont de Nemours.....	37
Figure 8 : Le modèle de Preston et Post (1975) .....	64
Figure 9: Modèle de la PSE selon Carroll (1979) .....	74
Figure 10: Décomposition de la performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003).....	85
Figure 11: Les missions des indicateurs de développement durable.....	89
Figure 12: Une entreprise (« sous-système industriel ») envisagée dans le cadre des systèmes, .....	91
Figure 13: Les indicateurs environnementaux selon Bartolomeo (1995).....	94
Figure 14: L'utilisation des indicateurs de la RSE comme indicateurs de performance internes .....	107
Figure 15: Les variables de contingence pour les systèmes de contrôle (Chenhall , 2003) .....	135
Figure 17: Pyramide des outils de contrôle pour décliner les stratégies environnementales.....	180
Figure 18 : Chaîne de causalité pour un SBSC ( Bieker et Gminder, 2001).....	193
Figure 19: L'architecture du <i>Sustainability Balanced Scorecard</i> (Bieker, 2002) .....	193
Figure 20 : Extrait de la carte stratégique de Shell avec les quatre dimensions du Bsc interne .....	195
Figure 21: Le navigateur de Skandia.....	196
Figure 22 : Schéma de la démarche du Bilan Sociétal® .....	198
Figure 23: Types de contrôle et conditions préalables (Ouchi, 1979).....	212
Figure 24: les quatre leviers de contrôle selon Simons (1995, p.157).....	216
Figure 25 : Modèle processuel de relation entre stratégie et contrôle .....	217
Figure 26 : Leviers de contrôle et modèle d'Anthony .....	218
Figure 27 : Impacts des mesures non financières sur les quatre leviers de contrôle .....	220

Figure 28: Le processus de la recherche qualitative (Wacheux, 1996).....	242
Figure 29: Hiérarchisation des codes utilisés.....	266
Figure 30: Visualisation d'un document codé sous N'Vivo.....	268
Figure 32 : Organigramme d'Energetix.....	306
Figure 33: Les dix engagements stratégiques d'Energetix .....	311
Figure 34: Les déterminants de l'adoption de la démarche développement durable chez Energetix.....	319
Figure 35: Le processus de pilotage de la RSE au sein d'Energetix.....	322
Figure 36: Répartition des objectifs 2007 BU Chimie .....	323
Figure 37: Les étapes du système d'autoévaluation (source : document interne) .....	325
Figure 38: Exemple de déclinaison d'un engagement vers des axes de progrès, et des axes vers des critères d'amélioration (Source doc. Int. 8.2).....	326
Figure 39: Les niveaux d'évaluation des critères d'amélioration .....	327
Figure 40: Exemple d'évaluation d'un critère (Source Doc. Int 8.1) .....	328
Figure 41: Radars d'objectifs au sein des BU.....	329
Figure 42 : Répartition des actions de progrès 2007 BU Chimie .....	335
Figure 43: Exemple de plan de progrès au sein des BU.....	336
Figure 44: Processus Progrès Continu BU/Site (Source Doc.Int 8.1).....	337
Figure 45: Exemple de déclinaison d'un axe de progrès (Source Doc. Int. 8.2).....	340
Figure 46: Les indicateurs de développement durable et de progrès continu (Source: Doc. Int. 8.1).....	340
Figure 47 : Exemple de cartes d'objectifs valorisés chez Energetix .....	342
Figure 48: La démarche de progrès continu comme boucle d'apprentissage (source Doc.Int 8.1) .....	346
Figure 49: Etapes et calendrier de la démarche de progrès continu chez Energetix .....	354
Figure 50 : Un modèle théorique pour les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne....	377
Figure 51: Modèle théorique des facteurs influençant l'intégration des indicateurs RSE .....	380
Figure 52 : Modèle pour les indicateurs de la RSE à un niveau organisationnel .....	390
Figure 53 : Modèle pour les indicateurs de la RSE à un niveau divisionnel.....	399
Figure 54 : Les quatre sous-systèmes du système de contrôle RSE.....	407
Figure 55 : L'architecture du système de contrôle RSE chez Energetix .....	409
Figure 56 : Glissement du système de contrôle RSE chez Energetix d'interactif vers diagnostique.....	414
Figure 58 : Interaction des systèmes comptables et de contrôle de la RSE.....	416

---

## LISTE DES TABLEAUX

---

Tableau 1: Niveaux et nature des responsabilités sociales de l'entreprise .....	61
Tableau 2 : Synthèse des principales approches théoriques de la RSE (Baret, 2007).....	69
Tableau 3: Synthèse des principaux modèles de la PSE (Gond et Igalens, 2003).....	76
Tableau 4: Les hypothèses de causalité entre performance financière et performance sociétale, d'après Preston et O'Bannon (1997) .....	79
Tableau 5: Exemple d'indicateurs de développement durable selon la GRI .....	90
Tableau 6: Liste exemplative d'informations requises dans la mise en œuvre d'indicateurs de développement durable au niveau de l'entreprise (d'après Callens et Tyteca, 1999).....	92
Tableau 7: Les utilisateurs et les rôles des indicateurs environnementaux (Source: Olsthoorn et al., 2001).....	95
Tableau 8 : Catégories des indicateurs sociaux (Naro, 2006) .....	98
Tableau 9: Le poids des indicateurs de performance de la BSC .....	101
Tableau 10: La moyenne du niveau de présence des indicateurs de pilotage classés par catégories (Germain et Gates, 2007) .....	101
Tableau 11: La moyenne du niveau de relation des indicateurs de pilotage classés par catégorie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise (Germain et Gates, 2007) .....	102
Tableau 12: Modes de compréhension des relations entreprise-société (Antheaume et Teller, 2001).....	116
Tableau 13: Les approches du <i>fit</i> dans la littérature (Drazin et Van de Ven, 1985).....	133
Tableau 14 : L'utilisation des indicateurs non financiers selon les typologies .....	139
Tableau 15: Typologie des stratégies environnementales de Roome (1992) .....	140
Tableau 16 : Rôles des indicateurs non financiers dans une approche contractuelle .....	148
Tableau 17: Rôles spécifiques attribués aux approches contractuelle et cognitive et exemples d'indicateurs non financiers selon les deux approches (Source : Poincelot et Wegmann, 2006).....	151
Tableau 18: Déterminants de la mise en place d'un SME .....	154
Tableau 19 : Principales variables pour l'étude de l'introduction des indicateurs de la RSE.....	162
Tableau 20 : Matrice de performance environnementale selon Henri et Giasson (2006) .....	174
Tableau 21 : Synthèse des principaux outils de pilotage de la RSE.....	201
Tableau 22 : La Typologie d'Hofstede (1981) (citée par Bouquin, 2004a, pp. 71).....	207

Tableau 23: Caractéristiques des systèmes de contrôle diagnostique et interactif .....	222
Tableau 24 : les rôles des indicateurs de performance dans le modèle de Simons.....	223
Tableau 25 : Rôles des indicateurs de la RSE et modes de contrôle .....	228
Tableau 26: Les positions épistémologiques en recherches en gestion (Perret et Séville, 2003, pp.14-15).....	238
Tableau 27: Typologies des études de cas (Ayerbe et Missonier , 2006).....	247
Tableau 28: Liste des entretiens conduits au cours de la phase exploratoire .....	259
Tableau 29 : Liste des personnes interviewées pour l'étude de cas approfondie.....	261
Tableau 30 : Exemple d'un modèle de matrices inter-sites pour la présentation des données qualitatives.....	270
Tableau 31: Présentation générale des cas étudiés .....	277
Tableau 32 : Directions développement durable et historique .....	283
Tableau 33 : Description des engagements et des objectifs d'Energetix.....	313
Tableau 34 : Les variables identifiées au sein de chaque entreprise .....	364
Tableau 35 : Modalités d'utilisation des indicateurs RSE en fonction de leur ancienneté .....	390

---

## LISTE DES ABREVIATIONS

---

ABC: Activity Based Costing

ADEME : Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie

ADERSE : Association pour le Développement de l'Enseignement et la recherche sur la Responsabilité Sociale des Entreprises

CER2D : Centre d'Étude et de Recherche sur Le Développement Durable

EFQM: European Foundation for Quality Management

EMAS: Eco-Management and Audit Scheme

EPIC : Entreprise Public à caractère Industriel et Commercial

EVA: Economic Value Added

GRI: Global *Reporting* Initiative

ISO : International Standards Organization

ISR : Investissement Socialement Responsable

NIS: Néo-Institutionnelle

NRE : Nouvelles réglementations Économiques

OHSAS: Occupational Health and Safety Assessment Series

ONG : Organisation Non Gouvernementale

PSE : Performance sociale des Entreprises

QSE: Qualité Sécurité Environnement

RAPM: Reliance on Accounting Performance Measurement

RBV: Resources Based View

ROI: Return On Investments

RSE : Responsabilité sociale (ou sociétale) des Entreprises

SME : Système De Management Environnemental





---

## TABLE DES MATIERES

---

<b>INTRODUCTION GENERALE.....</b>	<b>1</b>
Le développement durable et la responsabilité sociétale de l'entreprise comme thématiques de recherche en contrôle.....	2
Problématique et objectifs de la recherche .....	10
Design de la recherche.....	14
<b>PREMIERE PARTIE : LA RSE COMME NOUVELLE DIMENSION POUR LE CONTROLE .....</b>	<b>19</b>
<b>Introduction de la première partie .....</b>	<b>21</b>
<b>Chapitre I: L'émergence de nouveaux indicateurs non financiers dans le sillage de la RSE.....</b>	<b>23</b>
Section 1: Du besoin de mesurer et de piloter une performance organisationnelle .....	26
1.1 Un premier regard sur une notion ambiguë : la performance.....	26
1.1.1 La performance, une notion polysémique .....	27
1.1.2 La performance : un concept « flou » dans le champ des sciences de gestion .....	29
1.1.3 Que recouvre le concept pour le contrôle de gestion ?.....	31
1.2 Des indicateurs financiers comme outil pour la mesure de la performance .....	34
1.2.1 La mesure de la performance comme point de départ.....	34
1.2.2 La généalogie des indicateurs financiers : Du ROI à l'EVA.....	36
1.2.3 Une première définition des indicateurs de performance.....	39
1.3 Les indicateurs de performance non financiers comme innovation à la mesure de la performance .....	41
1.3.1 Les raisons de l'émergence des indicateurs non financiers.....	42
1.3.2 L'utilité des indicateurs non financiers .....	45
1.3.3 Mais est-ce vraiment la panacée ?.....	47
1.4 Complémentarité ou substitution ? La question reste ouverte .....	49
Section 2: D'une responsabilité sociétale à une performance globale, ou l'évolution du concept de la RSE ...	53
2.1 Au commencement, une prise de conscience : la RSE.....	53
2.1.1 L'évolution historique des principes de la RSE .....	54
2.1.2 Les différentes dimensions de la RSE : les typologies de Carroll (1979) et de Wood (1991) .....	60
2.1.3 Les fondements théoriques de la RSE.....	62
2.1.4 Positionnement de la recherche par rapport aux différentes acceptions de la RSE.....	70
2.2 La PSE comme déclinaison opérationnelle de la RSE .....	72
2.2.1 La PSE : des définitions et des principes divergents.....	72

2.2.2 Y a-t-il des liens entre la PSE et la performance financière ? .....	77
2.3 L'extension des concepts de RSE et de PSE : la performance globale .....	81
2.3.1 L'émergence de la notion de performance globale et ses fondements théoriques .....	81
2.3.2 Comment peut-on alors définir ce concept ? .....	84
2.3.3 Les limites de la notion de performance globale.....	86
Section 3: Des indicateurs de la RSE pour mesurer une performance « globale » .....	88
3.1 De quoi parle-t-on ? .....	88
3.1.1 Les indicateurs environnementaux.....	93
3.1.2 Les indicateurs sociaux .....	97
3.2 Utilisations et limites des indicateurs de la RSE.....	99
3.2.1 Des indicateurs pour répondre à un vrai besoin... ..	99
3.2.2 Mais sont-ils vraiment efficaces ?.....	100
3.3 Les rôles des indicateurs de la RSE dans la communication extra financière.....	102
3.3.1 Les indicateurs comme outils de suivi des orientations stratégiques .....	103
3.3.2 Les indicateurs comme outils de motivation, d'adhésion et de conduite de changement ....	104
3.3.3 Les indicateurs comme fondement à des systèmes d'information dédiés .....	105
3.3.4 Les indicateurs comme outils d'aide à la prise de décisions .....	105
3.3.5 Synthèse : les mêmes indicateurs pour des finalités différentes.....	106
Conclusion du chapitre : les indicateurs de la RSE comme problématique de contrôle.....	108
<b>Chapitre II: Les déterminants de l'introduction des indicateurs de la RSE comme mécanismes de contrôle.....</b>	<b>111</b>
Section 1: Une réponse comptable: les déterminants de la diffusion d'informations sociétales .....	113
1.1 Le cadre général : la comptabilité sociétale .....	113
1.2 Les principales théories mobilisées.....	115
1.2.1 Une approche normative .....	116
1.2.2 Une approche conformiste (ou interprétative ou socio-politique).....	117
1.2.3 Des approches remettant en cause les visions traditionnelles de la divulgation d'informations sociétales.....	119
1.3 Les principales variables déterminantes.....	120
1.3.1 Les variables économique-contractuelles .....	121
1.3.2 Les variables sociopolitiques .....	123
1.4 Les limites des études portant sur la divulgation d'informations sociétales .....	125
Section 2: Une réponse de contrôle: le recours aux indicateurs non financiers.....	128
2.1 Les approches contingentes et néo-institutionnelles comme cadres explicatifs au recours à des mécanismes de contrôle .....	128
2.1.1 La théorie de la contingence et son application à la recherche en contrôle.....	128
2.1.2 Les variables contingentes .....	135
2.1.3 La théorie néo-institutionnelle comme cadre à de nouvelles configurations du contrôle ....	142

2.1.4 Les variables néo-institutionnelles .....	146
2.2 Une lecture théorique du recours aux critères non financiers .....	147
2.2.1 Une vision contractuelle.....	147
2.2.2 Une vision cognitive .....	149
Section 3: Une réponse du management environnemental : les déterminants de l'introduction des SME .....	153
3.1 Les facteurs influençant la mise en place des SME .....	153
3.1.1 Les facteurs internes .....	155
3.1.2 Les facteurs externes .....	157
3.2 Les SME permettent-ils l'amélioration de la performance financière ?.....	159
Conclusion du chapitre : Vers un cadre conceptuel pour l'utilisation des indicateurs de la RSE en interne...	161
<b>Chapitre III: Les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle et des indicateurs de la RSE en interne.....</b>	<b>165</b>
Section 1: Les pratiques des systèmes de contrôle orientés RSE .....	167
1.1 Qu'est-ce qu'un système de contrôle de la RSE ? .....	167
1.1.1 Le contrôle de gestion environnementale.....	169
1.1.2 Le contrôle de gestion sociale .....	186
1.2 Le constat du terrain des pratiques de systèmes de contrôle de la RSE .....	190
1.2.1 Le <i>Sustainability BSC</i> .....	192
1.2.2 Le navigateur de Skandia AFS.....	195
1.2.3 Le guide SD 21000 .....	196
1.2.4 Le bilan sociétal .....	197
1.3 Le bilan mitigé des pratiques de contrôle de la RSE.....	201
Section 2: Les indicateurs de performance non financiers à l'aune des travaux sur les modes de contrôle ....	204
2.1 Les travaux fondateurs sur les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle.....	206
2.2 Le courant RAPM.....	208
2.2.1 RAPM et mesure des performances : les travaux fondateurs.....	208
2.2.2 RAPM et l'« <i>Evaluation Style</i> ».....	210
2.2.3 Le RAPM : une typologie des systèmes de contrôle ?.....	211
2.3 Les typologies de synthèse des modes de contrôle .....	211
2.4 Les indicateurs de performance dans la grille de lecture des systèmes de contrôle de Simons .....	215
2.4.1 Les fondements des travaux de Simons et leurs objectifs .....	216
2.4.2 Indicateurs de performance et cadre de Simons.....	219
2.4.3 Les apports du cadre de Simons pour notre recherche .....	223
Conclusion du chapitre : des indicateurs de la RSE comme un nouveau questionnement sur les modalités de contrôle.....	226
<b>Conclusion de la première partie.....</b>	<b>229</b>

<b>DEUXIEME PARTIE : ANALYSE EMPIRIQUE D'UN MECANISME DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE .....</b>	<b>231</b>
<b>Introduction de la deuxième partie.....</b>	<b>233</b>
<b>Chapitre IV: La méthodologie de recherche adoptée .....</b>	<b>235</b>
Section 1: Présentation de la démarche de recherche .....	237
1.1 Le positionnement épistémologique : le paradigme interprétatif.....	237
1.2 La méthodologie de la recherche : une démarche exploratoire.....	239
1.2.1 La méthode qualitative : inductive/abductive ou déductive ? .....	240
1.2.2 Le processus de recherche.....	242
1.3 Le choix pour une approche qualitative .....	244
1.3.1 Pourquoi une approche qualitative basée sur des études de cas ? .....	244
1.3.2 La recherche qualitative en contrôle de gestion .....	248
1.3.3 Les limites d'une approche qualitative .....	249
Section 2: La collecte des données qualitatives.....	250
2.1 Les modes de collecte des données adoptés.....	250
2.1.1 Les entretiens directifs et semi-directifs.....	251
2.1.2 L'analyse documentaire .....	255
2.1.3 L'observation non participante .....	257
2.2 Une première présentation des données empiriques .....	257
2.2.1 Dispositif de recueil des données et population étudié .....	257
2.2.2 Les données recueillies lors de la phase exploratoire.....	258
2.2.3 Les données recueillies lors de la phase d'enquête approfondie .....	260
Section 3: L'analyse et le traitement des données .....	262
3.1 Le traitement des données : le codage.....	262
3.1.1 Le recours au logiciel de codage N'Vivo.....	263
3.1.2 Le codage .....	263
3.2 L'Analyse des données : l'analyse inter-sites et l'analyse intra-site .....	268
3.3 L'interprétation des données .....	271
Conclusion du chapitre : une méthodologie au service de l'exploration .....	273
<b>Chapitre V: L'analyse des cas.....</b>	<b>275</b>
Section 1: Une analyse inter-sites à partir de sept cas exploratoires .....	276
1.1 Présentation générale des entreprises et stratégies RSE.....	277
1.1.1 Activités et structures du capital .....	277
1.1.2 Politiques et axes stratégiques RSE .....	278
1.2 Structures et systèmes de pilotage de la RSE.....	282
1.2.1 Les structures développement durable et RSE.....	282

1.2.2 Les comités de pilotage et de contrôle .....	285
1.2.3 Des systèmes de management pour le pilotage .....	286
1.3 Les outils pour planifier les objectifs .....	288
1.4 Les indicateurs pour le suivi des objectifs .....	294
1.5 Synthèse et apports de la phase exploratoire.....	301
Section 2: Le pari d'un système de management intégré chez le cas Energetix.....	303
2.1 Présentation générale du cas .....	304
2.1.1 Principaux métiers : un groupe présent à tous les niveaux de la production énergétique ....	304
2.1.2 Structure du capital : un groupe public aux portes de la privatisation .....	305
2.1.3 Structure hiérarchique : une organisation matricielle.....	305
2.1.4 Déroulement de l'étude empirique : pourquoi et comment ?.....	307
2.2 La démarche développement durable : une réponse spécifique à un contexte spécifique.....	309
2.2.1 Historique de la démarche développement durable du cas .....	309
2.2.2 Une démarche se basant sur une stratégie à dix axes .....	311
2.2.3 Une démarche prenant racine.....	314
2.2.4 Une démarche se matérialisant par un système de management intégré.....	319
2.3 Un système de contrôle « intégré » aspirant à piloter une performance globale.....	321
2.3.1 La fixation des objectifs RSE : une tâche complexe.....	322
2.3.2 Le pilotage des objectifs : le rôle des plans d'actions / de progrès et des systèmes de management certifiés .....	335
2.4 La post-évaluation : le rôle clé des indicateurs .....	338
2.4.1 Des indicateurs servant au pilotage interne.....	339
2.4.2 Des indicateurs RSE servant au <i>reporting</i> groupe .....	343
2.4.3 Des indicateurs de la RSE pour reformuler les objectifs.....	344
2.4.4 Des indicateurs pour motiver les managers.....	346
2.4.5 Des indicateurs présentant plusieurs limites .....	347
2.5 Quels acteurs pour un système complexe ?.....	351
2.5.1 Au niveau <i>corporate</i> .....	351
2.5.2 Au niveau des BU .....	352
2.6 Synthèse et Discussion du cas Energetix .....	353
Conclusion du chapitre : des pratiques hétérogènes pour un objectif homogène .....	359
<b>Chapitre VI: Déterminants et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE.....</b>	<b>361</b>
Section 1: Les déterminants de la mise en place des indicateurs de la RSE.....	363
1.1 Identification des variables .....	363
1.1.1 Les variables les plus déterminantes .....	365
1.1.2 Les variables partiellement influentes.....	371
1.1.3 Deux variables non influentes: la technologie et la stratégie .....	374
1.2 Synthèse et discussion des résultats .....	375

1.2.1 Proposition d'un modèle théorique .....	376
1.2.2 Discussion des résultats .....	377
Section 2: Caractéristiques et modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE .....	381
2.1 Au niveau organisationnel .....	381
2.1.1 Un grand nombre d'indicateurs donnant lieu à une « usine à gaz responsable » .....	381
2.1.2 Des modalités d'utilisation divergentes des indicateurs de la RSE.....	385
2.2 Au niveau divisionnel .....	391
2.2.1 Des indicateurs aux origines diverses .....	391
2.2.2 Des indicateurs de suivi plus que des indicateurs de performance.....	392
2.2.3 Des indicateurs de la RSE comme outil d'un contrôle « social » .....	394
Section 3: Les résultats quant aux systèmes de contrôle orientés RSE .....	401
3.1 Caractéristiques générales des systèmes de contrôle RSE .....	401
3.1.1 Un système de contrôle RSE formant une « boîte à outils » .....	401
3.1.2 Un système de contrôle « en marge », divisé en quatre sous systèmes.....	404
3.1.3 Un découplage entre la communication externe et les pratiques internes .....	407
3.2 Le cas spécifique du système de contrôle RSE d'Energetix .....	408
3.2.1 Quelles caractéristiques pour le système de contrôle d'Energetix ? .....	408
3.2.2 Le système de contrôle d'Energetix ou le passage d'un outil interactif à un outil diagnostique .....	410
Conclusion du chapitre : Contrôler pour la RSE ou contrôler avec la RSE ?.....	415
<b>Conclusion de la deuxième partie .....</b>	<b>419</b>
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>421</b>
Principaux résultats de la thèse.....	422
Les contributions théoriques.....	423
Les contributions managériales .....	426
Les implications pour le contrôle .....	427
Les limites et voies futures de la recherche .....	428
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>431</b>
<b>TABLE DES FIGURES.....</b>	<b>451</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX .....</b>	<b>453</b>
<b>LISTE DES ABREVIATIONS.....</b>	<b>455</b>
<b>TABLE DES MATIERES .....</b>	<b>457</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>463</b>

## **ANNEXES**

---